

# KWARTALNIK

## Prawno-Finansowy

**2/2018**

Katedra Prawa Finansowego  
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii  
Uniwersytetu Wrocławskiego

# **KWARTALNIK**

Prawno-Finansowy

**Rada naukowa:**

Prof. zw. dr hab. Wiesława Miemiec (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 Miemiec (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

**2/2018**

Redaktor naczelny Prof. zw. dr hab. Wiesława Miemieć

**Projekt okładki i layout:**

Marta Kubiak · [www.serw.us](http://www.serw.us)

**Korekta językowa:**

Tomasz Kalota · [iKontekst.pl](http://iKontekst.pl)

**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. Srokosz, T. Kopyściański  
*The basis of the model of electronic means of payment without the issuer...* 7

P. Lenio  
*Oplaty publiczne jako dodatkowe źródło finansowania ochrony zdrowia w Polsce* ..... 27

D. Dominik-Ogińska  
*Czy można nadużyć oszustwa podatkowego? Refleksje na gruncie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.* ..... 47

M. Cilak  
*Posiadanie przez radnego rady gminy udziałów lub akcji w spółce z udziałem gminnych osób prawnych w świetle art. 24 f ust. 5 ustawy o samorządzie gminnym* ..... 73

M. Stawiński  
*Zbieg odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z odpowiedzialnością karną i karną skarbową* ..... 95

## Glosy

A. Halasz  
*Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 lipca 2017 r., II FSK 1654/15 (glosa krytyczna)* ..... 121



**dr hab. Witold Srokosz, prof. UWr**

UNIVERSITY OF WROCLAW

**Ph.D Tomasz Kopyściański**

WSB UNIVERSITY

## **The basis of the model of electronic means of payment without the issuer**

### **Abstract**

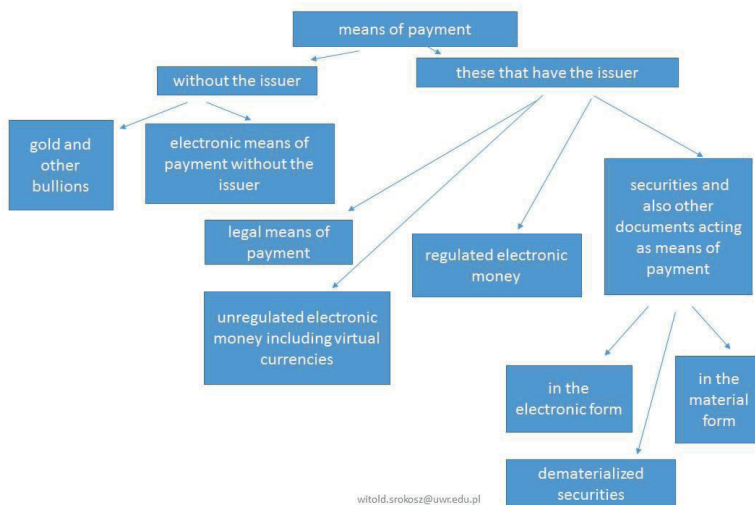
In practice, there is only one kind of the electronic means of payment without the issuer – EMPWI – it is a cryptocurrency. Its functioning is based on the technology of a blockchain. However, taking into account the technological progress that has recently taken place in the area of payments, the possibility of other solutions in the future cannot be excluded, which justifies starting discussion on the model of EMPWI. So, the aim of the publication is to indicate the basis of the model. In the area of legal sciences were used elements of the method of dogmatic and comparative law, and in the area of economic sciences was conducted a comparative analysis on functioning cryptocurrency mechanisms in relation to economics theories described in the literature. The findings indicated the most important bases on which can be supported the economic and legal model of EMPWI. These include ideas of the means of payment without the issuer, the idea of distributed and decentralized EMPWI creation system, broad functionality going beyond the payment function, the need to establish mechanisms preventing reproducing financial pyramid scheme by EMPWI and the potential possibility of fulfilment money functions by EMPWI.

**Key words:** blockchain, financial innovation, cryptocurrency, virtual currencies



## 1. Introduction - Concept of electronic means of payment without the issuer

Currently operating on the market means of payment, assuming the issuer criterion, can be divided into these that have the issuer and those that have not. Among means of payment having the issuer, assuming as a criterion their legal nature, should be distinguished the legal means of payment, regulated electronic money, unregulated electronic money including virtual currencies and securities and also other documents acting as means of payment, which in turn, considering their form of occurrence, can be divided into the existing in the material form, electronic form and dematerialized securities. Whereas the means of payment without the issuer, also considering their form of occurrence, can be divided into gold and other bullions and electronic means of payment without the issuer, of which in practice there are only cryptocurrencies (Diagram no.1).



**Diagram no 1:** Means of payments. Source: (own compilation)

Electronic means of payment without the issuer – EMPWI, including first of all cryptocurrencies, are certainly private money and together with local money and centralized virtual currencies belong to a broad category of the community currency.

The concept of EMPWI has no legal definition. About their essence, as legal as economic, decide three essential elements considered in a close mutual relation:

- Concept of means of payment,
- An electronic form,
- Lack of the issuer.

First means of payment used by a man – copper, gold, silver - did not have the issuer. They are normally present in the nature. EMPWI are their equivalent, except that they exist in the cyberspace, they have no material substrate – for their existence is sufficient an environment created by modern computers connected to the Internet network. Gold, silver and other bullions do not appear in the trade by themselves. This is a man, who exploits them out of the earth and places them on the market, paying for goods and services. Similarly in case of EMPWI, the action of a man is required, who prepares the specialized software and next uses it to create individual electronic means of payment. Despite this human intervention, due to the applied technology, suitable software and connection through Internet network of the devices on which this software can work, it is not possible to identify a specific natural or legal person having a status of the issuer of a single unit of the electronic means of payment. Inability to identify such a person also means that there is no person (legal or natural) who is responsible for the market value of such means of payment. Therefore, it must be an impersonal system creating units of electronic means of payment. For each currently functioning cryptocurrency, such a system works through the application of Peer – to – Peer technology of the blockchain (formed from the properly verified transactions by using Merkle's tree), cryptography technologies using the private and public key (the most popular is RSA code) and the hash function. Currently, it

is over 600 systems of cryptocurrency, most of them are of no practical significance. One of the biggest, having the largest capitalization and importance, is e.g. Bitcoin, Ethereum and Litecoin.

|                | Date of creation | Sum of all currently existing units | Price (USD) | Market capitalization (USD) | Average daily transactions |
|----------------|------------------|-------------------------------------|-------------|-----------------------------|----------------------------|
| Bitcoin        | 2009-01-09       | 16 065 282                          | 1 020,2     | 16 387 154 916              | 232 235                    |
| Ethereum       | 2015-07-31       | 85 113 752                          | 8,1         | 691 441 446                 | 51 898                     |
| Litecoin       | 2011-10-08       | 49 152 717                          | 4,6         | 227 174 083                 | 3 821                      |
| Darkcoin(Dash) | 2014-01-19       | 6 994 699                           | 11,5        | 80 123 078                  | 1 108                      |
| Dogecoin       | 2013-12-08       | 107 501 705 952                     | 0,00022     | 23 832 751                  | 8 918                      |
| Peercoin       | 2012-08-19       | 23 752 194                          | 0,26        | 6 007 383                   | 326                        |
| Namecoin       | 2011-04-19       | 13 189 482                          | 0,26        | 3 464 319                   | 465                        |
| Blackcoin      | 2014-02-24       | 75 876 611                          | 0,03        | 2 070 585                   | 1 354                      |
| Auroracoin     | 2014-01-24       | 14 325 676                          | 0,11        | 1 579 715                   | 342                        |
| Novacoin       | 2013-02-09       | 1 706 979                           | 0,69        | 1 177 462                   | 240                        |

**Table 1:** The main types of cryptocurrency as at December 31, 2016.

Source: own study based on the data available <https://bitinfocharts.com/>

The table 1 presents that even among the main cryptocurrency there are significant differences in the capitalization of the market price and the average number of transactions using the cryptocurrency. Between cryptocurrencies there are also some technical differences, eg. Litecoin differs slightly from Bitcoin in terms of encryption way, creation of new units, and forecast the maximum number of units planned to be placed on the market (84 million compared to 21 million for bitcoin). It does not change the fact that in economic terms the nature and effects of the compiled cryptocurrency are now very close.

- cryptocurrency are fully "virtualized", in contrast to the traditional currency they do not have equivalents in the form of notes or coins
- Total decentralization of issuing and the introduction of units on the

market, which is a consequence of the lack of a central server and operating in a P2P network

- The issue of the cryptocurrency is implemented by users in terms of P2P networks by solving complex mathematical equations
- Independence of governments and financial institutions, which is reflected in the lack of supervision of state bodies over the cryptocurrency issuing and its use in trade
- The functioning of cryptocurrency is based on the principles of cryptography, and trust is based to a large extent on the evidence of a cryptographic
- No intermediaries in the transactions using cryptocurrency
- The functioning of the cryptocurrency is based on open source applications, which is designed to provide transparency of the process of creating a cryptocurrency
- Anonymity, which is connected with the fact that in opening an account no personal information is required and do not require identification.
- Transactions are irreversible - solution to the problem of double spending of available resources ie. *double spending*<sup>1</sup>.

## **2. Distributed creation system of electronic means of payment without the issuer, as the key element of the model**

The various technological aspects of the model of EMPWI may change. It is therefore necessary to establish such element of the model, which despite the technological changes remains the same. It seems that for the electronic means of payment without the issuer such a permanent element is the distributed creation system of electronic means of payment. This system relies on Internet network and its characteristic feature is the possibility of communication of computer programs (customers) installed in users computers (there may be also other devices – e.g. mobiles). The basic idea

---

<sup>1</sup> P. Everaere, I. Simplot-Ryl, I. Traoré, *Double spending protection for e-cash based on risk management*, [in:] Burmester M., Tsudik G., Magliveras S., Ilić I. (eds.), *Information Security*, Springer, Berlin- Heidelberg 2011, pp. 394-408.

of electronic means of payment without the issuer is that the single user, controlling a single device with installed computer program is not able to create the electronic means of payment. Only the entirely developed system decides on the creation of new means of payment, wherein the individual users have no influence on this decision. The number of created resources and the time of creation is predetermined (e.g. in Bitcoin system it is now 12.5 BTC every 10 minutes) and stored in algorithms, which individual users cannot change. The additional important feature is the dependence, in obtaining new electronic means of payment by the user of the system, on the performance of his specific work for the system. In currently existing systems of cryptocurrencies, the possibility of obtaining by the user a reward in the form of a new cryptocurrency (so called kicking of new currency) depends on the computing power provided by him to the system, through which is possible, among others, to carry out payments. New cryptocurrencies are assigned at random and the probability of winning is dependent on the assigned computing power by the particular user and by the power assigned by the remaining users. Decentralization of the system guarantees the absence of an entity that controls the system and has an ability to affect its functioning, and the distribution of the system guarantees in turn the durability and inviolability of information stored in the system and generated by the system. Currently, these features of the system are implemented through the blockchain technology, but in the future there may appear a new technology, which also will allow for decentralization and distribution of the system. For now, the blockchain technology, or more broadly, distributed ledger technology (LTD) is evolving rather more towards the creation of new functions, others than the initial payment function. It is primarily about creating intelligent contracts, and then, based on these contracts, decentralized autonomous organizations - DAO. The development of these two systems proceeds in two ways – the first direction uses the already existing system of the most popular cryptocurrency – Bitcoin. There are created then such solutions as RSK or Bloq that enable creating intelligent contracts based on Bitcoin

side chains, which complement its primary function which is the payment function. While the second direction is set out by the systems with main purpose to create intelligent contracts. Such the most developed system is Ethereum, providing „decentralized virtual machine” and its own comprehensive programming language Solidity. A competitive language Lisk proposes a solution, which does not require a special new programming language for writing intelligent contracts, but allows using JavaScript. Despite the fact that these systems are focused on intelligent contracts, they still create their own electronic means of payment (for Ethererum it is Ether, for Lisk it is the unit called LSK).

### **3. Model of electronic means of payment without the issuer and the financial pyramid scheme**

One of key features relating to the cryptocurrency market is the occurrence of so called network effect, of which the economic usefulness for the two groups of participants increases together with connecting new owners to the platform.<sup>2</sup> This results in a privileged position of the first owners of the cryptocurrency units in relation to the remaining owners. Even more, creating cryptocurrencies is profitable for their creators due to the fact that they are created ex nihilo (at the beginning of development of the system it is not necessary to involve a large computing power, and hence electric energy, for performing work called Proof-of-Work). An increase in the number of users translates to the widespread use of cryptocurrency, which in turn increases the potential, market value and above all the opportunity of exchanging the possessed units to the traditional currency or real goods or services. Concerns, whether cryptocurrencies are not or are not becoming the pyramid schemes, are mainly caused by the rapid increase in the number of new cryptocurrencies (altcoins), whose

---

<sup>2</sup> D. Ron, A. Shamir, *Quantitative analysis of the full Bitcoin transaction graph*, 2012, <https://eprint.iacr.org/2012/584.pdf>, pp. 1 ff; B. Segendorf., *Have virtual currencies affected the retail payments market?*, Sveri-ges Riksbank, Economic Commentaries, 2014, no 3, [http://archive.riksbank.se/Documents/Rapporter/Ekonomiska\\_kommentarer/2014/rap\\_ek\\_kom\\_nr02\\_140617\\_eng.pdf](http://archive.riksbank.se/Documents/Rapporter/Ekonomiska_kommentarer/2014/rap_ek_kom_nr02_140617_eng.pdf)

development and market behaviour are surprisingly similar. In the initial phase the new cryptocurrency arouses great interest, skilfully fed by the promotion, followed by a relatively dynamic growth in the number of users and value in relation to traditional currencies.

Quite often, soon after it, follows a breakdown of the market resulting from the sale of a large number of cryptocurrency units, bringing quotes in relation to traditional currencies close to zero.

Features of a cryptocurrency system make, that such the system can be seen as a financial pyramid of a completely new character and course. The main argument supporting this fact is a significant imbalance in terms of the distribution in value of units held in each of the described cryptocurrencies. A small number of users, about 2% in the case of Bitcoin, have an effective control over more than 90% value of the total market. Therefore, it may lead directly to the situation where a small group of users make benefit at the expense of the vast majority. In addition, the risk factor associated with functioning of cryptocurrencies is difficult or even impossible to estimate due to motives for action of this particular small group of users who currently hold the dominant value of cryptocurrencies. An estimation of this risk is basically impossible at least because of the standard feature of the cryptocurrencies system which is the anonymity. It is not known, which individuals or organized entities have dominant shares in particular cryptocurrencies. In this context, there are interesting results of tests carried out on the basis of Bitcoin, indicating that more than half of Bitmonet is accumulated on accounts only and currently not used for purposes of a transaction. Specifics of the cryptocurrencies development suggest that these are people who were active users in the initial period in functioning of the particular cryptocurrency. It is impossible, however, to personalize these people, and thus to determine their intentions and purposes.

The lack of common and explicit knowledge on this subject generates a huge asymmetry of information in forecasting volatility of cryptocurrencies in relation to the traditional currencies or financial

instruments. One decision on a cryptocurrency exchange by the user holding 30% value of the market, for example to US dollar, may result in the total collapse of the market. It comes to the peculiar socio-economic paradox. On one hand, the distribution of cryptocurrencies and the ability of performing their role as alternative money depend on the common growth of confidence. However, such an increase in confidence and consequent wider use of cryptocurrencies in payment transactions will bring best benefits just to the primary holders of the cryptocurrency who have the largest market share. They may be tempted to take advantage of the situation and to monetize the value of their assets by exchanging them to a traditional currency, which thus could cause the collapse of the cryptocurrency market. Thus a situation arises, where a possible increase in using cryptocurrency may be also the biggest risk factor for its further development.

The model of electronic payment instrument should avoid the trap the cryptocurrencies fell into and to adopt such a form which excludes its identification with the scheme of financial pyramid. It is not enough to limit the anonymity of users, in particular while exchanging electronic means of payment for legal means of payment, which in any case is necessary, primarily to prevent laundering monies and the financing of terrorists and also to prevent tax frauds. It is necessary to introduce a proper public-legal mechanism which counteracts using EMPWI systems for constructing financial pyramids. Such the mechanism should be inscribed in the model of EMPWI. This mechanism may include e.g. the introduction of high financial penalties for providers of the software supporting a specific system, classified formally by the competent authorities as having features of a financial pyramid (e.g. in the case of cryptocurrencies they are called Portfolios) and financial penalties for the people who are involved in developing the system, even if they act socially without remuneration. But the most important way to fight the tendency of transforming EMPWI systems into financial pyramids is an adequate action of information carried out by professional public entities



(e.g. supervision authorities) and the appropriate education program of Internet users.

#### **4. Money in the electronic means of payment without the issuer**

The essence of money is determined by its performed functions. To recognize any means as money is a matter of convention. In economic terms, here decides the common acceptability, which allows for making assumption that all means which fulfil the function of money must be considered by definition as money (Schaal, 1996).

The function of a measure of value is identified as the ability to determine the value of goods expressed in money in the form of price. In this sense cryptocurrencies obviously perform this function because with their help it is possible to express and thus to compare the value of goods and commodities functioning in the trade. This remark no doubt, should also apply to all electronic means of payment without the issuer. Nevertheless, the possibility of direct determination of the price expressed in cryptocurrency, and more broadly – in EMPWI is very limited, if not impossible.

To the function of the measure of value is very closely related the ability of money to play the role as means of exchange. Cryptocurrencies have also this feature and this function is performed by cryptocurrencies at the most intensive level among all functions of money. They should also fulfil this function within the model of EMPWI.

A development of the means of exchange function is the presence of money as means of payment which is expressed in an ability to regulate all financial obligations, in particular taxes, wages, borrowing and repayment of loans.<sup>3</sup> From an economic perspective, there are serious doubts whether cryptocurrencies perform this function. Also, there are doubts, to what extent cryptocurrencies, because of their features, include the potential to perform this function in a perspective of longer time.

---

<sup>3</sup> M. Noga, (red.), *Makroekonomia ze szczególnym uwzględnieniem polityki pieniężnej*, CEDEWU, Warszawa 2012, p. 76.

One of the immanent features of cryptocurrency is its independence from governments and other public authorities. This fact causes a natural contradiction, which limits the operation of the traditional financial system based on cryptocurrencies, in particular, of such key link as tax system. Basically, spreading cryptocurrencies as money would require a complete reorientation of economic relations, in particular with regard to the current role of the state and the organization of the public finance system. Considering this, there should be distinguished two types of EMPWI. These, which can be approved as a whole by the state and become the legal means of payment or only partially perform selected functions of the legal means of payment (e.g. the possibility to pay taxes). And those, which do not have an approval of the state – for the best, they are not prohibited by the state, and above all, they are neither in a whole nor in part the legal means of payment (currently, they are exclusively cryptocurrencies). The model should cover these two types of EMPWI.

It should be emphasized that the separation of semantic content in each function of money is arbitrary.<sup>4</sup> The means of payment, playing role of money, fulfil the above mentioned functions simultaneously, as well as having one function determines fulfilment of the next. In the present application of cryptocurrencies in the economy it cannot be assumed that they meet all specified functions to the same extent and that they are complementary in fulfilment of these functions. In addition, there are serious doubts to what extent, and if at all, the cryptocurrencies are able to fulfil some of functions, primarily the function of means of payment. This means that in economic terms the cryptocurrencies are now closer to the financial instrument than to the money. But it does not change the fact that the prospects of cryptocurrencies development and their possible application in the role of public money will be determined by their acceptability and public confidence.

---

<sup>4</sup> S. Owsiak, *Podstawy nauki finansów*, Wyd. PWE, Warszawa 2002, p. 108.

States, as part of their monetary sovereignty, emit through central banks banknotes and coins, which are legal means of payment. And as a rule, only these banknotes and coins are money in the legal sense.<sup>5</sup>

So, opposed to the economy, where the concept of money is very broad, in the legal sense, the concept of money is considered very narrow – as banknotes and coins. However, the concept of money may appear in the legislation, and then it should be determined by means of interpretation, whether the concept is used in the narrow term - as banknotes and coins, or in a broader economic perspective.

So the cryptocurrencies, and more broadly – EMPWI, from the strictly legal perspective are not the money, because they are not created by the states as part of their monetary sovereignty, which is now manifested by the fact that they are not banknotes and coins being legal means of payment. On the other hand cryptocurrencies, and in the future other types of EMPWI, can perform functions of money in economic terms (although not necessarily perform them now), which in fact is recognized by the legislator of New York State, who indicates these functions in the definition of virtual currencies (including also cryptocurrencies).

## **5. Legal challenges to the model of electronic means of payment without the issuer**

The first and primary concern is to establish the legal substance of EMPWI. In the first place it should be considered whether EMPWI should be uniformly perceived in the framework of each method of legal regulations (civil law, administrative law and penal law). Such uniform understanding can be difficult due to the nature of interpretation on the part of regulations where language interpretation is preferred, as e.g. in the tax law or in the penalty law.

Electronic means of payment without the issuer, like bitcoins (and also other cryptocurrencies, e.g. litecoins or dogcoins), defined individually (e.g. 1 BTC), and not as a system, are only records in the register which

---

<sup>5</sup> R. M. Lastra, *International Financial and Monetary Law*, Oxford 2015, pp. 14 ff.

is the blockchain. These records represent some subjective value. For convenience, for such records can be applied, used in relation to legal means of payment, the concept of a monetary unit understood as an abstract measure of value. Simultaneously, the fact, that in public law and penalty law regulations there is no prohibition to use the electronic means of payment without the issuer, opens the possibility of using them basing on the principle of freedom of agreements. For example, in Poland, as it has already been stated in the literature<sup>6</sup>, the cryptocurrencies (and also other EMPWI) can be seen, on the basis of article 358<sup>1</sup> § 2 of the Polish Civil Code (further called k.c.), as „other than money measure of value”, provided that the parties stipulate in an agreement that the amount of benefit will be determined according to the measure of value which is the specified cryptocurrency (EMPWI). A similar possibility exists in legal systems of other countries.<sup>7</sup> This approach corresponds to the perception of cryptocurrency as an abstract measure of value, i.e. the monetary unit.

By Polish law, the bitcoin is undoubtedly the property right and it is a sort of property (article 44 k.c.)<sup>8</sup>. Similarly the cryptocurrency (including bitcoin) is seen in other countries. EMPWI should be qualified in the same way.

The recognition of cryptocurrency as the property right opens the possibility of applying to cryptocurrencies, and wider to EMPWI, several institutions of civil law (e.g. cryptocurrencies can be included to the estate and be a subject to inheritance).<sup>8</sup>

From the legal perspective, the cryptocurrencies cannot be qualified as financial instruments, because they neither have an issuer, nor are created by an agreement. Financial instruments either have an issuer (e.g. shares) or are created by an agreement (e.g. derivatives). For similar reasons the EMPWI cannot be qualified as financial instruments.

---

<sup>6</sup> K. Zacharzewski, *Bitcoin jako przedmiot stosunków prawa prywatnego*, Monitor Prawniczy 2014, Nr 21, p. 1132.

<sup>7</sup> W. Zeldin, *Netherlands: Local Court Ruling on Bitcoin Transaction*, 4 czerwca 2014, <http://www.loc.gov/law/foreign-news/article/netherlands-local-court-ruling-on-bitcoin-transaction>.

<sup>8</sup> K. Zacharzewski, *Praktyczne znaczenie bitcoina w wybranych obszarach prawa prywatnego*, Monitor Prawniczy 2015, Nr 5, pp. 186 ff.

In American doctrine, already in 2011 was risen the subject of qualifying the bitcoin as financial instrument on basis of USA law, but with negative results. It was found first of all that the bitcoin is neither a bill of exchange or promissory note nor a bond, more broadly –neither a stock nor an investment contract.<sup>9</sup>

The statement, that cryptocurrencies cannot be considered in legal terms as financial instruments, does not exclude the possibility of using cryptocurrencies and in general EMPWI for construction of financial instruments, e.g. cryptocurrencies can be the basic instrument for derivatives (derivative contracts). Derivatives based on cryptocurrencies are supervised in the USA by the Commodity Futures Trading Commission (CFTC) in accordance with regulations of the Commodity Exchange Act (CEA). To apply these regulations, CFTC qualifies cryptocurrencies as a commodity.<sup>10</sup>

First of all, however, due to the fact that cryptocurrencies, from a legal perspective, are part of the property (they are property in the legal sense), they may be the subject of an investment. This is noticed by one of the British supervising institutions - Financial Conduct Authority (FCA), recognizing cryptocurrencies, including the bitcoin, as an investment asset.<sup>11</sup> Cryptocurrencies, and also EMPWI, can be purchased on the own behalf and on own account hoping for a favourable resale in the future. There is also a possibility of conducting business by buying and then reselling cryptocurrencies (more broadly - EMPWI) to third parties. Such activities are carried out in practice – as the example may be the American company Bitcoin Savings and Trust, which accepted only bitcoins from their customers (did not operate legal means of payment) for further investment. According to Federal Court of the USA, this

---

<sup>9</sup> R. Grinberg, *Bitcoin: An innovative alternative digital currency*, „Hastings Science & Technology Law Journal” 2011, no. 4(1), pp. 194 – 199 and references cited therein.

<sup>10</sup> T. I. Kiviat, *Beyond Bitcoin : Issues In Regulating Blockchain Transactions*, Duke Law Journal. Dec2015, Vol. 65 Issue 3, p. 594 ff.

<sup>11</sup> Annual Report 2013/2014 – FCA, Markets Practitioner Panel, page 17, published on <https://www.fca.org.uk/your-fca/documents/markets-practitioner-panel-annual-report-2013-14>.

company, despite the fact that it did not accept legal means of payment, conducted investment activities and was a subject to regulations.

Currently, there is no specific EU regulation on carrying out payments by the electronic means of payment without the issuer, including first of all cryptocurrencies. In general, so far as in the middle of 2016, the European Parliament does not have the will to regulate the functioning of virtual currencies at the EU level, for the best, recognizes such a need in counteracting against the money laundering and the financing of terrorism. The European Union has already started legislation works on the appropriate change of Directive 2015/849 on prevention of using the financial system for money laundering and the financing of terrorism. This takes into account that in practice the cryptocurrencies are intensively used for money laundering, among others due to the fact, that they ensure a substantial anonymity (but not full anonymity) especially when used together with TOR system, they have global impact, they are easy to store, while unauthorized persons (e.g. law enforcement agencies) have very difficult access to them due to the possibility of using the sophisticated encryption methods, so called portfolios. Cryptocurrencies, in particular bitcoins, are favourite means of payment for hackers and serve criminals to make payments in so called Deep Web (Darknet), which is on-line black market, where, among others, they are used as payments for drugs, pornography, counterfeit documents and also weapons and ammunition. Currently, cryptocurrencies are an important element of cybercrimes and it is feared that they may be used for the financing of terrorism. The growing importance of cryptocurrencies in the money laundering and in the financing of terrorism has already been recognized by The Financial Action Task Force, who dedicated them a lot of attention in two reports on virtual currencies – „Virtual Currencies: Key Definitions and Potential AML/CFT Risks” of June 2014 and „Guidance for a Risk-Based Approach to Virtual Currencies” of June 2015. In the model of EMPWI must be inscribed the appropriate regulation for counteracting the using of EMPWI for money laundering and the financing of terrorism.

So far, there is also no national legislation concerning payments in cryptocurrencies (and more broadly – in virtual currencies) in any of the member states of the European Union. Other countries of the world also do not have such particular regulations – this applies even to the federal law of the USA, where cryptocurrencies are the most popular. However, proposals for such regulations are reported (suitable regulations intend to enter France and Japan) and in the event of a major spread of cryptocurrencies, the intervention of the legislator seems to be necessary.

Against this background, distinguishes the state of New York, which announced on 24 June 2015 a separate, specific legal regulation for economic activity in the area of virtual currencies, including in particular cryptocurrencies, introducing so called BitLicense (further called NY regulation)<sup>12</sup>. This regulation concerns not as much payments using cryptocurrencies, but rather focuses on defining terms and conditions for licensing economic activities using virtual currencies, items of capital requirements, and defining public law responsibilities in counteracting against the money laundering and the financing of terrorism, in consumers protection and also, what constitutes a significant new regulatory, covers the area of cybersecurity of licensed entities. It also introduces the world's first definition of virtual currency, which can also contribute to define cryptocurrency. This regulation is an excellent starting point and a model for possible attempts of the overall regulation of functioning EMPWI. It is particularly important to reflect on the need and scope of the regulation concerning licensing of economic activities by using EMPWI.

The lack of regulations for payments by EMPWI, primarily including cryptocurrencies, inevitably means lack of detailed legal regulations for the protection of consumers using cryptocurrencies. Certainly, the use of EMPWI carries a specific risk for consumers, largely resulting from the lack of an entity responsible for the correct execution of transactions in a decentralized and distributed EMPWI system. Regulations for the

---

<sup>12</sup> N.Y. COMP. CODES R. & REGS. tit. 23, § 200 (2015), [http://www.dfs.ny.gov/legal/regulations/bitlicense\\_reg\\_framework.htm](http://www.dfs.ny.gov/legal/regulations/bitlicense_reg_framework.htm); <http://www.dfs.ny.gov/legal/regulations/adoptions/dfsp200t.pdf>.

State of New York, regarding the activities carried out with use of virtual currency, indicate the direction to regulate the protection of customers using cryptocurrencies.

To cryptocurrencies (and more broadly EMPWI) cannot be applied the detailed regulations on electronic money, due to the lack of issuer. In the European Union, it refers to Directive 2009/110/WE and to the national regulations implementing this directive.

Transactions using cryptocurrencies (EMPWI) are also not included in the scope of directives PSD and PSD 2, because EMPWI are neither legal means of payment nor the electronic money. Thus to the national regulations implementing the directive PSD are not applied to cryptocurrencies (EMPWI). Possible legal regulation of transactions using cryptocurrencies should be, as it seems, carried out by amending the directive PSD 2 – certainly, it will be not a simple procedure. However, as indicated already, the European Union does not have the will to make such changes.

Possible spreading of cryptocurrencies or other EMPWI will intensify the already existing legal problems and the emergence of the new. In addition to the problems, which have already been partially discussed in this article, the attention should be paid to those, resulting from payments based on the distributed and decentralized system of creating the electronic means of payment. In the case of cryptocurrencies, this is the payment seen as a change in the registry record (in the blockchain). Here comes the question about the moment of performance of an obligation, or the responsibility for the correctness of transaction. The challenge is to determine the extent to which EMPWI pose a threat to the money being the legal means of payment and to the monetary sovereignty of the state, as well as how to ensure legal protection of this sovereignty against EMPWI. A separate catalogue of problems constitutes the EMPWI taxation and also counteraction against using EMPWI to tax evasion and making tax frauds.



## 6. Conclusions

It seems that already now attempts can be made to build the model of EMPWI, so far on the basis of the practice relating to the functioning of cryptocurrency systems. It is based on:

- The idea of means of payment without the issuer
- The idea of decentralized and distributed system of creating the electronic means of payment without the issuer
- The wide functionality beyond the payment function (intelligent contracts, DAO)
- The need for mechanisms to counteract falling by EMPWI into the financial pyramid scheme
- The potential for fulfilling by EMPWI the function of money,
- The possibility of recognition by EMPWI parties „the measure of value other than money”
- Qualifying EMPWI as the property right and as a sort of property
- Legal possibility to use EMPWI for constructing financial instruments
- Covering EMPWI by regulations counteracting the money laundering and the financing of terrorism.

With the spreading of EMPWI, there will be needed still wider intervention of the legislator in the functioning of means of payment. Most of all the intervention will be required in the area of public law. In the course of time, it might be necessary to determine terms and conditions for licensing the economic activity using EMPWI, or changes in the tax law or in the law for protection of consumers.

## LITERATURE REFERENCES

P. Everaere P., I. Simplot-Ryl, I. Traoré, Double spending protection for e-cash based on risk management, [in:] Burmester M., Tsudik G., Magliveras S., Ilić I. (eds.), Information Security, Springer, Berlin- Heidelberg 2011,

Grinberg R., Bitcoin: An innovative alternative digital currency, „Hastings Science & Technology Law Journal” 2011, no. 4(1),

Kiviat T. I., Beyond Bitcoin : Issues In Regulating Blockchain Transactions, Duke Law Journal. Dec2015, Vol. 65 Issue 3,

Lastra R. M., International Financial and Monetary Law, Oxford 2015,

Noga M., (red.), Makroekonomia ze szczególnym uwzględnieniem polityki pieniężnej, CEDEWU, Warszawa 2012,

Owsiak S., Podstawy nauki finansów, Wyd. PWE, Warszawa 2002,

Ron D., Shamir A., Quantitative analysis of the full Bitcoin transaction graph, 2012, <https://eprint.iacr.org/2012/584.pdf>

Segendorf B., Have virtual currencies affected the retail payments market?, Sveriges Riksbank, Economic Commentaries, 2014, no 3, [http://archive.riksbank.se/Documents/Rapporter/Ekonomiska\\_kommentarer/2014/rap\\_ek\\_kom\\_nr02\\_140617\\_eng.pdf](http://archive.riksbank.se/Documents/Rapporter/Ekonomiska_kommentarer/2014/rap_ek_kom_nr02_140617_eng.pdf)

Schaal P., Pieniądz i polityka pieniężna, Wydawnictwo PWE, Warszawa 1996,

Shadab H. B., Regulating Bitcoin and Block Chain Derivatives, October 9, 2014, [http://www.cftc.gov/idc/groups/public/@aboutcftc/documents/file/gmac\\_100914\\_bitcoin.pdf](http://www.cftc.gov/idc/groups/public/@aboutcftc/documents/file/gmac_100914_bitcoin.pdf)

Zacharzewski K., Bitcoin jako przedmiot stosunków prawa prywatnego, Monitor Prawniczy 2014, Nr 21,

Zacharzewski K., Praktyczne znaczenie bitcoina w wybranych obszarach prawa prywatnego, Monitor Prawniczy 2015, Nr 5,

Zeldin W., Netherlands: Local Court Ruling on Bitcoin Transaction, 4 czerwca 2014, <http://www.loc.gov/law/foreign-news/article/netherlands-local-court-ruling-on-bitcoin-transaction/>



## **Opłaty publiczne jako dodatkowe źródło finansowania ochrony zdrowia w Polsce<sup>1</sup>**

### **Public fees as an additional source of financing health care in Poland**

#### **Abstrakt**

Artykuł porusza problematykę wprowadzenia opłat publicznych jako dodatkowego źródła finansowania ochrony zdrowia w Polsce. W opracowaniu dokonano ogólnej charakterystyki instytucji opłat publicznych w systemie danin publicznych oraz modelu ochrony zdrowia w Polsce, w tym zasad jego finansowania. Ustalono również, czy istnieje możliwość wprowadzenia do polskiego systemu ochrony zdrowia nowego źródła finansowania w postaci opłat publicznych, uwzględniając przy tym rozwiązania legislacyjne funkcjonujące w państwach Unii Europejskiej oraz wymogi stawiane przez przepisy Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

**Słowa kluczowe:** ochrona zdrowia, opłaty publiczne

#### **Abstract**

The article discusses the matter of introducing public fees as an additional source of financing health care in Poland. In the article general characteristics of the institution of fees in the system of public levies and

---

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

the model of health care in Poland, including the principles of its financing, were introduced. It was also established whether there is a possibility to introduce a new source of financing in the form of public fees into the Polish health care system, taking legislative solutions functioning in European Union countries and requirements of the provisions of the Constitution of the Republic of Poland into account.

**Keywords:** healthcare, public fees

## 1. Wstęp

W obecnie obowiązującym stanie prawnym system ochrony zdrowia w Polsce nie jest współfinansowany ze środków pochodzących z tytułu poboru opłat publicznych uiszczanych przez pacjentów w związku z udzieleniem określonego rodzaju świadczenia. Polski system ochrony zdrowia jest finansowany ze środków publicznych w wysokości niewystarczającej na zapewnienie prawidłowej realizacji jego zadań. Przykładem tego jest istniejące zadłużenie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej<sup>2</sup>. Skutkiem tego jest konieczność angażowania przez świadczeniobiorców prywatnych środków w celu zapewnienia sobie ochrony zdrowia na odpowiednim poziomie, mimo że przepisy Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>3</sup> gwarantują świadczeniobiorcom dostęp do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych niezależnie od ich sytuacji materialnej.

Opłaty z tytułu korzystania ze świadczeń zdrowotnych udzielanych w ramach publicznego systemu ochrony zdrowia powszechnie funkcjonują w państwach Unii Europejskiej<sup>4</sup>. Występują one niezależnie od przyjętego modelu organizacji i finansowania ochrony zdrowia. Opłaty

---

<sup>2</sup> Dalej powoływane jako „s.p.z.o.z.” lub „zakłady”. Najwyższa Izba Kontroli (Delegatura w Opolu), *Restrukturyzacja wybranych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej korzystających z pomocy ze środków publicznych (informacja o wynikach kontroli)*, [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl) [dostęp: 1.11.2017].

<sup>3</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.); dalej powoływana jako „Konstytucja RP”.

<sup>4</sup> Dalej powoływana jako „UE”.

uiszczane w związku z korzystaniem ze świadczeń opieki zdrowotnej są bowiem pobierane w systemach opartych o ubezpieczenie zdrowotne (model Bismarcka) oraz w modelach budżetowych (Beveridge'a). Ma to miejsce m.in. w Niemczech i we Włoszech.

Na gruncie rozważań dotyczących wprowadzenia do polskiego porządku prawnego opłat publicznych z tytułu korzystania ze świadczeń zdrowotnych mogą powstać co najmniej dwa problemy badawcze. Po pierwsze, wątpliwości może budzić ekonomiczne uzasadnienie wprowadzenia tego rodzaju opłat. Trzeba bowiem ustalić wpływ dochodów z nich uzyskiwanych na finanse sektora ochrony zdrowia, a także zakres obciążenia świadczeniobiorców zobowiązanych do uiszczenia opłaty. Należy mieć przy tym na uwadze obowiązek uiszczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne przez osoby ubezpieczone<sup>5</sup>.

Po drugie, wątpliwości może budzić dopuszczalność wprowadzenia opłat publicznych w świetle art. 68 ust. 2 Konstytucji RP, który stanowi, że obywatelom, niezależnie od ich sytuacji materialnej, władze publiczne zapewniają równy dostęp do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych.

Celem niniejszego opracowania jest zatem ustalenie prawnej możliwości wprowadzenia do polskiego systemu ochrony zdrowia opłat publicznych w oparciu o rozwiązania funkcjonujące w państwach UE.

## 2. Opłaty publiczne w polskim porządku prawnym

Opłaty publiczne powszechnie występują w polskim systemie daninowym. W literaturze prawa finansowego opłaty są definiowane jako „świadczenie pieniężne pobierane przez podmiot publicznoprawny (państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego albo oba jednocześnie) na rzecz gospodarki budżetowej w związku z jego wzajemnym świadczeniem usług jednostek sektora publicznego, oparte na określonej podstawie i pobierane w określonej wysokości z zachowaniem warunków płatności”<sup>6</sup>. Opłaty

<sup>5</sup> Jest to problem o charakterze ekonomicznym i wykracza poza ramy niniejszego opracowania.

<sup>6</sup> J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz-Gdańsk 2007, s. 12.

publiczne mają charakter świadczeń odpłatnych. Osoba wnosząca opłatę otrzymuje bowiem wzajemne świadczenie od podmiotu publicznego będącego jej beneficjentem. Podmiot wnoszący opłatę publiczną może wystąpić z roszczeniem o ustawowo określone świadczenie wzajemne<sup>7</sup>.

W literaturze przedmiotu zgodnie twierdzi się, iż opłaty publiczne należą do katalogu danin publicznych, o których mowa w art. 217 ust. 1 Konstytucji RP<sup>8</sup>. Opłaty publiczne nie mogą być jednocześnie utożsamiane z instytucją podatku przede wszystkim ze względu na ich odpłatny charakter<sup>9</sup>.

Istnieje również możliwość podziału opłat publicznych według kryterium ich przedmiotu na opłaty za czynności urzędowe oraz opłaty pobierane z tytułu świadczenia określonego rodzaju usług. W przypadku tych ostatnich w znacznej mierze nabierają one cech świadczeń prywatnoprawnych, stanowiąc cenę lub wynagrodzenie za daną usługę. Wynika to z faktu prywatyzacji zadań publicznych<sup>10</sup>. Jako przykłady opłat pobieranych z tytułu świadczenia usług w związku z realizacją zadań publicznych można wskazać opłaty za wodę i odprowadzanie ścieków, a także opłaty za korzystanie z przystanków komunikacyjnych lub dworców.

Do elementów konstrukcyjnych opłat publicznych zalicza się: podmiot opłaty, jej przedmiot, podstawę do określenia wysokości opłaty, stawkę, a także wyłączenia i zwolnienia. Ostatnie z wymienionych determinowane są celami polityki daninowej i mogą mieć charakter przedmiotowy lub podmiotowy, czego przykładem może być stan ubóstwa jako wyłączenie od opłaty ze względów społecznych<sup>11</sup>. Cechą opłat publicznych jest

<sup>7</sup> J. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 40.

<sup>8</sup> D. Antonów, *Oplata skarbowa w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017, s. 36; T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 137.

<sup>9</sup> A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 45; W. Nykiel, A. Mariański, *Komentarz do art. 217*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. 2, *Komentarz: art. 87-243*, Warszawa 2016, s. 1487.

<sup>10</sup> D. Antonów, *op. cit.*, s. 47-48.

<sup>11</sup> J. Gliniecka, *Opłaty publiczne*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III. *Prawo daninowe*, s. 893-894.

również fakt, iż warunki ich uiszczenia wynikają z przepisów prawnych<sup>12</sup>.

Na gruncie powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego funkcjonuje obecnie opłata związana z dobrowolnym przystąpieniem danej osoby do tego rodzaju ubezpieczenia. Zgodnie z art. 68 ust. 7 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych<sup>13</sup> objęcie dobrowolnym ubezpieczeniem zdrowotnym uzależnione jest od wniesienia opłaty na rachunek Narodowego Funduszu Zdrowia<sup>14</sup>. Wysokość opłaty jest uzależniona od okresu, w którym osoba zgłaszająca się nie była objęta ubezpieczeniem zdrowotnym, i jest określona ustawowo.

### **3. System ochrony zdrowia w Polsce i źródła jego finansowania**

Konstrukcja organizacyjno-finansowa polskiego systemu ochrony zdrowia oparta jest o powszechne obowiązkowe lub dobrowolne ubezpieczenie zdrowotne. Na skutek reform przeprowadzonych w drugiej połowie lat 90. XX wieku ustawodawca zrezygnował z budżetowego modelu finansowania i powrócił do rozwiązań opartych o regulacje prawne funkcjonujące w XX-leciu międzywojennym.

Podstawy normatywne konstrukcji obecnego systemu ochrony zdrowia w Polsce wynika przede wszystkim z ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Podmiotem odpowiedzialnym za zarządzanie funkcjonowaniem powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego jest Narodowy Fundusz Zdrowia. Wskazuje na to katalog nałożonych na NFZ zadań, który wynika z art. 97 u.ś.o.z. Z prawnofinansowego punktu widzenia zasadniczym zadaniem Funduszu jest zarządzanie środkami finansowymi, o których mowa w art. 116. Należą do nich przede wszystkim uzyskiwane przez NFZ przychody z tytułu poboru składki na ubezpieczenie zdrowotne, z których pokrywane są koszty świadczeń opieki zdrowotnej<sup>15</sup>. Do pozostałych

---

<sup>12</sup> *Ibidem*, s. 896.

<sup>13</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1938 ze zm.); dalej powoływana jako „u.ś.o.z.”

<sup>14</sup> Dalej powoływany również jako „NFZ” lub „Fundusz”.

<sup>15</sup> Na podstawie art. 97 ust. 2 u.ś.o.z. w zakresie środków pochodzących ze składek na ubezpieczenie zdrowotne Fundusz działa w imieniu własnym na rzecz ubezpieczonych oraz osób uprawnionych



zadań Funduszu należy przede wszystkim określać jakość i dostępność oraz analiza kosztów świadczeń opieki zdrowotnej w zakresie niezbędnym dla prawidłowego zawierania umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, przeprowadzanie konkursów ofert, rokowań i zawieranie umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, a także monitorowanie ich realizacji i rozliczanie oraz finansowanie świadczeń zdrowotnych świadczeniobiorcom nieposiadającym statusu ubezpieczonego.

Podstawowym źródłem finansowania systemu ochrony zdrowia jest składka na ubezpieczenie zdrowotne. W myśl art. 79 ust. 1 u.ś.o.z. sposób jej obliczenia polega na przemnożeniu podstawy wymiaru przez stawkę składki, która dla większości grup ubezpieczonych wynosi obecnie 9%.

Zasady ustalania wysokości podstawy wymiaru składki zdrowotnej zostały uregulowane w sposób kazuistyczny w art. 80-81 u.ś.o.z. i są uzależnione od tytułu ubezpieczeniowego stanowiącego podstawę do objęcia danej osoby obowiązkiem ubezpieczenia. W stosunku do większości ubezpieczonych podstawa wymiaru składki zdrowotnej została uzależniona zasadniczo od uzyskiwanego przez nich przychodu w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>16</sup>. Dotyczy to przede wszystkim pracowników, osób wykonujących pracę nakładczą, członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni kółek rolniczych, a także zleceniobiorców. W stosunku do niektórych grup ubezpieczonych podstawa wymiaru składki została uzależniona od wysokości świadczeń przysługujących z tytułu wykonywania określonej działalności lub posiadania statusu prawnego wynikającego z odrębnych przepisów, które ekonomicznie zbliżone są do instytucji przychodu. Do tego rodzaju grup ubezpieczonych można zaliczyć m.in. sędziów, prokuratorów, a także osoby pobierające emeryturę lub rentę, osoby w stanie spoczynku pobierające uposażenie lub uposażenie rodzinne, a także osoby pobierające uposażenie po zwolnieniu ze służby.

---

do tych świadczeń na podstawie przepisów o koordynacji.

<sup>16</sup> Z pewnymi modyfikacjami wynikającym z przepisów o ubezpieczeniu społecznych oraz u.ś.o.z.

Podstawa wymiaru składki zdrowotnej niektórych grup ubezpieczonych w żaden sposób nie jest uzależniona od ekonomicznych efektów prowadzonej działalności. Dotyczy to przede wszystkim rolników i osób prowadzących działalność gospodarczą. Składka zdrowotna rolników wynosi bowiem zasadniczo 1 zł za każdy pełny hektar przeliczeniowy użytków rolnych za każdą osobę podlegającą ubezpieczeniu<sup>17</sup>.

W przypadku przedsiębiorców oraz osób z nimi współpracujących podstawę wymiaru składki zdrowotnej stanowi zadeklarowana kwota, nie niższa jednak niż 75% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w czwartym kwartale roku poprzedniego, włącznie z wypłatami z zysku.

Wprowadzenie w drugiej połowie lat 90. XX wieku do polskiego porządku prawnego składki na ubezpieczenie zdrowotne mogło doprowadzić do znaczącego wzrostu obciążenia daninowego obywateli (przede wszystkim pracowników i zleceniobiorców). Składka zdrowotna od samego początku jej istnienia była bowiem w większości przypadków odprowadzana od przychodów ubezpieczonych. W związku z tym wprowadzono możliwość odliczenia części uiszczony składki na ubezpieczenie zdrowotne od kwoty podatku dochodowego od osób fizycznych. Zgodnie z art. 95 ust. 1 u.ś.o.z. składka podlega odliczeniu od podatku dochodowego od osób fizycznych oraz od ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, karty podatkowej oraz zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych. Wysokość odliczenia wynosi obecnie nie więcej niż 7,75% podstawy wymiary składki.

Składka na ubezpieczenie zdrowotne jest daniną publicznoprawną w rozumieniu art. 217 Konstytucji RP stanowiącą przymusowe, bezzwrotne, generalne i powszechne świadczenie pieniężne, nakładane na podstawie przepisów prawa powszechnie obowiązującego, które przeznaczane jest na realizację zadań publicznych z zakresu ochrony zdrowia<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Zgodnie z art. 86 ust. 1 pkt 16 u.ś.o.z. składki zdrowotne rolników w gospodarstwach o powierzchni poniżej 6 ha przeliczeniowych opłacane są przez Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego.

<sup>18</sup> P. Lenio, *Charakter prawny składki na ubezpieczenie zdrowotne jako źródła finansowania*

Do pozostałych źródeł finansowania ochrony zdrowia zalicza się przede wszystkim środki publiczne wydatkowane z budżetu państwa oraz z budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Wydatki budżetu państwa przeznaczane są przede wszystkim na finansowanie Państwowego Ratownictwa Medycznego, niektórych świadczeń zdrowotnych udzielanych świadczeniobiorcom w ramach powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego (np. świadczenia wysokospecjalistyczne, świadczenia udzielane osobom nieposiadającym statusu ubezpieczonego), a także na finansowanie tworzenia i prowadzenia podmiotów leczniczych.

Budżety j.s.t. mogą być natomiast źródłem finansowania gwarantowanych świadczeń zdrowotnych udzielanych wyłącznie dla mieszkańców danej wspólnoty (art. 9a i 9b u.s.o.z.). Z ich środków finansowane jest także tworzenie i prowadzenie podmiotów leczniczych funkcjonujących przede wszystkim w formie spółek kapitałowych oraz s.p.z.o.z.

Samorząd terytorialny ponosi konsekwencje niedofinansowania świadczeń zdrowotnych udzielanych m.in. przez s.p.z.o.z. Organy j.s.t. są zmuszane przez ustawodawcę do faktycznego partycypowania w kosztach udzielania świadczeń zdrowotnych w ramach powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego. Dochodzi zatem do sytuacji, w której j.s.t. pośrednio finansują świadczenia zdrowotne, które powinny być finansowane ze środków pochodzących z tytułu poboru składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Jak to już ustalono, polski system ochrony zdrowia jest systemem niedofinansowanym. Zadłużenie s.p.z.o.z. obecnie około 7-8 mld zł<sup>19</sup>. W 2016 r. wydatki na ochronę zdrowia w Polsce wyniosły 6,4% PKB. Były one znacząco niższe niż w pozostałych państwach UE. Przykładowo, wydatki na ochronę zdrowia w Niemczech stanowiły 11,3% PKB, w Szwecji - 11% PKB, w Wielkiej Brytanii - 9,7% PKB. We Włoszech

---

*świadczeń opieki zdrowotnej*, Acta Universitatis Wratislaviensis No 3608, „Przegląd Prawa i Administracji” 2014, nr XCVII, s. 104-114.

<sup>19</sup> Najwyższa Izba Kontroli (Delegatura w Opolu), *Restrukturyzacja wybranych...* [dostęp: 1.11.2017].

natomiast wyniosły one 8,9 PKB<sup>20</sup>. W świetle kontroli przeprowadzonej przez Najwyższą Izbę Kontroli wydatkowanie środków przez Narodowy Fundusz Zdrowia w 2016 r. nie było w pełni efektywne. W porównaniu do roku poprzedniego nie stwierdzono poprawy dostępu do świadczeń zdrowotnych<sup>21</sup>.

#### **4. Opłaty pobierane w systemach ochrony zdrowia wybranych państw Unii Europejskiej**

Niemiecki system ochrony zdrowia jest oparty o model Bismarcka. Funkcjonuje on na zasadzie ustawowego ubezpieczenia zdrowotnego (*Gesetzliche Krankenversicherung – GKV*). Podstawy prawne organizacji i finansowania niemieckiego ustawowego ubezpieczenia zdrowotnego wynikają z Księgi Piątej Kodeksu Socjalnego<sup>22</sup>. Zasadniczym źródłem finansowania niemieckiego systemu ochrony zdrowia jest składka ubezpieczeniowa opłacana przez lub za członków niemieckich kas chorych. Źródłem finansowania opieki zdrowotnej są także środki pochodzące z budżetu federacyjnego, w tym środki przekazywane Funduszowi Zdrowia na podstawie § 221 ust. 1 i 2 SGB V. Ustawowe ubezpieczenie zdrowotne nie jest natomiast finansowane z budżetów poszczególnych krajów związkowych<sup>23</sup>.

W niemieckim systemie ubezpieczeniowym są pobierane opłaty od pacjentów z tytułu korzystania z niektórych rodzajów świadczeń opieki zdrowotnej. System uiszczania opłat został wprowadzony z dniem 1 stycznia 2004 r. na podstawie § 28 ust 4 i § 61 zd. 2 SGB V. Opłaty

---

<sup>20</sup> Najwyższa Izba Kontroli (Departament Zdrowia), *Realizacja zadań Narodowego Funduszu Zdrowia w 2016 r. (Informacja o wynikach kontroli)*, s. 5, [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl) [dostęp 5.12.2017]. Przykładowo czas oczekiwania na endoprotezoplastykę stawu kolanowego w grudniu 2016 r. wynosił 1263 dni (Najwyższa Izba Kontroli (Departament Zdrowia), *Realizacja zadań Narodowego Funduszu Zdrowia w 2016 r. (Informacja o wynikach kontroli) – oczekiwanie na świadczenia w województwach*, [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl), dostęp 5.12.2017, s. 10).

<sup>21</sup> Najwyższa Izba Kontroli (Departament Zdrowia), *Realizacja zadań Narodowego Funduszu Zdrowia...*, s. 7.

<sup>22</sup> Sozialgesetzbuch (SGB) Fünftesbuch (V) – Gesetzliche Krankenversicherung vom 20 Dezember 1988 (BGBl. I S. 2477); dalej powoływany jako „SGB V”.

<sup>23</sup> P. Axer, *Komentarz do § 271*, [w:] W. Eichenhofer, U. Wenner (eds) *Kommentar zum Sozialgesetzbuch V*, Kolonia 2013, s. 1756.

uiszczane przez pacjentów nie mogą być utożsamiane z rodzajem daniny publicznej, jakim jest składka na ubezpieczenie zdrowotne. W literaturze prawa niemieckiego wskazuje się bowiem, że opłaty uiszczane przez pacjentów nie są związane z oskładkowaniem ich wynagrodzenia lub innego uzyskiwanego świadczenia. Dotyczą one faktycznego korzystania ze świadczeń przysługujących w ramach niemieckiego ustawowego ubezpieczenia zdrowotnego<sup>24</sup>. Nie stanowią one również przychodów poszczególnych kas chorych ani Funduszu Zdrowia.

System ochrony zdrowia w Szwecji jest oparty o model budżetowy i finansowany przede wszystkim ze środków publicznych pochodzących z budżetów lokalnych oraz z budżetu państwowego<sup>25</sup>. Jest on oceniany jako jeden z najlepiej funkcjonujących systemów zdrowotnych na świecie<sup>26</sup>.

Jako główne źródło finansowania szwedzkiego systemu zdrowotnego wskazuje się budżety regionalne. Ich podstawowym źródłem dochodów są podatki lokalne<sup>27</sup>. Rady regionalne posiadają władztwo daninowe w zakresie ustalania wysokości stawek podatkowych. Wynika to z zasady samorządności funkcjonującej w systemie samorządu terytorialnego Szwecji<sup>28</sup>.

W szwedzkim systemie ochrony zdrowia pobierane są opłaty od pacjentów w związku z korzystaniem przez nich z określonych ustawowo świadczeń (*out-of-pocket payments*). Z dniem 1 kwietnia 2017 weszła w życie ustawa z dnia 9 lutego 2017 r. o opiece zdrowotnej<sup>29</sup>. W poprzednio obowiązującym stanie prawnym zasady uiszczania opłat za świadczenia zdrowotne uregulowane były w § 26 i 26a ustawy o opiece zdrowotnej z 1982 r.<sup>30</sup> Obecnie wynikają one z § 1-8 rozdziału XVII ustawy z 2017 r.

<sup>24</sup> R. Mack, *Komentarz do § 221*, [w:] K. Engelmann, R. Schlegel (eds), *Sozialgesetzbuch Fünftes Buch – Gesetzliche Krankenversicherung*, Saarbrücken 2012, s. 3249.

<sup>25</sup> A. Anell, A. Glengard, S. Merkur, *Sweden. Health System Review*, „Systems in Transition” 2012, s. 56.

<sup>26</sup> M. Dziubińska-Michalewicz, *Kierunki zmian systemu ochrony zdrowia w Szwecji*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Analiz 2005 r., Informacja nr 1125, s. 1.

<sup>27</sup> L. Rönnerberg, *Hälsa- och sjukvårdsrätt*, Lund 2011, s. 19.

<sup>28</sup> *Ibidem*, s. 21.

<sup>29</sup> Hälsa- och sjukvårdsrätt (2017:30) z dnia 9 lutego 2017 r., [www.riksdagen.se](http://www.riksdagen.se) [dostęp: 10.05.2017]; dalej powoływana jako „ustawa z 2017 r.”.

<sup>30</sup> Hälsa- och sjukvårdsrätt (1982:763) z dnia 30 czerwca 1982. Ustawa weszła w życie 1 stycznia

W świetle przepisów rozdziału XVII ustawy z 2017 r. pacjenci mogą być zobowiązani do uiszczania opłat. Ich warunki określone są przez rady okręgowe lub rady gmin. Opłaty zależą od rodzaju otrzymywanego przez pacjenta świadczenia. W konstrukcji szwedzkich opłat zdrowotnych występują zwolnienia o charakterze podmiotowym. Opłaty nie mogą być bowiem pobierane od świadczeniobiorców, którzy osiągnęli 85 rok życia albo nie ukończyli 18 roku życia<sup>31</sup>.

Ustawa o opiece zdrowotnej z 2017 r. utrzymała również zasady dotyczące ograniczania wysokości opłat ponoszonych. W przypadku przekroczenia ustawowo określonej kwoty dokonanych w danym roku opłat, pacjent zostaje zwolniony z obowiązku dalszego ich uiszczania w związku z korzystaniem ze świadczeń opieki zdrowotnej (§ 6 w rozdziale XVII ustawy z 2017 r.). Istnieje zatem maksymalny ustawowy limit wysokości opłat w skali roku, do których uiszczenia zobowiązani są pacjenci<sup>32</sup>.

W szwedzkim systemie ochrony zdrowia istnieje także obowiązek współpłacenia, który dotyczy niektórych świadczeń zdrowotnych związanych z udzielaniem porad lekarskich<sup>33</sup>. Przyjęto bowiem zasadę udziału pacjenta w finansowaniu przysługujących mu świadczeń<sup>34</sup>. Jako zasadniczy cel funkcjonowania opłat w szwedzkim systemie zdrowia wskazuje się ograniczenie korzystania ze świadczeń udzielanych w ramach publicznego systemu w sytuacjach, gdy stan zdrowia pacjenta tego nie wymaga<sup>35</sup>.

Brytyjski system zdrowotny jest budżetowym modelem organizacji i finansowania ochrony zdrowia opartym o funkcjonowanie Narodowej Służby Zdrowia (*National Health Service*)<sup>36</sup>. Jest on finansowany z ogólnych dochodów budżetowych, do których zalicza się podatki dochodowe,

---

1983 r., [www.riksdagen.se](http://www.riksdagen.se) [dostęp: 10.02.2017]; dalej powoływana jako „ustawa z 1982 r.”.

<sup>31</sup> W sytuacji, gdy pacjent przed ukończeniem 18 roku życia nie stawi się w określonym terminie w celu udzielenia świadczenia, jego opiekunowie prawni mogą być obciążeni opłatą.

<sup>32</sup> A. Anell, A. Glengard, S. Merkur, *op. cit.*, s. 63.

<sup>33</sup> M. Dziubińska-Michalewicz, *op. cit.*, s. 3.

<sup>34</sup> G. Ciura, *Opieka zdrowotna w Szwecji*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, Informacja nr 143, listopad 1993, s. 4.

<sup>35</sup> M. Dziubińska-Michalewicz, *op. cit.*, s. 3.

<sup>36</sup> Dalej powoływana jako „NHS”.

podatek od wartości dodanej, a także wpływy z podatku akcyzowego<sup>37</sup>. Ponad 75% środków wydatkowanych na rzecz Narodowej Służby Zdrowia pochodzi z budżetu centralnego. Brytyjski system ochrony zdrowia jest także finansowany ze składek pobieranych w ramach ubezpieczenia społecznego (w około 20%). Szacuje się, że 10% wpływów z tytułu całości pobieranych składek ubezpieczeniowych jest przekazywane na rzecz NHS. Uiszczenie składki w ustawowym terminie oraz wysokości nie stanowi warunku uzyskania świadczeń zdrowotnych w ramach publicznego służby zdrowia<sup>38</sup>.

W brytyjskim systemie ochrony zdrowia również funkcjonują opłaty pobierane w związku z korzystaniem przez pacjentów z niektórych świadczeń zdrowotnych<sup>39</sup>. Dochody uzyskiwane z tego tytułu nie mają jednak istotnego znaczenia w porównaniu do wysokości środków publicznych przeznaczanych na wydatki z zakresu ochrony zdrowia. Obecnie wpływy z tytułu opłat stanowią około 2% całości dochodów NHS<sup>40</sup>.

Opłaty od pacjentów pobierane są głównie z następujących tytułów: wystawienie recepty, zabiegi dentystyczne, a także badanie wzroku<sup>41</sup>. Obowiązuje jednak zasada, że tego rodzaju opłaty powinny być pobierane jedynie od osób, których sytuacja majątkowa pozwala na ich uiszczenie. W konstrukcji prawnej brytyjskich opłat istnieje zatem szeroki katalog zwolnień z obowiązku ich ponoszenia (zwolnienia mają przede wszystkim charakter podmiotowy i dotyczą m.in. osób bezrobotnych, osób osiągających niskie dochody oraz osób starszych). Obowiązywanie wskazanych zwolnień powoduje, że około połowa pacjentów nie jest zobowiązana do uiszczania opłat. Wyklucza się jednocześnie rezygnację

---

<sup>37</sup> S. Boyle, *Health Systems in Transition. United Kingdom (England)*, „Health System Review” 2011, s. 85.

<sup>38</sup> J. Cylus, E. Richardson, L. Findley, M. Longley, C. O’Neill, D. Steel, *Health Systems in Transition. United Kingdom*, „Health System Review” 2015, Nr 5, s. 51.

<sup>39</sup> A. Oliver, *The English National Health Service: 1979 – 2005*, „Health Economics” 2005, nr 14, s. 83-86.

<sup>40</sup> P. Davies, *The concise NHS handbook 2013/14. The essential guide to the new NHS in England*, London 2013, s. 111.

<sup>41</sup> Narodowa Służba Zdrowia w Walii, Szkocji oraz Irlandii Północnej nie pobiera opłat z tytułu wystawiania świadczeniobiorcom recept.

poboru opłat od pacjentów. Doszłoby bowiem do zmniejszenia dochodów NHS o 450 mln funtów<sup>42</sup>.

Włoski system zdrowotny również jest budżetowym modelem organizacji i finansowania ochrony zdrowia opartym o funkcjonowanie Narodowej Służby Zdrowia (*Servizio Sanitario Nazionale – SSN*). Jest on finansowany przede wszystkim z budżetu centralnego oraz budżetów poszczególnych regionów.

Podstawowe znaczenie dla finansowania włoskiego systemu ochrony zdrowia mają środki publiczne ustawowo przekazane do dyspozycji regionom włoskim, do których zalicza się głównie dochody z tytułu: podatku regionalnego od działalności produkcyjnej, dodatku regionalnego do podatku dochodowego od osób fizycznych, a także część środków pochodzących z wpływów z podatku od wartości dodanej<sup>43</sup>. W większości przypadków organy stanowiące włoskich regionów zostały pozbawione wpływu na konstrukcję prawną źródeł finansowania ochrony zdrowia. Regiony dysponują jedynie wpływami z poszczególnych danin publicznych.

Istotne znaczenie ma także udział pacjentów w finansowaniu przysługujących im świadczeń opieki zdrowotnej w ramach Narodowej Służby Zdrowia. Są oni obciążeni obowiązkiem uiszczania opłat za niektóre rodzaje udzielanych świadczeń<sup>44</sup>. Wysokość środków prywatnych przeznaczanych na płatności świadczeniobiorców związane z ochroną zdrowia wynosi ok. 17,8% całości wydatków systemu<sup>45</sup>.

## 5. Wnioski

Zgodnie z art. 167 ust. 1 Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>46</sup> działanie UE uzupełniają jedynie polityki krajowe w zakresie ochrony

<sup>42</sup> P. Davies, *op. cit.*, s. 111.

<sup>43</sup> F. Ferre, A.G. 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. 51; M. Urbaniak, *Aspekty publicznoprawne organizacji i finansowania ochrony zdrowia w Republice Włoskiej*, Toruń 2014, s. 307.

<sup>44</sup> F. Reviglio, *Health Care and Its Financing in Italy: Issues and Reform Options*, „IMF Working Paper” 2000, s. 6.

<sup>45</sup> F. Ferre (et al.), *op. cit.*, s. 41.

<sup>46</sup> Dz. Urz. UE C z 2012 r. nr 326, poz. 47; dalej powoływany jako TFUE.



zdrowia. W myśl art. 168 ust. 7 TFUE działania Unii są prowadzone w poszanowaniu obowiązków Państw Członkowskich w zakresie określania ich polityki dotyczącej zdrowia, jak również organizacji i świadczenia usług zdrowotnych i opieki medycznej. Obowiązki Państw Członkowskich obejmują zarządzanie usługami zdrowotnymi i opieką medyczną, jak również podział przeznaczonych na nie zasobów. W świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE prawo wspólnotowe nie narusza kompetencji państw członkowskich w zakresie organizacji systemów zabezpieczenia społecznego<sup>47</sup>. W związku z tym przepisy prawa UE nie wyłączają możliwości wprowadzania przez państwa członkowskie rozwiązań prawnych skutkujących nałożeniem obowiązku wnoszenia opłat za korzystanie ze świadczeń opieki zdrowotnej bez względu na przyjęty model organizacji i finansowania ochrony zdrowia. Na podstawie art. 4 ust. 2 lit. k TFUE jedynie wspólne problemy bezpieczeństwa w zakresie zdrowia publicznego w odniesieniu do aspektów określonych w Traktacie o funkcjonowaniu UE stanowią kompetencje dzielone między UE a państwami członkowskimi.

Z dokonanych ustaleń wynika, iż obowiązek partycypowania w kosztach funkcjonowania publicznej opieki zdrowotnej w postaci uiszczania opłat przez pacjentów występuje w europejskich systemach ochrony zdrowia opartych o model budżetowy (model Beveridge'a) lub model ubezpieczeniowy (model Bismarcka).

Przesłanką o charakterze faktycznym uzasadniającą konieczność wprowadzenia do polskiego porządku prawnego opłat publicznych z tytułu korzystania ze świadczeń opieki zdrowotnej jest przede wszystkim przedstawiony w niniejszym opracowaniu problem niedofinansowania publicznego systemu. Dodatkowym uzasadnieniem jest również fakt, że udział wydatków bezpośrednich ponoszonych przez pacjentów w wydatkach na ochronę zdrowia ogółem był wysoki i w 2015 r. wynosił 23,2%, podczas gdy przykładowo we Francji – 6,8%, Niemczech – 12,5%,

---

<sup>47</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 11 września 2008 r. (C-141/07), Legalis nr 105290.

w Czechach – 13,7%, a w Słowacji – 18,4%. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli taki stan pogłębia nierówności społeczne w dostępie do świadczeń<sup>48</sup>.

Zgodnie z art. 68 ust. 2 Konstytucji RP obywatelom, niezależnie od ich sytuacji materialnej, władze publiczne zapewniają równy dostęp do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych. Przy czym w myśl zd. 2 powołanego przepisu warunki i zakres udzielania świadczeń określa ustawa. Po pierwsze, art. 68 ust. 2 Konstytucji RP wyraża zasadę równego dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych jako prawo obywatela. Po drugie, wskazuje on, iż podstawą finansowania polskiego systemu ochrony zdrowia powinny być środki publiczne. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się jednocześnie, że art. 68 Konstytucji RP nie przesądza w sposób jednoznaczny o formie finansowania systemu zdrowotnego<sup>49</sup>. W związku z tym w literaturze przedmiotu podkreśla się, że przepisy Konstytucji RP nie wyłączają możliwości wprowadzenia odpłatności lub częściowej odpłatności niektórych świadczeń zdrowotnych<sup>50</sup>. Podstawa prawna do ewentualnego obciążenia świadczeniobiorców opłatami publicznymi wynika z art. 68 ust. 2 zd. 2 Konstytucji RP, bowiem pozostawia on swobodę ustawodawcy w przedmiocie kształtowania zakresu świadczeń zdrowotnych. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego „Zamieszczona w zd. 2 ust. 2 art. 68 ustawy zasadniczej wzmianka, iż nie tylko warunki, ale i zakres świadczeń finansowanych ze środków publicznych określać ma ustawa, otwiera możliwość kompilowania przez ustawodawcę modelu ochrony zdrowia zasadzającego się środkach publicznych z innymi znanymi we współczesnych systemach sposobami finansowania (czy raczej dofinansowania) kosztów tych świadczeń (udział własny, dodatkowe ubezpieczenie)”<sup>51</sup>.

<sup>48</sup> Najwyższa Izba Kontroli (Departament Zdrowia), *Realizacja zadań Narodowego Funduszu Zdrowia w 2016 r. (Informacja o wynikach kontroli)*, s. 5, [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl) [dostęp: 5.12.2017].

<sup>49</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 stycznia 2004 r., sygn. akt K 14/03, OTK-A 2004, Nr 1, poz. 1.

<sup>50</sup> L. Bosek, *Komentarz do art. 68*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. I. *Komentarz do art. 1 – 86*, Warszawa 2016, s. 1560.

<sup>51</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 stycznia 2004 r., sygn. akt K 14/03, OTK-A 2004, Nr 1, poz. 1.

W ocenie autora opracowania wprowadzenie opłat za korzystanie z tytułu świadczeń opieki zdrowotnej stanowiących przychód Narodowego Funduszu Zdrowia nie może jednak dotyczyć większości ich rodzajów. Doszłoby bowiem do sytuacji, w której korzystanie z publicznego systemu ochrony zdrowia uzależniono by od sytuacji materialnej świadczeniobiorcy. Jest to niezgodne z zasadą równego dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Ewentualny zakres przedmiotowy opłat musi być determinowany katalogiem wyłączeń. Niektóre rodzaje świadczeń zdrowotnych nie mogą być bowiem uzależnione od obowiązku wniesienia opłaty. Dotyczy to przede wszystkim świadczeń z zakresu ratownictwa medycznego udzielanych w przypadkach stanu nagłego zagrożenia zdrowotnego<sup>52</sup>. To samo należy odnieść do świadczeń zdrowotnych udzielanych w trybie art. 15 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej<sup>53</sup>. Zgodnie z nim podmiot leczniczy nie może odmówić udzielenia świadczenia zdrowotnego osobie, która potrzebuje natychmiastowego udzielenia takiego świadczenia ze względu na zagrożenie życia lub zdrowia. W przypadku wprowadzenia opłat publicznych z tytułu korzystania ze świadczeń zdrowotnych wymienione wyżej świadczenia nie powinny być objęte ich zakresem.

W literaturze przedmiotu wskazuje się również, że „w świetle art. 68 ust. 2 sytuacja materialna obywatela nie może być podstawą formalną ani faktyczną do wykluczenia go z kręgu osób korzystających z systemu opieki zdrowotnej, w szczególności finansowanej ze środków publicznych”<sup>54</sup>. W związku z powyższym koniecznym wydaje się także wprowadzenie zwolnień albo wyłączeń o charakterze podmiotowym funkcjonujących

---

<sup>52</sup> Zgodnie z art. 3 pkt 8 ustawy z dnia 8 września 2006 r. o Państwowym Ratownictwie Medycznym (Dz. U. z 2017 r. poz. 2195) stan nagłego zagrożenia zdrowotnego to stan polegający na nagłym lub przewidywanym w krótkim czasie pojawieniu się objawów pogarszania zdrowia, którego bezpośrednim następstwem może być poważne uszkodzenie funkcji organizmu lub uszkodzenie ciała lub utrata życia, wymagający podjęcia natychmiastowych medycznych czynności ratunkowych i leczenia.

<sup>53</sup> Ustawa z dnia z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2018 r. poz. 160 ze zm.).

<sup>54</sup> L. Bosek, *op. cit.*, s. 1560.

w europejskich systemach ochrony zdrowia (np. w Szwecji i w Wielkiej Brytanii). Tego rodzaju wyłączenia (zwolnienia) powinny być przede wszystkim uzależnione od zdolności opłatowej świadczeniobiorcy. Dotyczy to przede wszystkim sytuacji, w których uiszczenie opłaty z tytułu korzystania z określonego rodzaju świadczenia miałyby istotny wpływ na sytuację finansową pacjenta. W ocenie autora pracy zwolnienie z obowiązku opłaty powinno być także oparte m.in. o kryterium wieku na wzór rozwiązań funkcjonujących w krajach UE.

Wprowadzenie do konstrukcji opłaty zwolnień albo wyłączeń o charakterze podmiotowym determinowane jest preferencjami ustawodawcy w zakresie kształtowania obciążeń publicznoprawnych poszczególnych grup obywateli oraz dbałością o stan finansów podmiotu publicznego będącego jej beneficjentem. Wydaje się jednak, iż uzasadnione byłoby także ograniczenie obowiązku opłatowego poprzez wprowadzenie maksymalnej wysokości łącznie uiszczonych opłat w skali roku przez jednego świadczeniodawcę na wzór rozwiązań funkcjonujących w szwedzkim systemie ochrony zdrowia.

Uiszczając składkę zdrowotną jako daninę o charakterze celowym, ubezpieczony partycypuje w kosztach powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego. W aspekcie możliwości wprowadzenia opłat publicznych jako źródła finansowania polskiego systemu zdrowotnego wątpliwości może zatem budzić sytuacja podwójnego obciążenia daniną publiczną, tj. opłatą i składką zdrowotną jako świadczeniem o charakterze celowym. W związku z tym świadczenia zdrowotne objęte obowiązkiem opłatowym powinny być wyłączone ze świadczeń przysługujących w ramach powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego (z uwzględnieniem zwolnień o charakterze podmiotowym). Nie zachodziłyby wówczas wątpliwości w zakresie podwójnego ponoszenia kosztów udzielanych świadczeń zdrowotnych.

## BIBLIOGRAFIA

Anell A., Glengard A., Merkur S., Sweden. Health System Review, „Systems in Transition” 2012.

Antonów D., Opłata skarbową w polskim porządku prawnym, Warszawa 2017.

Axer P., Komentarz do § 271, [w:] W. Eichenhofer, U. Wenner (eds), Kommentar zum Sozialgesetzbuch V, Kolonia 2013.

Bosek L., Komentarz do art. 68, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), Konstytucja RP, t. I. Komentarz do art. 1 – 86, Warszawa 2016.

Boyle S., Health Systems in Transition. United Kingdom (England), „Health System Review” 2011.

Ciura G., Opieka zdrowotna w Szwecji, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, Informacja nr 143, listopad 1993.

Cylus J., Richardson E., Findley L., Longley M., O'Neill C., Steel D., Health Systems in Transition. United Kingdom, „Health System Review” 2015, Nr 5.

Davies P., The concise NHS handbook 2013/14. The essential guide to the new NHS in England, London 2013.

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

Dziubińska-Michalewicz M., Kierunki zmian systemu ochrony zdrowia w Szwecji, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Analiz 2005 r., Informacja nr 1125.

Ferre F., de Belvis A.G., Veriano L., Longhi S., Lazzari A., Fattore G., W. Ricciardi W., Maresso A., Italy. Health system review, „Health System in Transition” 2014, nr 16.

Gliniecka J., Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna, Bydgoszcz-Gdańsk 2007.

Gliniecka J., Opłaty publiczne, [w:] L. Etel (red.), System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010

Krzywoń A., Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2011.

Lenio P., Charakter prawny składki na ubezpieczenie zdrowotne jako

źródła finansowania świadczeń opieki zdrowotnej, *Acta Universitatis Wratislaviensis No 3608*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2014, nr XCVII.

Mack R., Komentarz do § 221, [w:] K. Engelmann, R. Schlegel (eds), *Sozialgesetzbuch Fünftes Buch – Gesetzliche Krankenversicherung*, Saarbrücken 2012.

Najwyższa Izba Kontroli (Departament Zdrowia), *Realizacja zadań Narodowego Funduszu Zdrowia w 2016 r. (Informacja o wynikach kontroli)*, [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl). [

Najwyższa Izba Kontroli (Departament Zdrowia), *Realizacja zadań Narodowego Funduszu Zdrowia w 2016 r. (Informacja o wynikach kontroli) – oczekiwanie na świadczenia w województwach*, [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl).

Najwyższa Izba Kontroli (Delegatura w Opolu), *Restrukturyzacja wybranych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej korzystających z pomocy ze środków publicznych (informacja o wynikach kontroli)*, [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl).

Nykiel W., Mariański A., Komentarz do art. 217, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP, t. 2, Komentarz: art. 87-243*, Warszawa 2016.

Oliver A., *The English National Health Service: 1979 – 2005*, „*Health Economics*” 2005, nr 14.

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

Rönnerberg L., *Hälso- och sjukvårdsrätt*, Lund 2011.

Salachna J., *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, Warszawa 2004.

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

## **WYKAZ AKTÓW PRAWNYCH**

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

Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C z 2012 r. nr 326, poz. 47);

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1938 ze zm.);  
Ustawa z dnia 8 września 2006 r. o Państwowym Ratownictwie Medycznym (Dz. U. z 2017 r. poz. 2195);  
Sozialgesetzbuch (SGB) Fünftesbuch (V) – Gesetzliche Krankenversicherung vom 20 Dezember 1988 (BGBl. I S. 2477);  
Hälso- och sjukvårdslag (2017:30) z dnia 9 lutego 2017 r.;  
Hälso- och sjukvårdslag (1982:763) z dnia 30 czerwca 1982;  
Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2018 r. poz. 160 ze zm.).

**Czy można nadużyć oszustwa podatkowego?  
Refleksje na gruncie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości  
Unii Europejskiej**

**Can you abuse tax fraud?  
Reflections basing on the case law of the Court of Justice of  
the European Union**

**Streszczenie**

Niniejszy artykuł przedstawia argumenty przemawiające za stanowiskiem co do braku możliwości stosowania koncepcji nadużycia prawa – tej, która została wypracowana w orzecznictwie TSUE do oszustwa karuzelowego. Sam problem pojawił się na gruncie toczących się obecnie przed organami podatkowymi postępowań podatkowych w zakresie VAT. Organy te w sposób nieroztropny usiłują za pomocą wspomnianej koncepcji walczyć z oszustwem karuzelowym. W konsekwencji tak przyjętego stanowiska organy podatkowe „przeformułują” czynności dokonywane przez poszczególnych przedsiębiorców, będących ogniwami oszustwa karuzelowego, w ten sposób, że wszystkie dostawy i nabycia uznają za czynności nie objęte systemem VAT. Tym samym, poprzez taki prosty zabieg, system VAT, który w swym założeniu jest systemem neutralnym dla przedsiębiorców, staje się systemem opresyjnym kaskadowego podatku obrotowego. Taka praktyka prowadzi do karaniania uczciwych przedsiębiorców, którzy zostali świadomie „zwabieni” do tego procederu, tak aby uniemożliwić odnalezienie autorów takiej szkodliwej – również dla samego systemu VAT – praktyki.



**Słowa kluczowe:** unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania, oszustwo podatkowe, oszustwo karuzelowe, nadużycie prawa.

## Abstract

The article presents arguments which show that it is impossible to apply the concept of the abuse of law developed within the case law of the CJEU when we deal with carousel fraud. The problem itself appeared on the grounds of tax proceedings currently pending before the tax authorities. These authorities are unwisely trying to use of this concept to fight with carousel fraud. As a consequence of the position adopted in such a way, the tax authorities "reformulate" the activities performed by individual entrepreneurs, which are links of the carousel fraud, in the way that all supplies and acquisitions are considered as activities not covered by the VAT system. Thus, through such a simple procedure, the VAT system, which in its assumption is a neutral system for entrepreneurs, becomes an oppressive system of cascading turnover tax. Such practice leads to the punishment of honest entrepreneurs who have been deliberately "lured" to this practice, so as to make it impossible to find the authors of such a harmful - also for the VAT system itself - practice.

**Keywords:** tax avoidance, tax evasion, tax fraud, carousel fraud, abuse of law

## 1. Wprowadzenie

Jak słusznie zauważył w swej opinii z dnia 7 września 2017 r. Rzecznik Generalny M. Bobek<sup>1</sup>, nie tak łatwo „zdobyć serce” organów podatkowych. Jest jednak (przynajmniej można tak utrzymywać) jeden znaczący wyjątek od tej reguły: wyrok Halifax i in. z 2006 r.<sup>2</sup>, w którym Trybunał potwierdził istnienie zasady zakazu praktyk stanowiących nadużycie w dziedzinie podatku od wartości dodanej<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Opinia z dnia 7 września 2017 r. do sprawy C-251/16, *E. Cussens i in.*, EU:C:2017:648.

<sup>2</sup> Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006r., *Halifax i in.*, C-255/02, EU:C:2006:121.

<sup>3</sup> Dalej jako „VAT”.

Wyrok ten jest ostatnio głównym źródłem inspiracji organów podatkowych, pomimo że od czasu jego wydania w rzeczonyj kwestii zapadło szereg innych wyroków TSUE<sup>4</sup>. Jest to o tyle istotne, że ich łączna analiza, okoliczności, które stanowiły kanwę ich wydania już sugerują, co do jakich przypadków możliwe jest zastosowanie wspomnianej zasady.

Wzrost owego uznania należy wiązać z wejściem w życie z dniem 15 lipca 2016 r. przepisów art. 5 ust. 4 i 5<sup>5</sup> z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>6</sup> wprowadzających pojęcie nadużycia prawa do tej ustawy i konsekwencji z nim związanych do polskiego systemu prawnego. Popularność nadużycia prawa<sup>7</sup> jest tak wielka, że organy podatkowe

<sup>4</sup> Mowa tutaj m.in. o wyrokach TSUE z dnia: 21 lutego 2008 r., *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108; 22 grudnia 2010r., *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804; 22 grudnia 2010 r. *RBS Deutschland Holdings GmbH*, C-277/09, EU:C:2010:810; 17 grudnia 2015 r., *Web Mind Licences Kft.*, C-419/14, EU:C:2015:832; 22 listopada 2017 r. *Edward Cussens i in.*, C-251/16, EU:C:2017:881.

<sup>5</sup> Przepis dodany na podstawie art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 846). Zobacz też art. art. 119b § 1 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800).

<sup>6</sup> T. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1221; dalej jako „ustawa o VAT”. Przepis ten stanowi, że w przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności, o których mowa w ust. 1 [czynności opodatkowane – przyp. Autorki], wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa. Przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, o których mowa w ust. 1, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

<sup>7</sup> Szerzej na temat koncepcji nadużycia prawa w prawie podatkowym, a zwłaszcza VAT warto wskazać m.in. na literaturę: A. Bącal, A. Zalaśński, *Komentarz do wyroku TS z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, [w:] W. Nykiel, A. Zalaśński (red. nauk.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, Warszawa 2014, s. 1237 i n.; P. Brennan, *Why the ECJ Should Not Follow Advocate General Maduro's Opinion in Halifax*, „International VAT Monitor” 2005, nr 4, s. 247 i n.; B. Brzeziński, *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, z. 1; D. Dominik-Ogińska, *Zasada zakazu nadużycia prawa wspólnotowego*, „Jurysdykcja podatkowa” 2011, nr 4; D. Dominik-Ogińska, *Nadużycie prawa podatkowego w VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zarys problemu)*, [w:] A. Zdunek, M. Duda, M. Munnich (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce*, Lublin 2012; R. de la Feria, S. Vogenauer, *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?*, „Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law” 2011; P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2003; M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001; A. Leszczyńska, *Wykładnia prawa krajowego prawa podatkowego w świetle wymagań prawa Wspólnot Europejskich*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego”

potrafią odwołać się do tej konstrukcji niemal we wszystkich sprawach VAT, których stan faktyczny jawi się jako skomplikowany. Koncepcja orzecznicza organów uznaje tę koncepcję jako wytrych otwierający wszystkie potencjalnie niestandardowe stany faktyczne czy też prawne. Dotyczy to nawet tych sytuacji, do których ten wyrafinowany koncept prawny nie powinien mieć zastosowania. Przykładem tego wadliwego – zdaniem Autorki – postępowania jest potraktowanie oszustwa karuzelowego<sup>8</sup>, które doczekało się w orzecznictwie TSUE odrębnej i jednolitej linii orzeczniczej jako nadużycie prawa. W konsekwencji tak przyjętego stanowiska organy podatkowe „przeformułowują” czynności dokonywane przez poszczególne ogniwa karuzeli w ten sposób, że wszystkie dostawy i nabycia uznają za czynności nie objęte systemem VAT (tj. dostawy nie podlegające opodatkowaniu tym podatkiem). Tym samym, poprzez taki prosty zabieg, system VAT, który w swym założeniu jest systemem neutralnym dla przedsiębiorców, staje się systemem opresyjnym kaskadowego podatku obrotowego. Taka praktyka prowadzi do karania uczciwych przedsiębiorców, którzy zostali świadomie „zwabieni” do tego proceduru, tak aby uniemożliwić odnalezienie autorów takiej szkodliwej – również dla samego systemu VAT – praktyki. System VAT, w swoich założeniach, jest zaplanowany do jak najszerszego stosowania w obrocie innym niż konsumencki, a opisana praktyka

---

2003, z. 4; M. Ridsdale, *Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT*, „EC Tax Review” 2005, nr 2; D. Simon, A. Rigaux, *La technique de consécration d'un nouveau principe: l'exemple de l'abus de droit*, [w:] M. Blanquet (red. nauk), *Mélanges en hommage à Guy Isaac: 50 ans de droit communautaire*, Toulouse 2004; R. Venables, *Abuse of rights in EC law*, „EC Tax Journal” 2002, nr 2; D. Weber, *Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ, part 1 i 2*, „European Taxation” 2013, nr 6 i 7, s. 313 i n.; A. Zalaśiński, *Kontrola legalności decyzji podatkowych przez sądy administracyjne a wymogi prawa europejskiego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2005, z. 6; A. Zalaśiński, *Nadużycie prawa do odliczenia podatku naliczonego we wspólnotowym systemie VAT*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 7.

<sup>8</sup> Szerzej na temat oszustw w VAT, w tym karuzeli podatkowej: F. Borselli, *Pragmatic Policies to Tackle VAT fraud in the European Union*, „International VAT Monitor” 2008 nr 5, s. 333 i n.; D. Dominik [Dominik-Ogińska], *Vatowska karuzela*, „Prawo i podatki Unii Europejskiej w praktyce” 2006, nr 10; I. Ożóg (red. nauk.) *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa VAT*, Warszawa 2017, s. 19 i n.; M. Levi, O. Shenton, B. Todorov, *Financing and organised crime*, Sofia 2015; *Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU, Report with Evidence*, London 2006-2007.

w efekcie prowadzi to alternatywnego obrotu pozagospodarczego, opodatkowanego kaskadowym podatkiem obrotowym.

Forsowane przez organy podatkowe rozwiązanie na pierwszy rzut oka może się wydawać bardzo atrakcyjną alternatywą w walce z oszustwami karuzelowymi. Dalece ułatwia postępowanie dowodowe, z automatu pozbawia wszystkich uczestników karuzeli (tych świadomych i nieświadomych) prawa do odliczenia podatku naliczonego, pozwala na szerokie stosowanie tak obecnie cenionej regulacji art. 108 ustawy o VAT<sup>9</sup>, wyklucza konieczność dokonywania żmudnych ustaleń w zakresie dobrej wiary, a także pozwala *de facto* na stosowanie odpowiedzialności zbiorowej wobec wszystkich podmiotów uczestniczących w karuzeli. Oczywiście należy również zwrócić uwagę na wprowadzenie tychże podatników, niejako automatycznie, w obszar regulowany prawnokarnie.

Z drugiej strony ma ono kilka istotnych wad. Przede wszystkim jest niezgodne z regulacjami dotyczącymi VAT, a zwłaszcza tymi dotyczącymi powszechności i neutralności tego podatku oraz tymi, które wyraźnie rozróżniają te dwie kategorie sytuacji (o czym mowa w dalszej kolejności). Ponadto stoi w oczywistej sprzeczności z orzecznictwem TSUE w zakresie oszustw karuzelowych. Dodatkowo pozostaje w sprzeczności z innymi orzeczeniami TSUE, zwłaszcza tymi wskazującymi na konieczność badania dobrej wiary podatnika czy możliwość wprowadzania środków mających na celu zwalczanie oszustw podatkowych<sup>10</sup>. Co więcej, taki sposób przeformułowania transakcji doprowadza do zwalniania uczestników karuzeli z obowiązków w postaci naliczenia, udokumentowania, raportowania i wpłacania należnego

---

<sup>9</sup> Por. też D. Dominik-Ogińska, *Konsekwencje wystawienia pustej faktury w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych w zakresie VAT*, [w:] J. Glumińska-Pawlic (red. nauk.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2010; I. Ożóg (red. nauk), *op. cit.*, s. 68.

<sup>10</sup> Sam fakt, że dana działalność mieści się w zakresie zastosowania dyrektywy 112, nie oznacza, iż państwa członkowskie tracą swoje uprawnienia do podejmowania przeciwko niej stosownych kroków. Dla przykładu niezgodny z prawem hazard stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu dyrektywy 112. Oczywiście nie wyklucza to podejmowania przez państwa członkowskie stosownych działań przeciwko niezgodnemu z prawem hazardowi, por. wyrok TSUE z dnia 11 czerwca 1998 r. *Fischer*, C-283/95, EU:C:1998:276.

podatku poprzez stawianie całości ich działalności poza system VAT. Tym samym zwalnia się ww. uczestników z obowiązków, które powinny być bezwzględnie egzekwowane przez organy podatkowe. Takie działanie zaś uderza w uczciwych podatników oraz całą gospodarkę i jej konkurencyjność, a także jest swego rodzaju prezentem dla oszustów, albowiem organy podatkowe, myśląc o „wizji oszustwa”, pozwalają rzeczywistym oszustom na uniknięcie odpowiedzialności z tego tytułu. A chyba nie o taki skutek powinno chodzić organom podatkowym czy organom ścigania? Wszakże ich rolą jest przeciwdziałanie tego typu praktykom, nie zaś ułatwianie uniknięcia odpowiedzialności za czyny niedozwolone czy też sprzeczne z prawem. I wreszcie argument systemowy – skoro zastosowanie koncepcji nadużycia prawa do oszustwa karuzelowego zdaje się dla organów podatkowych takie oczywiste, to po co Unia Europejska rozważa coraz to nowe pomysły na zwalczanie tego oszustwa<sup>11</sup>?

## **2. Rozróżnienie pomiędzy oszustwem podatkowym a nadużyciem prawa w zakresie VAT**

Przepisy dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>12</sup> rozróżniają formy uchylania się od opodatkowania (oszustwo) od form unikania opodatkowania (nadużycie). Przepis art. 395 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 112 wskazuje, że stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy w celu uproszczenia poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

Trybunał Sprawiedliwości w swoim wyroku *Direct Cosmetics i in.*<sup>13</sup>

<sup>11</sup> Por. m.in. Cour des Comptes Européenne, *Raport spécial: Lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire: des actions supplémentaires s'imposent* 2015, [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15\\_24/SR\\_VAT\\_FRAUD\\_FR.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_FR.pdf) [dostęp: 02.08.2018].

<sup>12</sup> Dz. Urz. UE 2006, Nr L 347, s. 1; dalej jako „dyrektywa 112”.

<sup>13</sup> Wyrok TSUE z dnia 11 lipca 1988 r. *Direct Cosmetics in.* 138/86 et 139/86, EU:C:1988:383.

potwierdził owo rozróżnienie i zwrócił uwagę, że art. 27 ust. 1 Szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EWG<sup>14</sup>; obecnie art. 395 dyrektywy 112), we wszystkich wersjach językowych odróżnia unikanie opodatkowania (*évasion fiscale* - fr.; *tax avoidance* - ang.)<sup>15</sup>, co odpowiada, jego zdaniem, zjawisku czysto obiektywnemu, od oszustwa podatkowego (*fraude fiscale* - fr.; *tax evasion* - ang.), które zawiera w sobie element umyślności (działania)<sup>16</sup>. Co więcej, pojęcie unikania opodatkowania zostało uznane przez Trybunał za pojęcie prawa wspólnotowego (unijnego), nie podlegające swobodzie państw członkowskich<sup>17</sup>. Jak zauważono, owo rozróżnienie znajduje potwierdzenie w genezie przepisu art. 27 szóstej dyrektywy (obecnie art. 395 dyrektywy 112), albowiem, zdaniem Trybunału, druga dyrektywa Rady nr 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych - struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>18</sup> - odwoływała się jedynie do oszustwa, zaś szósta dyrektywa odnosi się również do pojęcia unikania opodatkowania. Oznacza to, zdaniem Trybunału, że ustawodawca (unijny) chciał wprowadzić nowy element w stosunku do wcześniej istniejącego pojęcia oszustwa podatkowego. Ten element leży w obiektywnym charakterze wpisanym w pojęcie unikania opodatkowania, zamiar podatnika, stanowiący istotny element pojęcia oszustwa, nie jest wymagany jako warunek unikania opodatkowania<sup>19</sup>. Trybunał stwierdził, że powyższa interpretacja jest zgodna z systemem VAT i jego główną zasadą - zasadą neutralności. Wspólny system VAT ma na względzie przede wszystkim obiektywne skutki, bez względu na

---

<sup>14</sup> Dz. Urz. UE 1977 Nr L 145, s. 1; dalej jako „szósta dyrektywa”.

<sup>15</sup> Por. I. Ożóg (red. nauk.), *op. cit.*, s. 182.

<sup>16</sup> Pkt 21 ww. wyroku TSUE.

<sup>17</sup> Pkt 20 ww. wyroku TSUE.

<sup>18</sup> Dz. Urz. UE. 1967, Nr L 71, s. 1303.

<sup>19</sup> Pkt 22 ww. wyroku TSUE.

zamiar podatnika<sup>20</sup>.

Dodatkowo z treści art. 199b dyrektywy 112 wynika, że Państwo członkowskie może, w przypadkach szczególnie pilnej potrzeby i zgodnie z ust. 2 i 3, wyznaczyć odbiorcę jako osobę zobowiązaną do zapłaty VAT z tytułu określonego rodzaju dostawy towarów i świadczenia usług w drodze odstępstwa od art. 193, jako szczególny środek w ramach mechanizmu szybkiego reagowania w celu zwalczania nagłych i znaczących oszustw, które mogłyby prowadzić do znacznych i nieodwracalnych strat finansowych.

Z kolei art. 131 dyrektywy 112 wskazuje, że zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2-9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych (unijnych) i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć.

Podobnie uzasadnienia wyroków TSUE wyraźnie rozdzielają pojęcie „oszustwo” od konstrukcji „nadużycia”. Najczęściej używają rozbudowanego sformułowania, zgodnie z którym „walka z oszustwem, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę (dyrektywę 112)”<sup>21</sup>. Trybunał rozróżnia aż trzy kategorie niepożądanych zachowań, przy czym niezmiennie odróżnia „oszustwo” od „nadużycia” w kontekście wspólnego systemu VAT. Z orzecznictwa TSUE wprost wynika, że należy oddzielnie rozpatrywać kwestię oszustwa podatkowego i nadużycia prawa. Są to zwyczajnie dwie odrębne instytucje prawne, których zakresy nie pokrywają się<sup>22</sup>. Ustalenie, z czym mamy do czynienia w konkretnej

<sup>20</sup> Pkt 23 ww. wyroku TSUE.

<sup>21</sup> Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r., *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 71.

<sup>22</sup> Koncepcja braku możliwości stosowania zamiennie unikania a uchylania się od opodatkowania została wykształcona również przez naukę i praktykę prawa podatkowego: zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 91; B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *W poszukiwaniu należytej staranności w działaniu administracji podatkowej. Uwagi na tle wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 21 czerwca 2017 r. I SA/Wr 1341/16*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2017, nr 5, s. 345-352; W. Nykiel, M. Wilk, *Dopuszczalność pozbawienia podatnika VAT prawa do odliczenia podatku naliczonego i prawa do zastosowania*

sprawie, zawsze należy do organów podatkowych i sądów krajowych<sup>23</sup>. Powyższe zatem sygnalizuje drogę postępowania nie tylko dla organów podatkowych, ale i sądów krajowych co do właściwej identyfikacji okoliczności faktycznych zaistniałych w sprawie.

Powyższe rozróżnienie można sprowadzić do prostego stwierdzenia zaczerpniętego z wyroku amerykańskiego Sądu Najwyższego z 1873 r. – „one may avoid a tax but not evade it” [można uniknąć podatku, ale nie można się od niego uchylać<sup>24</sup>].

### 3. Istota oszustwa podatkowego

Oszustwa podatkowe to praktyki, poprzez które podatnik usiłuje uchylić się od swych obowiązków prawnych oszukańczymi środkami<sup>25</sup>. Chodzi tutaj o bezpośrednie i umyślne naruszenie prawa podatkowego, polegające na podstępym uchylaniu się od wymiaru bądź uiszczenia części lub całości podatku. Na gruncie VAT zachowanie podatnika zmierza do uchylenia się od opodatkowania, które bezpośrednio i jawnie narusza obowiązujące przepisy prawa podatkowego. Mowa tutaj o takich zachowaniach, jak np. nieujawnianie przedmiotu opodatkowania i przez to niedeklarowanie podatku, stosowanie zaniżonych stawek, celowy brak zapłaty podatku, wystawianie fałszywych faktur itp.<sup>26</sup>

Karuzela podatkowa to nic innego jak konstrukcja używana przez jej organizatorów celem utrudnienia wykrycia oszustwa podatkowego. Polega ona na tym, że mamy szereg następujących po sobie czynności

---

stawki 0% przy WDT w świetle wyroku WSA we Wrocławiu z 21 czerwca 2017 r. (ISA/Wr 1341/16), „Monitor Podatkowy” 2018, nr 4.

<sup>23</sup> Por. wyrok TSUE z dnia 22 listopada 2017 r., *Edward Cussens*, C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 59.

<sup>24</sup> *Unites States v. Ishom*, 84.U.S. 496 [21.L. Ed. 728]; por. też W. Cogger, *Tax avoidance v. Tax evasion*, „Tax Magazine” 1937, vol 15, no. 9 s. 518.

<sup>25</sup> Por. m.in. raport Zgromadzenia Parlamentarnego Rady Europy z dnia 16 stycznia 1978 r.; Doc. 4098 [w:] *L'évasion et la fraude fiscales internationale. Colloque de 5-7 mars Strasbourg. Recueil des documents*, Amsterdam 1981, s. 173 i n.

<sup>26</sup> Por. m.in. wyrok TSUE z dnia 7 grudnia 2010 r., *Postępowanie karne przeciwko R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 49 i powołane tam orzecznictwo.



podejmowanych przez kilka podmiotów gospodarczych w łańcuchu dostaw, wykorzystujących legalny obrót gospodarczy, w ramach którego wybrane podmioty dokonują działań zmierzających do uchylenia się od opodatkowania i wyłudzenia VAT. Karuzela podatkowa sama w sobie nie jest oszustwem, ale konstrukcją, w ramach której niektórzy z jej uczestników popełniają oszustwa podatkowe.

Nie zmienia to jednak faktu, że każda z transakcji dokonywanych w ramach karuzeli podatkowej stanowi opodatkowaną dostawę, o ile posiada cechy opisane przewidziane przepisach regulujących system VAT. Podstawową cechą wspólnego systemu VAT jest powszechność, podatek ten jest bowiem należny z tytułu każdej transakcji w łańcuchu dostaw, bez względu na cel i rezultat, w jakim jej dokonano. Każda transakcja musi być w związku z tym rozważana indywidualnie, a charakteru poszczególnych transakcji nie mogą zmienić zdarzenia poprzedzające te transakcje lub po nich następujące (czyli np. fakt, że kilka ogniw wcześniej nie zapłacono podatku). Nie można też z góry zakładać, że wszystkie podmioty zidentyfikowane w łańcuchu dostaw są świadome uczestnictwa w karuzeli podatkowej, dopóki nie udowodni się im oszukańczych działań.

Jak to zostało wcześniej stwierdzone, w przypadku oszustwa karuzelowego organy podatkowe i sądy nie mogą zwalniać uczestników karuzeli z obowiązków w postaci naliczenia, udokumentowania, raportowania i wpłacania należnego podatku poprzez stawianie całości ich działalności poza system VAT. Wręcz przeciwnie – powinny z całą bezwzględnością obowiązkowi te egzekwować. Mogą i powinny natomiast pozbawić nieuczciwych podatników uprawnień w postaci prawa do zwrotu, prawa do odliczenia, prawa do zwolnienia lub stawki preferencyjnej, o ile zostanie stwierdzone, że podatnicy ci wiedzieli lub mogli wiedzieć o oszustwie. Zabieg ten ma walor zniechęcający, ponieważ pomimo zaistnienia transakcji nie przysługuje podmiotowi uczestniczącemu w procedurze oszustwa prawo do wskazywanych wyżej uprawnień.

Powyższe wspiera wypracowana przez Trybunał koncepcja tzw. dobrej wiary<sup>27</sup>, która została rozbudowana w kolejnych orzeczeniach TSUE<sup>28</sup>. Wynika z niej, że gdy przestępstwo podatkowe jest popełnione przez innego podatnika VAT, to kwalifikacja popełnienia oszustwa na gruncie VAT ma również miejsce wówczas, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczył w transakcji związanej z przestępstwem w zakresie VAT. W takich okolicznościach dany podatnik powinien w świetle dyrektywy 112 zostać uznany za uczestniczącego w tym przestępstwie, i to niezależnie od tego, czy osiąga on korzyść z odsprzedaży towarów lub wykorzystania usług w ramach opodatkowanych transakcji dokonywanych przez niego na późniejszym etapie obrotu. Natomiast jeżeli określone w dyrektywie 112 materialne i formalne przesłanki powstania prawa do odliczenia (dostawy – w tym wewnątrzspółnotowej – towarów) zostały spełnione niezgodnie z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia przewidzianymi przez tę dyrektywę, zasadne jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja wchodząca w skład łańcucha dostaw, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, której dokonał ów podatnik, została

---

<sup>27</sup> Zob. też D. Dominik-Ogińska, *Dobra wiara w orzecznictwie TSUE*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 7-9, s. 29; M. Militz, *Nowe aspekty badania dobrej wiary u nabywców paliw*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 8, s. 6; M. Militz, D. Dominik-Ogińska, M. Bącal, T. Siennicki, *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2013, s. 89; M. Michalak, *Należyta staranność i dobra wiara w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2016, t. XIX, s. 178; I. Ożóg (red. nauk), op. cit., s. 34.

<sup>28</sup> Por. co się tyczy kwestii prawa do odliczenia VAT, należy wskazać tutaj przykładowo wyroki TSUE z dnia: 21 czerwca 2012 r. *Mahagébenkft i Péter Dávid*, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373; 22 października 2015 r. *STEHCEMP*, C-277/14, EU:C:2015:719; 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614 i postanowienia z dnia 28 lutego 2013 r. *Forwards V*, C-563/11, EU:C:2013:125; z dnia 6 lutego 2014 r. *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184. Co się zaś tyczy kwestii dostawy wewnątrzspółnotowej, to kluczowymi wyrokami są wyroki TSUE z dnia: 27 września 2007 r. *Teleos*, C-409/04; 27 września 2007 r. *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549; 18 grudnia 2014 r. *Schoenimport "Italmoda" i in.*, C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455; 5 października 2016 r. *Maya Marinova ET*, C-576/15, EU:C:2016:740. Co do eksportu zob. wyroki TSUE z dnia: 21 lutego 2008 r. *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105; 19 grudnia 2013 r. *BDV Hungary Trading Kft*, C-563/12, EU:C:2013:854 i inne.

zrealizowana z naruszeniem przepisów o VAT. Jeżeli podmiot gospodarczy podjął wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje, w których uczestniczy, nie wiążą się z przestępstwem czy to w zakresie VAT, czy w innej dziedzinie, może on domniemywać legalność tych transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego VAT czy stawki 0%). Podatnikowi można by odmówić prawa do odliczenia tylko w razie udowodnienia na podstawie obiektywnych przesłanek, że wiedział on lub powinien był wiedzieć, iż transakcje stanowiące podstawę prawa do odliczenia wiążą się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu.

Nie można abstrahować od faktu, że dokładnie takie samo rozwiązanie problemu przez organy podatkowe – jak opisane wcześniej – kilkanaście lat temu próbowały forsować w VAT brytyjskie organy podatkowe. Sprawa dotyczyła trzech podmiotów gospodarczych, które nieświadomie uczestniczyły w oszustwie tzw. karuzeli podatkowej. Brytyjskie organy uznały, że wszystkie transakcje składające się na karuzelę podatkową nie miały żadnego sensu gospodarczego i przez to były poza zakresem systemu VAT. Trybunał Sprawiedliwości w wyroku w sprawie *Optigen*<sup>29</sup> wprost zanegował sposób postępowania brytyjskich organów podatkowych. Według Trybunału definicja pojęcia podatnika i działalności gospodarczej implikuje szeroki zakres przedmiotowy działalności gospodarczej oraz jej obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest rozważana sama w sobie, niezależnie od jej celów lub jej rezultatów<sup>30</sup>. Każda transakcja powinna być rozpatrywana samodzielnie, a charakteru danej transakcji w łańcuchu dostaw nie mogą zmienić ani wcześniejsze, ani późniejsze wydarzenia<sup>31</sup>. Zasada indywidualnej oceny każdej transakcji bazuje na konieczności zapewnienia neutralności systemu VAT, a także na wymogu pewności prawa sprowadzającego się do tego, aby zastosowanie

---

<sup>29</sup> Por. wyrok TSUE z dnia 12 stycznia 2006 r. *Optigen i in.*, C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16.

<sup>30</sup> Pkt 43 ww. wyroku TSUE.

<sup>31</sup> Pkt 47 ww. wyroku TSUE.

prawa wspólnotowego (unijnego) było przewidywalne w skutkach dla podmiotów, które mu podlegają<sup>32</sup>. Pewność wymaga, aby w czasie dokonywania danej czynności można było stwierdzić, czy mieści się ona w zakresie zastosowania szóstej dyrektywy (dyrektywy 112). Według Trybunału transakcje, które same nie są oszustwem w zakresie VAT (a dostawa lub nabycie towaru albo usługi nie może samo w sobie być oszustwem), stanowią dostawy dokonywane przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 oraz art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, ponieważ spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, niezależnie od zamiaru podmiotu innego niż dany podatnik, uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw lub od ewentualnego oszukańczego charakteru – o którym podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć – innej transakcji wchodzącej w skład owego łańcucha dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ten podatnik. Prawo podatnika dokonującego takich transakcji do odliczenia naliczonego VAT nie może również uciepnieć wskutek tego, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje – o czym podatnik ten nie wie lub nie może wiedzieć – inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w zakresie VAT<sup>33</sup>. Ponadto kwestia, czy VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów został wpłacony do budżetu państwa, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego<sup>34</sup>. Zgodnie z fundamentalną zasadą wynikającą z art. 2 Pierwszej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych(67/227/EWG)<sup>35</sup> i szóstej dyrektywy, VAT znajduje zastosowanie do każdej transakcji obejmującej produkcję

<sup>32</sup> Np. wyroki TSUE z dnia 22 lutego 1984 r. *Kloppenburg*, 70/83, EU:C:1984:71, pkt 11.

<sup>33</sup> Pkt 55 ww. wyroku TSUE.

<sup>34</sup> Zob. podobnie postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. *Transport Service*, C-395/02, EU:C:2004:118, pkt 26.

<sup>35</sup> Dz. Urz. UE 1967, Nr L L 71, s. 1301.

lub dystrybucję po odliczeniu podatku, który obciążał bezpośrednio koszty różnych elementów cenotwórczych<sup>36</sup>.

Jak z powyższego wynika, Trybunał wyraźnie wskazuje, że każdą z transakcji należy rozpatrywać indywidualnie, niezależnie od jej celu lub rezultatu. Z dostawą towaru mamy do czynienia, ilekroć podatnik przeniesie na inny podmiot prawo do rozporządzania rzeczą jak właściciel. Czynność nie przestaje być dostawą również wówczas, gdy towary przechodzą ponownie przez ręce tego samego dostawcy. Co więcej, u podstaw łańcucha dostaw może leżeć oszustwo, a mimo to każda z tych transakcji nadal będzie opodatkowaną dostawą towarów<sup>37</sup>. Innymi słowy handlowanie towarem w celu popełnienia oszustwa także stanowi działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu. Poglądy te Trybunał odnajdujemy również w wyrokach w sprawach *Breitsohl*<sup>38</sup> i *INZO*<sup>39</sup>, gdzie stwierdził, że działalność podatnika nie traci charakteru gospodarczego tylko dlatego, że zostanie podjęta w celu oszukańczym lub gdy - z punktu widzenia jej rezultatu - prowadzi do oszustwa.

Tezy z wyroku w sprawie *Optigen* zostały potwierdzone przez Trybunał w wyroku *Kittel*<sup>40</sup>. Jest to o tyle znamienne, że wyrok ten zapadł już po orzeczeniu TSUE w sprawie *Halifax*. Należy przyjąć, że gdyby klauzula nadużycia prawa miała mieć wprost zastosowanie do karuzeli podatkowej, to TSUE udzieliłby takiej wskazówki sądowi krajowemu właśnie w tym wyroku. Jednak tego nie uczyniono<sup>41</sup>. Zaś kontekst faktyczny i prawny sprawy wskazuje, iż TSUE wyraźnie rozdziela kwestię oszustwa od konstrukcji nadużycia prawa. Jednocześnie w ww. wyroku TSUE

---

<sup>36</sup> Zob. w szczególności wyrok TSUE z dnia 27 listopada 2003 r. *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, pkt 37.

<sup>37</sup> Por. opinię Rzecznika Generalnego M. Poiaresa Maduro z dnia 16 lutego 2005 r. do sprawy *Optigen*, EU:C:2005:89. Zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się wprowadzeniu powszechnego różnicowania w zakresie poboru VAT między transakcjami legalnymi a nielegalnymi - por. wyrok TSUE z dnia 10 listopada 2011 r., *The Rank Group plc*, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 45.

<sup>38</sup> Wyrok TSUE z dnia 8 czerwca 2000 r., C-400/98, EU:C:2000:304.

<sup>39</sup> Wyrok TSUE z dnia 29 lutego 1996 r., C-110/94, EU:C:1996:67.

<sup>40</sup> Wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2006 r. *Kittel i in.*, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446.

<sup>41</sup> Warto jest wskazać, że autorem opinii do sprawy *Halifax* był ten sam Rzecznik Generalny P.M. Maduro, który wydał opinię do sprawy *Optigen*.

wskazano, że zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i propagowanym przez szóstą dyrektywę (dyrektywę 112<sup>42</sup>). Podsądni nie mogą powoływać się na normy prawa wspólnotowego (unijnego) w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie<sup>43</sup>. Jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że prawo do odliczenia było wykonywane w sposób oszukańczy, jest on uprawniony do wystąpienia, z mocą wsteczną, z wnioskiem o dokonanie zwrotu odliczonych kwot, i to do sądu krajowego należy stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia, jeśli w świetle obiektywnych okoliczności zostanie stwierdzone, że nadużyto tego prawa lub że było ono wykonywane w sposób nieuczciwy. Podobnie podatnik, który wiedział lub powinien był wiedzieć o tym, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w VAT, dla celów szóstej dyrektywy (dyrektywy 112) powinien zostać uznany za osobę biorącą udział w tym oszustwie, bez względu na to, czy czerpie on korzyści z odsprzedaży dóbr. W rzeczywistości w takiej sytuacji podatnik pomaga sprawcom oszustwa i staje się w konsekwencji jego współsprawcą. Ponadto wykładnia taka, utrudniająca przeprowadzanie transakcji stanowiących oszustwo, będzie z pewnością przeszkodą w ich realizowaniu. A zatem stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia należy w każdym razie do sądu krajowego, jeśli w świetle obiektywnych okoliczności, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczył on w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w VAT, nawet gdy rzeczona transakcja spełnia obiektywne kryteria, na których opierają się pojęcie dostaw towarów zrealizowanych przez podatnika działającego w takim charakterze, oraz pojęcie działalności gospodarczej<sup>44</sup>.

---

<sup>42</sup> Zob. wyrok TSUE z dnia 29 kwietnia 2004 r. *Gemeente Leusden i in.*, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, pkt 76.

<sup>43</sup> Pkt 54 i powoływane tam orzecznictwo.

<sup>44</sup> Por. pkt 56-59 i powoływane tam orzecznictwo.

## 4. Istota nadużycia prawa

Z kolei nadużycie prawa to forma unikania opodatkowania, której TSUE nadał w dziedzinie VAT ściśle określony sens, zupełnie odmienny od oszustwa podatkowego. Instytucję nadużycia prawa bezpośrednio wprowadziły do ustawy o VAT wspomniane już przepisy art. 5 ust. 4 i 5 ustawy o VAT.

Niewątpliwym jest, że w praktyce w ujęciu całościowym Trybunał stosuje w swoim orzecznictwie szereg określeń odnoszących się do podobnego lub identycznego zjawiska. Do wyrażen tego typu należą odniesienia do „zasady zakazu praktyk stanowiących nadużycie”, twierdzenia, że „podmioty nie mogą powoływać się na normy prawa Unii w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie” czy „poszerzać zakresu [uregulowania prawa Unii] tak, aby objąć nim nadużycia”. Terminologia stosowana alternatywnie, obejmująca na przykład „obchodzenie [przepisów]”, „unikanie”, „całkowicie sztuczne konstrukcje”, jest także powszechna. Jednakże słusznie zauważył Rzecznik Generalny M. Bobek w opinii z dnia 7 września 2017 r.<sup>45</sup>, iż określenie „nadużycie prawa” jest bardziej odpowiednie w sytuacjach dotyczących stosunków pomiędzy osobami fizycznymi, gdzie obserwuje się, że strona korzysta, przykładowo, z istniejących praw majątkowych lub praw wynikających z umowy w sposób nieuzasadniony, w złej wierze lub w sposób szkodliwy. Bezsprzeczne jest zatem, że wspomniana strona jest posiadaczem tych praw (w sensie uprawnień); problematyczny może być sposób, w jaki ta strona z nich korzysta. Sytuacja ta kontrastuje z rodzajem zarzucanego nadużycia, będącego przedmiotem spraw na gruncie VAT, które w efekcie sprowadza się do sporu o zakres zastosowania przepisów prawa Unii oraz tego, czy powołano się na nie w sposób „sztuczny”, który nie realizuje celu przewidzianego przez prawodawcę. Innymi słowy, w dziedzinie prawa publicznego bardziej właściwym pojęciem pozwalającym uchwycić rzeczywisty cel jest „obchodzenie [przepisów]”, a nie pojęcie „nadużycia

<sup>45</sup> Do sprawy *Edward Cussens*, EU:C:2017:648.

prawa”, zasadniczo należące do prawa prywatnego. Jednakże z uwagi na to, że termin „nadużycie” jest szeroko stosowany w orzecznictwie i dyskursie związanym z prawem Unii, również ustawodawca polski przyjął dla potrzeb ustawy wyrażenie „nadużycie prawa” (*abuse of law*), które przynajmniej nieco bardziej nawiązuje do publicznoprawnego kontekstu tego pojęcia.

I tak stwierdzenie nadużycia prawa na gruncie VAT wymaga, aby dane transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach dyrektywy 112 i odpowiedniego ustawodawstwa krajowego skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów (przesłanka obiektywna). Dalej z ogółu obiektywnych okoliczności powinno wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej (przesłanka subiektywna<sup>46</sup>).

Od wydania wyroku *Halifax i in.* zasada zakazu nadużycia prawa w dziedzinie VAT (z zastrzeżeniem spełnienia „obiektywnych” i „subiektywnych” przesłanek) znalazła zastosowanie w odpowiednich przypadkach, bez konieczności przyjęcia przez państwa członkowskie szczególnych przepisów wykonujących tę zasadę. Orzecznictwo nie odnosi się do niewykonania celu „dyrektywy” w sensie ogólnym, ale raczej jej „odpowiednich przepisów”. Tezę tę dobitnie potwierdzają przykłady praktycznego zastosowania tej przesłanki przez Trybunał. Wobec tego, aby stwierdzić, że przesłanka obiektywna została spełniona, zasadniczo wymagane jest wskazanie „odpowiednich przepisów”, celu tych przepisów oraz wykazanie, że wspomniany cel nie został zrealizowany. Przesłanka subiektywna odnosi się do praktycznego celu realizowanych transakcji i w dziedzinie VAT wiąże się z kwestią sztuczności transakcji<sup>47</sup>.

W wyroku *Halifax i in.* obawa, że doszło do nadużycia, miała swoje źródło w strukturze transakcji, dzięki której spółki należące do grupy Halifax były w stanie utrzymać zwolnienie podatkowe w zakresie podatku

---

<sup>46</sup> Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r., *Halifax*, EU:C:2006:121.

<sup>47</sup> Por. szerzej B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Stosowanie klauzuli nadużycia prawa w VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 1, s. 8.



należnego, jednocześnie odliczając cały podatek naliczony w odniesieniu do wspomnianych transakcji. Trybunał dokonał wykładni art. 17 ust. 2, 3 i 5 szóstej dyrektywy w ten sposób, że prawo do odliczenia podatku naliczonego w świetle zasady neutralności podatkowej wymaga istnienia związku pomiędzy transakcją powodującą naliczenie podatku a transakcją objętą podatkiem należnym. Sprzeczne z celem ww. przepisów byłoby pozwolenie na to, aby podatnik, który zwykle nie dokonuje żadnych transakcji dających prawa do odliczenia, mógł odliczyć cały naliczony VAT.

Właśnie analiza ww. wyroku dobitnie wskazuje różnicę pomiędzy oszustwem a nadużyciem. W oszustwie karuzeli podatkowej mamy do czynienia z dostawą towarów, a oszukańcze działanie podmiotu pojawia się nie na etapie samej transakcji, lecz na etapie rozliczenia się z tej transakcji. Podmiot po prostu nie płaci podatku i znika, czyli świadomie narusza przepisy prawa. Zaś w nadużyciu podmiot tworzy „sztuczną” transakcję (etap transakcji) tylko dlatego, aby obniżyć zobowiązanie lub uzyskać coś więcej, niż miałyby, gdyby tej transakcji nie dokonał, czyli obchodzi prawo.

Upraszczając sytuację, nie można nadużyć oszustwa, albowiem nie mamy prawa do dokonywania oszustw.

## 5. Odmienność skutków obu instytucji

TSUE inaczej określa skutki nadużycia prawa, a inaczej oszustwa podatkowego. W przypadku nadużycia organ podatkowy przeddefiniuje transakcję „symulowaną” przez podatnika na taką, jaka miała faktycznie miejsce. Innymi słowy odtwarza rzeczywiste transakcje, a pomija te, które stanowią nadużycie (są sztuczne). Przeddefiniowanie nie powinno jednak wykraczać poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i uniknięcia oszustw podatkowych<sup>48</sup>. Sam zatem Trybunał podkreśla, że użycie konstrukcji nadużycia prawa nie może zmierzać do uniknięcia oszustwa, a tym właśnie jest, gdy zastosujemy je do oszustwa

<sup>48</sup> Zob. podobnie wyroki z dnia: 21 lutego 2006 r., *Halifax*, EU:C:2006:121, pkt 92, 94, 98; 22 grudnia 2010 r., *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, pkt 48, 52.

karuzelowego. Dlatego też nie powinno się konstrukcji nadużycia zastosować do transakcji dokonywanych w ramach karuzeli podatkowej. Zauważmy też, że w karuzeli podatkowej (co do zasady) nie ma żadnych ukrytych rzeczywistych czynności, które można odtworzyć, pomijając przy tym sztuczne czynności stanowiące nadużycie. Uczestnicy karuzeli nie nadużywają żadnych przepisów prawnych, albowiem dokonują obrotu towarami lub usługami, przy czym niektóre z tych podmiotów nie płacą należnego podatku. Warto zauważyć, że gdyby wszystkie podmioty gospodarcze płaciły VAT na każdym etapie transakcji, to organy podatkowe nie miałyby wątpliwości, że taki VAT jest należny.

Zastosowanie instytucji nadużycia prawa do transakcji dokonywanych w ramach karuzeli podatkowej doprowadza do rezultatów nie dających się zaakceptować. Organy, przeddefiniowując wszystkie transakcje, wbrew jasnym przepisom ustawy, dyrektywy 112 oraz orzecznictwu TSUE, doprowadzają do wyeliminowania wszystkich czynności uczestników karuzeli podatkowej z systemu VAT(!?). Tymczasem uznanie, iż cały łańcuch dostaw nie mieści się w zakresie dyrektywy 112 (oraz ustawy o VAT) jedynie z tego powodu, iż jeden z dostawców w łańcuchu nie zadeklarował VAT organom podatkowym, pomija obiektywny charakter pojęcia „działalności gospodarczej”. Jak wcześniej wykazano, ani zamknięty charakter łańcucha dostaw, ani to, że dany podmiot jest nieuczciwy, nie wystarczają do stwierdzenia, iż dane jego czynności nie mieszczą się w zakresie VAT. Pomimo oszustwa dokonanego przez „znikającego podatnika” każda transakcja dokonana w ramach łańcucha może się mieścić w systemie VAT, o ile odpowiada definicji dostawy. System zaprojektowano tak, aby wszystkie podobne czynności były przedmiotem opodatkowania niezależnie od tego, czy towary znajdujące się w obrocie ostatecznie trafiają do konsumenta<sup>49</sup>. Identyfikowanie korzyści majątkowej na etapie podmiotu, który dokonuje dostawy wewnątrzspółnotowej towarów z uwagi na to, że na wcześniejszym etapie obrotu VAT nie

---

<sup>49</sup> Por. opinia Rzecznika Generalnego Maduro z dnia 16 lutego 2005 r. do wyroku w sprawie *Optigen i in.*, EU:C:2005:89.

został on zapłacony przez znikających podatników, przeczy również orzecznictwu TSUE. W sytuacji braku udowodnienia świadomości w oszustwie karuzelowym podatnik dokonujący wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów i korzystający ze stawki VAT 0% odlicza VAT, albowiem taki mechanizm wynika z przepisu prawa i nie jest to korzyść podatkowa. Takie działanie jest tylko konsekwencją skorzystania z mechanizmu VAT, aby przedsiębiorca mógł uzyskać neutralność tego podatku. Zaś fakt braku zapłaty podatku przez dostawcę, zwłaszcza tego, który jest na wcześniejszym etapie niż analizowany etap transakcji, nie stanowi samoistnej podstawy do pozbawienia podatnika prawa do odliczenia VAT. Podatnik odlicza bowiem to, co zapłacił swojemu dostawcy, a nie to, co było należne na wcześniejszych etapach obrotu.

## 6. Wnioski

Powyższe dobitnie wskazuje, że przyjęta przez organy podatkowe koncepcja, w ramach której wykorzystuje się nieadekwatną konstrukcję nadużycia prawa podatkowego do radzenia sobie z problemem oszustwa karuzelowego, jest błędna. Jeżeli przyjmiemy, że wszystkie czynności podmiotów uczestniczących w karuzeli są poza systemem VAT, to oznacza to, że nie ma żadnych dostaw, nie ma podatku należnego i naliczonego, nie ma podatników, w tym tego znikającego, a w konsekwencji... **nie ma oszustwa podatkowego**. Innymi słowy poprzez zastosowanie skutków nadużycia organy dokonują przekwalifikowania transakcji w sposób, który prowadzi do całkowitego zniwelowania bytu oszustwa. Wynik takiego zachowania jest oczywiście sprzeczny z celem stawianym przez Unię Europejską<sup>50</sup> i którego realizacji służy system VAT<sup>51</sup>, jak też polskim

---

<sup>50</sup> „Skuteczność zwalczania oszustw wymierzonych w interesy finansowe Wspólnot wymaga ustalenia wspólnych zasad prawnych we wszystkich obszarach polityki Wspólnot” – por. motyw 4 rozporządzenia Rady (WE, EURATOM) nr 2988 z dnia 18 grudnia 1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (Dz. Urz. UE z dnia 23.12.1995 r. Nr L 312 ze zm.).

<sup>51</sup> „Walka z oszustwem, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę (dyrektywę 112)” – ww. wyroki TSUE.

przepisom prawa<sup>52</sup>. Nie można też przyjąć, że możemy zastosować w takiej sytuacji wobec dostawcy art. 108 ustawy o VAT, gdyż ten stosuje się wobec (rzeczywiście) fikcyjnych transakcji, a nie takich transakcji, które organy uznają za pozorne w wyniku ich przeformułowania. Natomiast nic już nie stoi na przeszkodzie, aby zastosować wobec nabywcy, który był świadomym uczestnikiem takiego oszustwa lub powinien był wiedzieć o nim, skutku w postaci pozbawienia prawa do odliczenia VAT, jak też odpowiedzialności solidarnej w rozumieniu art. 105a ustawy o VAT<sup>53</sup>.

Takie działanie skutkuje również poważną niepewnością w zakresie stosowania dyrektywy 112 (ustawy o VAT). Gdyby dostawcy w chwili dokonywania transakcji chcieli mieć pewność, że nabywają prawa i obowiązki zgodnie z systemem VAT, musieliby z góry przewidzieć, czy określone towary będące jej przedmiotem nie znajdą się w pewnym momencie ponownie w posiadaniu dostawcy, który już wcześniej uczestniczył w łańcuchu dostaw. Jeśli istotnie miałyby się tak stać, jednocześnie musieliby oni mieć wiedzę co do późniejszego „zniknięcia” tego dostawcy. Tymczasem pod uwagę należałoby wziąć ewentualność, iż jedna partia towaru może zawierać zarówno towary służące popełnieniu oszustwa, jak i towary niemające takiego przeznaczenia; jeśliby zaakceptować argumenty organów podatkowych, ostatnie podlegałyby VAT. Ponadto takie działanie, jak zaprezentowane w zaskarżonej decyzji, prowadzi do zawężania zakresu systemu VAT. Jak słusznie zauważył Rzecznik Generalny Maduro w swojej opinii z dnia 16 lutego 2005r.<sup>54</sup>, takie postępowanie w sposób drastyczny przerzuca ciężar problemu z władz podatkowych na sektor prywatny kosztem legalnego obrotu i właściwego funkcjonowania systemu VAT.

---

<sup>52</sup> Art. 2 ust. 1 pkt 13 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r., poz. 508) do zadań KAS należy: rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców; ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2017 r., poz. 2226 ze zm.).

<sup>53</sup> Wprawdzie polski ustawodawca przewiduje taką odpowiedzialność w ściśle określonych przypadkach. Jednakże to do polskiego ustawodawcy należy decyzja w zakresie środków, jakie należy podjąć, aby zapewnić właściwy pobór VAT.

<sup>54</sup> Do wyroku w sprawie *Optigen i in.*, EU:C:2005:89.

Taka wykładnia pojęcia „działalność gospodarcza” sprzeciwia się też zasadzie pewności prawa stanowiącej generalną zasadę prawa unijnego, która musi być przestrzegana przez państwa członkowskie przy transpozycji dyrektywy 112. Trybunał konsekwentnie wskazywał, iż wymóg pewności prawa ma szczególne znaczenie w sprawach dotyczących przepisów wywołujących skutki finansowe ze względu na to, że zainteresowane podmioty winny znać dokładnie zakres ich praw i obowiązków<sup>55</sup>. Co więcej, powstrzymuje ona państwa członkowskie od podejmowania stosownych kroków przeciwko oszustwom typu karuzela podatkowa.

W tym zakresie szczególnie ważne jest, by dostrzec, iż sam fakt, że dana działalność mieści się w zakresie zastosowania dyrektywy 112, nie oznacza, że państwa członkowskie tracą swoje uprawnienia do podejmowania przeciwko niej stosownych kroków<sup>56</sup>. Polska zresztą wprowadziła szereg mechanizmów uszczelniających system VAT<sup>57</sup>.

Tym samym przyjęcie za prawidłową ww. koncepcję organów podatkowych oznaczałoby również, że wszelkie inicjatywy służące zwalczaniu tego oszustwa zarówno podejmowane na poziomie unijnym, jak i krajowym byłyby bezprzedmiotowe i w istocie zwalniałyby państwa członkowskie z podejmowania stosownych kroków przeciwko oszustwom typu karuzela podatkowa<sup>58</sup>.

Organy podatkowe zapominają, że podobnie jak sądy administracyjne, są zobowiązane są do całościowego stosowania wyroków TSUE adekwatnych do zaistniałej w sprawie sytuacji. Należy przypomnieć, że orzeczenia prejudycjalne TSUE zawierają użyteczne wskazówki w zakresie wykładni prawa Unii w oparciu o przedstawiony przez sąd krajowy kontekst faktyczny i prawny, w jaki wpisuje się takie pytanie

---

<sup>55</sup> Por. m.in. wyroki TSUE z dnia: 15 grudnia 1987 r. *Irlandia przeciwko Komisji*, 325/85, EU:C:1987:546, pkt 18; 9 lipca 1981 r. *Gondrand frères i Garancini*, C-169/80, EU:C:1981:171, pkt 17.

<sup>56</sup> Por. wyroki TSUE z dnia: 17 lipca 2008 r. *Komisja przeciwko Włochom*, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 37, 46; 7 maja 2013 r., C- 617/10, *Hans Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105, pkt 25; 8 września 2015 r., *Taricco*, C-105/14, EU:C:2015:280, pkt 36).

<sup>57</sup> Np. mechanizm odwróconego obciążenia czy tzw. *split payment*.

<sup>58</sup> Opinia Rzecznika Generalnego Maduro do sprawy *Optigen*, EU:C:2005:89.

prejudycjalne<sup>59</sup>. Wybiórcze wykorzystywanie nieadekwatnych konstrukcji orzeczniczych zawartych TSUE bez znajomości wspomnianego ich kontekstu narusza zasadę lojalności przewidzianej w treści art. 4 ust. 3 TUE. Organ podatkowy nie realizuje wtedy wypływającego z zasady lojalności obowiązku stosowania (wykonywania) prawa unijnego w prawie krajowym i przestrzegania zasady prymatu prawa unijnego nad prawem krajowym. Takie zaś zachowanie może prowadzić do odpowiedzialności odszkodowawczej państwa członkowskiego za nieprzestrzeganie prawa unijnego. Dodatkowo zbyt powierzchowne prowadzenie postępowań podatkowych może pociągnąć do odpowiedzialności karnej osoby niewinne. Nie powinniśmy o tym zapominać zwłaszcza, gdy praktyką jest niekiedy formułowanie przez organy podatkowe zbyt szybkich, a niekiedy pochopnych wniosków na temat konkretnej sprawy, niemających potwierdzenia w zebranych materiale dowodowym.

## BIBLIOGRAFIA

- Bącał A., Zalański A., Komentarz do wyroku TS z dnia 21 lutego 2006r. w sprawie C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, [w:] W. Nykiel, A. Zalański (red. nauk.), Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych, Warszawa 2014.
- Borselli F., Pragmatic Policies to Tackle VAT fraud in the European Union, „International VAT Monitor” 2008, nr 5.
- Brennan P., Why the ECJ Should Not Follow Advocate General Maduro’s Opinion in Halifax, „International VAT Monitor” 2005, nr 4.
- Brzeziński B., Wstęp do nauki prawa podatkowego, Toruń 2003.
- Brzeziński B., Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, z. 1.
- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., W poszukiwaniu należytej staranności w działaniu administracji podatkowej. Uwagi na tle wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 21 czerwca 2017 r. I SA/Wr 1341/16, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2017, nr 5.

---

<sup>59</sup> Por. wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2017 r., *Dumitru Marcu*, C-392/16, EU:C:2017:519, pkt 35.

- Cogger W., Tax avoidance v. Tax evasion, „Tax Magazine” 1937, vol. 15, no. 9.
- Cour des Comptes Européenne, Raport spécial: Lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire: des actions supplémentaires s’imposent 2015, [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15\\_24/SR\\_VAT\\_FRAUD\\_FR.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_FR.pdf).
- Dominik [Dominik-Ogińska] D., Vatowska karuzela, „Prawo i podatki Unii Europejskiej w praktyce” 2006, nr 10.
- Dominik-Ogińska D., Konsekwencje wystawienia pustej faktury w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych w zakresie VAT, [w:] J. Glumińska-Pawlic (red. nauk.), Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, Katowice 2010.
- Dominik-Ogińska D., Zasada zakazu nadużycia prawa wspólnotowego, „Jurysdykcja podatkowa” 2011, nr 4.
- Dominik-Ogińska D., Nadużycie prawa podatkowego w VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zarys problemu), [w:] A. Zdunek, M. Duda, M. Munnich, (red.), Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce, Lublin 2012.
- Dominik-Ogińska D., Dobra wiara w orzecznictwie TSUE, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 7-9.
- de la Feria R., Vogenauer S., Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?, „Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law” 2011.
- Kalinowski M., Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym, Toruń 2001.
- Karwat P., Obejście prawa podatkowego, Warszawa 2003.
- Leszczyńska A., Wykładnia prawa krajowego prawa podatkowego w świetle wymagań prawa Wspólnot Europejskich, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, z. 4.
- Levi M., Shenton O., Todorov B. (eds), Financing and organised crime, Sofia 2015.
- Michalak M., Należyta staranność i dobra wiara w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych, „Studia Iuridicia Toruniensia” 2016, t. XIX.
- Militz M., Nowe aspekty badania dobrej wiary u nabywców paliw, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 8.

Militz M., Dominik-Ogińska D., Bącal M., Siennicki T., Zasady prawa unijnego w VAT, Warszawa 2013.

Nykiel W., Wilk M., Dopuszczalność pozbawienia podatnika VAT prawa do odliczenia podatku naliczonego i prawa do zastosowania stawki 0% przy WDT w świetle wyroku WSA we Wrocławiu z 21 czerwca 2017 r. (I SA/Wr 1341/16), „Monitor Podatkowy” 2018, nr 4.

Ożóg I. (red. nauk.), Przepięstwa karuzelowe i inne oszustwa VAT, Warszawa 2017.

Raport Zgromadzenia Parlamentarnego Rady Europy z dnia 16 stycznia 1978r., Doc. 4098 [w:] *L'évasion et la fraude fiscales internationale*, Colloque de 5-7 mars Strasbourg, Recueil des documents, Amsterdam 1981.

Ridsdale M., Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT, „EC Tax Review” 2005, nr 2.

Rogowska-Rajda B., Tratkiewicz T., Stosowanie klauzuli nadużycia prawa w VAT, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 1.

Simon D., Rigaux A., La technique de consécration d'un nouveau principe: l'exemple de l'abus de droit, [w:] M. Blanquet (ed.), *Mélanges en hommage à Guy Isaac: 50 ans de droit communautaire*, Toulouse 2004.

Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU, Report with Evidence, London 2006-2007.

Venables V., Abuse of rights in EC law, „EC Tax Journal” 2002, nr 2.

Weber D., Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ, part 1 i 2, „European Taxation” 2013, nr 6 i 7.

Zalasiński A., Kontrola legalności decyzji podatkowych przez sądy administracyjne a wymogi prawa europejskiego, „Przegląd Ordynacji Podatkowej” 2005, z. 6.

Zalasiński A., Nadużycie prawa do odliczenia podatku naliczonego we wspólnotowym systemie VAT, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 7.





## **Posiadanie przez radnego rady gminy udziałów lub akcji w spółce z udziałem gminnych osób prawnych w świetle art. 24 f ust. 5 ustawy o samorządzie gminnym**

### **The possession of shares in companies with the participation of municipal legal persons by municipal councilor in the light of article 24 f par. 5 of Local Government Act**

#### **Abstrakt**

Przedmiotem opracowania jest analiza treści art. 24 f ust. 5 ustawy o samorządzie gminnym, przewidującego ograniczenie posiadania udziałów lub akcji spółek z udziałem gminnych osób prawnych przez radnego rady gminy. Badaniu poddano również skutki tego przepisu dla pozycji radnego jako współnika lub akcjonariusza spółki, do której przepis ten ma zastosowanie, a także ewentualny wpływ posiadania pakietu udziałów lub akcji spółek z udziałem gminnych osób prawnych na wykonywanie mandatu radnego.

**Słowa kluczowe:** spółka z udziałem gminnych osób prawnych; radny; rada gminy.

#### **Abstract**

The subject of the study is the analysis of art. 24 f par. 5 of Local Government Act, that limits the ownership of shares in companies with the participation of municipal legal persons by a municipal councilor.

The examination include also the effects of this provision for the position of a councilor as a partner or shareholder of the company to which this provision applies, as well as the possible impact of holding a shares in companies with the participation of municipal legal persons to exercising the councilor's mandate.

**Keywords:** company with the participation of municipal legal persons; councilor; municipal council.

## 1. Wstęp

Sprawowanie funkcji publicznej stwarza możliwość wpływu na decyzje podejmowane w sprawach majątkowych wspólnoty, z czym wiąże się ryzyko wykorzystywania pełnionej funkcji dla własnych korzyści. W celu zapewnienia przejrzystości życia publicznego ustawodawca ustanowił szereg przepisów zwanych antykorupcyjnymi. Ograniczają one wolności osób pełniących funkcje publiczne, co jest usprawiedliwione ochroną wyższego dobra, jakim jest dobro społeczności, w interesie której te osoby działają. Przepisy te obowiązują pracowników urzędów państwowych, w tym osób zajmujących kierownicze stanowiska, a także osób zajmujących określone stanowiska w samorządach terytorialnych, m.in. radnych rad gmin. Przepisy dotyczące funkcjonariuszy państwowych oraz niektórych funkcjonariuszy samorządowych (np. wójt, burmistrz, prezydent miasta, kierownicy samorządowych jednostek organizacyjnych, członkowie zarządów powiatów czy województw) zawiera ustawa z dnia z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne<sup>1</sup>. Natomiast przepisy dotyczące radnych zawierają samorządowe ustawy ustrojowe. W przypadku radnych rady gminy są to przepisy ustawy o samorządzie gminnym<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne (Dz. U. z 2017, poz. 1393).

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2017 r., poz. 1875), dalej: u.s.g.

Celem przepisów antykorupcyjnych jest rozdzielenie interesu prywatnego osób pełniących funkcje publiczne oraz interesu publicznego, którym te osoby powinny się kierować, pełniąc funkcję publiczną. W przypadku radnych chodzi z jednej strony o ograniczenie niekorzystnej dla jednostki samorządu terytorialnego działalności radnych, z drugiej zaś o ochronę ich niezależności przed naciskami organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego<sup>3</sup>.

W przypadku radnego rady gminy ustawodawca przewidział szereg ograniczeń określonych w art. 24a-24m u.s.g. Dotyczą one nawiązywania z radnym stosunku pracy, zawierania umów cywilnoprawnych, obowiązku składania przez radnych oświadczeń majątkowych. Ograniczeniami przewidzianymi w art. 24f ust. 1-4 u.s.g. są: zakaz prowadzenia działalności gospodarczej w gminie, w której radny uzyskał mandat, z wykorzystaniem mienia tej gminy, oraz zakaz członkostwa we władzach zarządzających lub kontrolnych i rewizyjnych spółek handlowych z udziałem gminnych osób prawnych lub przedsiębiorców, w których uczestniczą takie osoby. Art. 24 f ust. 5 u.s.g. ogranicza dopuszczalną wielkość pakietu udziałów lub akcji posiadanych przez radnego rady gminy w spółkach prawa handlowego z bezpośrednim lub pośrednim udziałem gminnych osób prawnych. Wielkość pakietu udziałów lub akcji radnego w takiej spółce nie może być większa niż 10%.

Celem artykułu jest analiza rozwiązania prawnego, jakim jest ograniczenie wielkości pakietu posiadanych przez radnego udziałów lub akcji spółki prawa handlowego z bezpośrednim lub pośrednim udziałem gminnej osoby prawnej jako przepisu o charakterze antykorupcyjnym. W odróżnieniu od innych przepisów antykorupcyjnych dotyczących radnych rady gminy, umieszczonych w u.s.g., w tym przypadku ustawodawca nie zdecydował się na całkowite wyeliminowanie powiązań pomiędzy prywatną działalnością radnego a działalnością gminy.

---

<sup>3</sup> A. Rzetecka-Gil, *Samorząd gminny. Komentarz do przepisów o charakterze antykorupcyjnym*, LEX/el. 2015; A. Wierzbica, *Komentarz do art. 24 f u.s.g.*, [w:] B. Dolnicki (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, LEX.

Jednocześnie jednak wydaje się, że posiadanie przez radnego udziałów lub akcji spółki, której udziały lub akcje posiada gminna osoba prawna, może zdaniem ustawodawcy stwarzać pewne ryzyko z punktu widzenia zapewnienia przejrzystości życia publicznego, skoro zdecydował się on na ograniczenie wielkości dozwolonego prawem pakietu udziałów lub akcji posiadanych przez radnego. Stąd zasadne wydaje się pytanie, czy 10% udziałów lub akcji spółki stanowi bezpieczny próg, zapewniający oddzielenie prywatnego interesu radnego od interesu publicznego gminy, w imieniu której działa radny? Czy istnieje *ratio legis* dla dopuszczenia możliwości posiadania udziałów lub akcji spółki prawa handlowego z udziałem gminnej osoby prawnej przez radnego, czy stanowi ono przywilej wyłamujący się z logiki przepisów antykorupcyjnych, eliminujących wszelkie związki o charakterze gospodarczym czy zawodowym radnego z gminą, w której uzyskał mandat.

## **2. Spółki objęte zakresem art. 24 f ust. 5 u.s.g.**

Zgodnie z art. 24 f ust. 5 u.s.g. „radni nie mogą posiadać pakietu większego niż 10% udziałów lub akcji w spółkach prawa handlowego z udziałem gminnych osób prawnych lub przedsiębiorców, w których uczestniczą takie osoby. Udziały lub akcje przekraczające ten pakiet powinny być zbyte przez radnego przed pierwszą sesją rady gminy, a w razie niezbycia ich nie uczestniczą one przez okres sprawowania mandatu i dwóch lat po jego wygaśnięciu w wykonywaniu przysługujących im uprawnień (prawa głosu, prawa do dywidendy, prawa do podziału majątku, prawa poboru)”.

W świetle tego przepisu ograniczenie wielkości pakietu udziałów lub akcji posiadanego przez radnego dotyczy jedynie podmiotów będących spółkami prawa handlowego z udziałem gminnych osób prawnych lub przedsiębiorców, w których uczestniczą takie osoby. Nie dotyczy zatem innego rodzaju podmiotów, które mogą być współtworzone przez wiele osób fizycznych czy prawnych, w tym gminne osoby prawne, np. spółdzielni<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Zob. M. Gurdek, *Czy radny może być we władzach spółdzielni*, „Wspólnota” 2012, nr 51/52.

Spółki prawa handlowego są przedmiotem regulacji Kodeksu spółek handlowych<sup>5</sup>. Zgodnie z art. 1 § 2 k.s.h. spółkami handlowymi są spółki: jawna, partnerska, komandytowa, komandytowo-akcyjna, z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjna. Spółki: jawna, partnerska, komandytowa i komandytowo-akcyjna są spółkami osobowymi, nie posiadającymi osobowości prawnej. Natomiast spółki: z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjna są spółkami kapitałowymi i posiadają osobowość prawną. Z przepisu art. 24 f ust. 5 u.s.g. wynika, że jego zakresem objęte są jedynie spółki, w których występują udziały lub akcje. Ponadto dotyczy on jedynie spółek, w których występuje kapitał zakładowy<sup>6</sup>. Biorąc to pod uwagę, zakresem art. 24 f ust. 5 u.s.g. objęte są spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (z o.o.), spółki akcyjne i spółki komandytowo-akcyjne.

Analizowany przepis mówi o spółkach z udziałem „gminnych osób prawnych”. Pojęcie to nie zostało zdefiniowane przez ustawodawcę, co powoduje trudności w określeniu, które podmioty posiadające osobowość prawną i powiązane w określony sposób z gminą są gminnym osobami prawnymi. Nie ulega wątpliwości, że „gminna osoba prawna” to podmiot posiadający osobowość prawną. Przymiotnik „gminna” może natomiast wskazywać na możliwość różnego rodzaju powiązań z gminą, takich jak bycie utworzonym lub prowadzonym przez gminę, wykonywanie zadań gminy czy bycie kontrolowanym pod względem kapitałowym lub innym przez gminę. Osobami prawnymi, które gmina może utworzyć lub prowadzić, są instytucje kultury, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej<sup>7</sup>, spółdzielnie, spółdzielnie socjalne, posiadające osobowość prawną spółki prawa handlowego.

---

Oczywiście radny posiadający udziały w podmiotach z udziałem gminnych osób prawnych innych niż spółki prawa handlowego podlega innym ograniczeniom antykorupcyjnym, m.in. wynikającym z art. 24 f ust. 1 u.s.g. i w przypadku ich naruszenia podlegałyby określonym prawem sankcjom.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, (Dz. U. z 2017 r., poz. 1577), dalej k.s.h.

<sup>6</sup> A. Rzetecka-Gil, op. cit.; S. Płażek, *Komentarz do art. 24 f*, [w:] P. Chmielnicki (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 342.

<sup>7</sup> W obecnym stanie prawnym nie jest możliwe tworzenie nowych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, a jedynie prowadzenie tych, które zostały wcześniej utworzone i nie zostały dotąd zlikwidowane.

Przede wszystkim za gminną osobę prawną należy uznać samą gminę. Wniosek taki wypływa z treści art. 9 ust. 2, art. 43 oraz art. 49 u.s.g. Zgodnie z art. 9 ust. 2 u.s.g. „gmina oraz inna gminna osoba prawna może prowadzić działalność gospodarczą [...]”. W art. 43 u.s.g. uznano, że „mieniem komunalnym jest własność i inne prawa majątkowe należące do poszczególnych gmin i ich związków oraz mienie innych gminnych osób prawnych, w tym przedsiębiorstw”. Natomiast art. 49 ust. 1 u.s.g. stanowi, iż „gmina nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania innych gminnych osób prawnych, a te nie ponoszą odpowiedzialności za zobowiązania gminy”.

Powołane wyżej przepisy wyraźnie wskazują, że pojęcie gminnej osoby prawnej obejmuje samą gminę. Kluczowe jest użycie w przytoczonych przepisach u.s.g. słowa „inna”, bez którego zakres pojęcia „gminnej osoby prawnej” nie obejmowałby gminy. Kwestia ta nie budzi również wątpliwości przedstawicieli doktryny<sup>8</sup>. Art. 24 f ust. 5 u.s.g. należy zatem interpretować w ten sposób, że obejmuje on zarówno spółki prawa handlowego z udziałem gminy, jak i spółki prawa handlowego z udziałem innych niż gmina gminnych osób prawnych. Wszystkich tych spółek dotyczy zakaz posiadania przez radnego gminy pakietu udziałów lub akcji przekraczającego 10%.

Największe wątpliwości przedstawicieli doktryny budzi kwestia uznania za gminne osoby prawne spółek prawa handlowego z udziałem gminy. Cechą spółek jest wielość wspólników lub akcjonariuszy, zaangażowanych we wspólne przedsięwzięcie. Nie jest wskazane, jak duży musi być udział gminy w spółce, aby można było tę spółkę uznać za „gminną osobę prawną”. Wielu przedstawicieli doktryny aprobuje pogląd, zgodnie z którym jedynie spółka ze 100% udziałem gminy może być za taką osobę uznana<sup>9</sup>. Są również jednak przedstawiciele doktryny

---

<sup>8</sup> T. Dybowski, *Mienie komunalne*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 1-2, s. 5-6; M. Pyziak-Szafnicka, *Zakaz łączenia funkcji w spółkach kapitałowych i organach gminy*, „Samorząd Terytorialny” 1997, nr 6, s. 22; A. Wierzbica, *Ustawa o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 40.

<sup>9</sup> T. Dybowski, op. cit., s. 6-7; A. Modras, *O spółce handlowej jako gminnej osobie prawnej de lege lata i de lege ferenda*, „Samorząd Terytorialny” 2016, nr 6, s. 11.

przyjmujący, że wystarczający jest udział gminy przekraczający 50%<sup>10</sup> albo uznający, że kryterium powinna być możliwość podejmowania decyzji w najważniejszych sprawach spółki<sup>11</sup>.

Dla określenia, które spółki są objęte zakresem art. 24 f ust. 5 u.s.g., wskazany wyżej problem posiada pewne znaczenie. Przyjęcie, że tylko spółka ze 100% udziałem gminy jest gminną osobą prawną, może ograniczać krąg spółek objętych analizowanym przepisem. Zgodnie z nim bowiem ograniczenie dozwolonej wielkości pakietu udziałów lub akcji radnego gminy dotyczy jedynie spółek, w których udział mają gminne osoby prawne lub przedsiębiorcy, w których uczestniczą takie osoby. W sytuacji, gdy udział gminy w spółce byłby zbyt mały, aby spółkę tę uznać za gminną osobę prawną, a spółka ta posiadała udziały (odpowiednio: akcje) innej spółki, w której udziały (akcje) posiadałby radny gminy, udziały lub akcje posiadane przez radnego nie byłyby objęte ograniczeniem z art. 24 f ust. 5 u.s.g. Podobna sytuacja wystąpiłaby, gdyby w przedsiębiorcy uczestniczyła spółka z udziałem gminy zbyt małym, aby można było ją uznać za gminną osobę prawną, a przedsiębiorca ten posiadał udziały w innej spółce, w której udziały posiadałby również radny<sup>12</sup>.

Nie jest również jasny status prawny związku międzygminnego jako gminnej osoby prawnej. W art. 43 u.s.g. ujęto odrębnie związki międzygminne i „inne gminne osoby prawne”. Jednak w tym samym przepisie osobno wymieniono również gminę, która jest – jak wcześniej wskazano – gminną osobą prawną. Może to sugerować, że gminnymi osobami prawnymi są zarówno gmina, jak i związek międzygminny

---

<sup>10</sup> J. Jagoda, *Komentarz do art. 6*, [w:] B. Dolnicki (red.), *Ustawa o samorządzie powiatowym. Komentarz*, wyd. II, Kraków 2007, LEX.

<sup>11</sup> S. Dudzik, *Działalność gospodarcza samorządu terytorialnego. Problematyka prawna*, Kraków 1998, s. 125. Zdaniem tego autora wpływ ten zapewnia udział gminy w kapitale zakładowym w wysokości co najmniej  $\frac{2}{3}$  kapitału zakładowego w spółce z o.o. oraz  $\frac{3}{4}$  kapitału zakładowego w spółce akcyjnej.

<sup>12</sup> W literaturze zauważono również, że art. 24 f ust. 5 u.s.g. nie obejmuje sytuacji, w której to nie radny posiada udziały lub akcje spółki z udziałem gminnej osoby prawnej lub przedsiębiorcy, w którym uczestniczy taka osoba, ale posiada je inna spółka, a radny posiada udziały lub akcje tej innej spółki. Ogranicza to skuteczność art. 24 f ust. 5 u.s.g. J. Pitera, *Przepisy antykorupcyjne ustawy o samorządzie gminnym* „Glosa” 2002, nr 11, s. 11.



oraz inne gminne osoby prawne. Wydaje się, że jest to interpretacja uwzględniająca istotę związku międzygminnego jako podmiotu wyposażonego w osobowość prawną, utworzonego przez gminy w celu wspólnego wykonywania ich zadań. Niemniej jednak wątpliwości w tym zakresie wpływają również na interpretację art. 24 f ust. 5 u.s.g. w sytuacji, gdyby związek międzygminny posiadał udział w spółce prawa handlowego z udziałem radnego rady gminy.

Należy przy tym zauważyć, że problem uznania spółki prawa handlowego za gminną osobę prawną nie dotyczy bezpośrednio tej spółki, w której udziały(akcje) posiada radny, ale dotyczy on tych spółek, które mogą posiadać udziały (akcje) w spółce, w której radny posiada udziały lub akcje<sup>13</sup>. Spółka, w której radny posiada udziały (akcje), nie tylko nie musi być gminną osobą prawną, ale też nie musi być w ogóle osobą prawną<sup>14</sup>. Udział gminnej osoby prawnej w „spółce radnego” powinien wynosić co najmniej jeden udział (akcję)<sup>15</sup>.

Art. 24 f ust. 5 obejmuje swoim zakresem nie tylko spółki z udziałem gminnych osób prawnych, ale również spółki z udziałem przedsiębiorców, w których uczestniczą takie osoby. Przepis ten wyraźnie oddziela „gminne osoby prawne” od „przedsiębiorców”. Należy zatem przyjąć, że przedsiębiorcami będą podmioty inne niż gminne osoby prawne. Ustawodawca dodatkowo posłużył się pojęciem „uczestniczenia” w przedsiębiorcy, a nie pojęciem „udziału”, którego użył w odniesieniu do spółek prawa handlowego. Prowadzi to do wniosku, że przedsiębiorcami, o których mowa, będą podmioty inne niż spółki prawa handlowego. Uczestniczenie obejmuje zatem inne formy powiązań z danym podmiotem niż udział w jego kapitale zakładowym. Może w szczególności obejmować

---

<sup>13</sup> Wskazuje się jednak, że sytuacja, w której udziały (akcje) w spółce miałyby spółka z udziałem gminy, a nie miałyby ich sama gmina, należałaby do rzadkości. Niewątpliwie celem ustawodawcy było objęcie ograniczeniem, o którym mowa w art. 24 ust. 5 u.s.g., przede wszystkim spółek z udziałem gminy. M. Pyziak-Szafnicka, *op. cit.*, s. 22.

<sup>14</sup> Może być to np. spółka komandytowo-akcyjna, w której akcje oprócz radnego posiadałaby gminna osoba prawna.

<sup>15</sup> A. Rzetecka-Gil, *op. cit.*

członkostwo w danym podmiocie. Gdyby miało być inaczej, ustawodawca nie różnicowałby pojęć „udziału” i „uczestniczenia” w przedsiębiorcy.

Należy zauważyć, że sam przedsiębiorca nie musi posiadać osobowości prawnej. Konieczność bycia osobą prawną (gminną) dotyczy jedynie podmiotów uczestniczących w przedsiębiorcy.

W literaturze wskazuje się, że przedsiębiorcami, o których mowa, są podmioty, które gminna osoba prawna założyła lub jest ich członkiem, takie jak spółdzielnie i stowarzyszenia<sup>16</sup>. Mogą być to podmioty posiadające osobowość prawną. Jednocześnie nie powinny to być gminne osoby prawne. Wydaje się jednak, że niekiedy rozróżnienie, czy są gminnymi osobami prawnymi czy nie, może powodować podobne trudności, jak w przypadku spółek prawa handlowego z udziałem gminy<sup>17</sup>.

W przypadku, kiedy podmiot taki jak spółdzielnia czy stowarzyszenie z udziałem gminy i posiadający co najmniej jeden udział lub akcję spółki z udziałem radnego nie byłby gminną osobą prawną, byłby objęty zakresem art. 24 f ust. 5 u.s.g. jedynie wówczas, gdyby był przedsiębiorcą. Zgodnie z art. 1 § 1 ustawy Prawo spółdzielcze<sup>18</sup> spółdzielnia prowadzi w interesie swoich członków wspólną działalność gospodarczą, co oznacza, że jest przedsiębiorcą. Podobnie jest w przypadku spółdzielni socjalnej<sup>19</sup>. Natomiast status prawny innych podmiotów, takich jak np. stowarzyszenia rejestrowe, może być różny, ponieważ podmioty te mogą, ale nie muszą prowadzić działalności gospodarczej<sup>20</sup>. Podmioty nieprowadzące z zasady działalności gospodarczej powinny być uznawane za przedsiębiorcę jedynie w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej<sup>21</sup>. Jednak

---

<sup>16</sup> *Ibidem*.

<sup>17</sup> Przykładowo gmina może utworzyć spółdzielnię, a także przystąpić do spółdzielni. W pierwszym przypadku spółdzielnia będzie gminną osobą prawną. Czy będzie nią również w drugim przypadku?

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze (Dz. U. z 2017 r., poz. 1560).

<sup>19</sup> Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 27 kwietnia 2006 r. o spółdzielniach socjalnych, (Dz. U. z 2006 r., nr 94, poz. 651).

<sup>20</sup> Art. 2 ust. 1 oraz 34 ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach, (Dz. U. z 2017 r., poz. 210).

<sup>21</sup> W.J. Katner, *Prawo działalności gospodarczej. Komentarz. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2003, s. 34.

z punktu widzenia bycia członkiem spółdzielni czy stowarzyszenia nie da się oddzielić bycia członkiem ich jako przedsiębiorcy i nie-przedsiębiorcy. Zatem prowadzenie działalności gospodarczej przez taki podmiot, nawet jeśli byłaby to działalność o charakterze ubocznym, powinno skutkować uznaniem go dla celów art. 24 f ust. 5 u.s.g. za przedsiębiorcę. Jeżeli zatem udział w tym podmiocie miałyby gminna osoba prawna, a on sam miałby udział w spółce prawa handlowego, dozwolony pakiet udziałów lub akcji radnego w tej spółce nie mógłby przekraczać 10%.

Podsumowując, zakres art. 24 f ust. 5 u.s.g. obejmuje każdą spółkę prawa handlowego, w której występują udziały lub akcje oraz kapitał zakładowy, w której co najmniej jeden udział lub akcję posiada gmina lub inna gminna osoba prawna (np. spółka prawa handlowego posiadająca osobowość prawną i odpowiednio duży udział kapitałowy gminy lub innej gminnej osoby prawnej, spółdzielnia, spółdzielnia socjalna, stowarzyszenie posiadające osobowość prawną). Ponadto w zakresie art. 24 f ust. 5 u.s.g. mieści się także spółka, w której udziały lub akcje nie posiada żadna gminna osoba prawna, ale posiada je przedsiębiorca, będący podmiotem innym niż gminna osoba prawna i podmiotem innym niż spółka prawa handlowego, w którym to przedsiębiorcy uczestniczy gminna osoba prawna. Spółka prawa handlowego, w której udziały lub akcje posiada radny rady gminy, nie musi posiadać osobowości prawnej. Jedynym warunkiem, obok występowania w takiej spółce udziałów lub akcji oraz kapitału zakładowego, jest udział w niej podmiotu, który można uznać za gminną osobę prawną lub przedsiębiorcy, w którym taki podmiot uczestniczy.

W odróżnieniu od treści art. 24 f ust. 1 u.s.g., ograniczającego prowadzenie działalności gospodarczej przez radnego w zakresie wykorzystywania mienia gminy do gminy, w której radny uzyskał mandat, art. 24 f ust. 5 u.s.g. nie przewiduje analogicznego ograniczenia co do gminnych osób prawnych lub przedsiębiorców, w których uczestniczą takie osoby. Radnemu nie wolno zatem posiadać zbyt dużego pakietu udziałów lub akcji spółki, w której udział mają osoby prawne

jakiegokolwiek gminy, niekoniecznie tej, w której radny uzyskał mandat, a także przedsiębiorcy, w których uczestniczą osoby prawne jakiegokolwiek gminy. Powstaje pytanie o zasadność tak daleko idącego ograniczenia praw i wolności radnych<sup>22</sup>.

Art. 24 f ust. 5 u.s.g. nie precyzuje, czy limit 10% dotyczy jednej spółki z udziałem gminnych osób prawnych lub przedsiębiorców, w których uczestniczą takie osoby, czy też wszystkich takich spółek łącznie. Literalne jego brzmienie sugerowałoby drugą możliwość. Jednak wydaje się, że limit 10% dotyczy konkretnej spółki. Może o tym świadczyć fakt, że sankcja za jego przekroczenie – wyłączenie udziałów lub akcji z uczestniczenia w prawie do dywidendy i in. – może być skutecznie zastosowana dopiero w przypadku, gdy przekroczenie limitu nastąpiło w konkretnej spółce. Gdyby radny posiadał udziały lub akcje w np. trzech gminnych spółkach i w żadnej pakiet nie przekraczałby 10%, ale łącznie udziały lub akcje przekraczałyby limit 10%, to nie wiadomo byłoby, udziały (akcje) której spółki powinny podlegać sankcji określonej w art. 24 f ust. 5 u.s.g.

### **3. Uprawnienia radnego jako wspólnika lub akcjonariusza spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjnej lub spółki komandytowo-akcyjnej**

Posiadanie udziałów w spółce z o.o. lub akcji w spółce komandytowo-akcyjnej czy akcyjnej wiąże się z uprawnieniami określonymi w ustawie Kodeks spółek handlowych oraz umowie lub statucie spółki. Wspólnik lub akcjonariusz posiada prawo do odpowiedniego udziału w zysku wypracowanym przez spółkę (dywidenda) oraz, co do zasady, posiada proporcjonalny do wartości reprezentowanego przez swoje udziały lub akcje kapitału zakładowego wpływ na decyzje podejmowane przez jej organy, zwłaszcza zgromadzenie wspólników czy walne zgromadzenie akcjonariuszy.

W przypadku spółek akcyjnych i spółek komandytowo-akcyjnych akcje mają równą wartość nominalną. Każda akcja reprezentuje zatem

<sup>22</sup> A. Wierzbica, *Komentarz do art. 24 f u.s.g. ...*

taki sam ułamek wartości kapitału zakładowego spółki. Suma wszystkich akcji spółki pomnożona przez wartość nominalną jednej akcji powinna zatem dać wynik równy wielkości kapitału zakładowego spółki.

Natomiast w spółce z o.o. udziały muszą mieć równą wartość nominalną jedynie w sytuacji, gdy wspólnik może mieć więcej niż jeden udział. W sytuacji, gdy jeden wspólnik może mieć tylko jeden udział, wartość nominalna udziałów nie musi być równa. Może wówczas wystąpić sytuacja, w której jeden udział reprezentuje część kapitału zakładowego o innej wartości niż inny udział. Wartość nominalna udziałów jest odzwierciedlana w liczbie głosów w zgromadzeniu wspólników, przypadających na udziały o równych bądź nierównych wartościach nominalnych: jeden głos przypada na jeden udział w przypadku udziałów o równej wartości nominalnej oraz na każde 10 zł wartości udziału w przypadku udziałów o nierównej wartości nominalnej (art. 242 k.s.h.).

W literaturze wskazuje się, że określenie „pakiet 10% udziałów lub akcji” użyte w art. 24 f ust. 5 u.s.g. odnosić należy do wielkości reprezentowanego przez nie kapitału zakładowego spółki<sup>23</sup>. Ta natomiast zależy od ilości udziałów lub akcji oraz od ich wartości nominalnej. Nie może powstać rozbieżność pomiędzy wartością nominalną udziału lub akcji a wartością reprezentowanego przez ten udział lub akcję kapitału zakładowego. W związku z tym odniesienie 10% do udziału w kapitale zakładowym spółki ma znaczenie przede wszystkim w przypadku spółek z o.o. w których udziały mogą mieć nierówną wartość nominalną. W ich przypadku jeden udział może nie przekraczać 10% wszystkich udziałów spółki, ale wartość części kapitału zakładowego reprezentowanego przez ten udział może być większa niż 10% całego kapitału zakładowego.

Z udziałami i akcjami mogą być związane szczególne uprawnienia przysługujące wspólnikom i akcjonariuszom spółek. Ich istnienie może zniekształcać proporcje pomiędzy ilością posiadanych udziałów lub akcji a ilością głosów w zgromadzeniu wspólników lub na walnym zgromadzeniu akcjonariuszy, wielkością należnej posiadaczom udziałów

<sup>23</sup> A. Rzetecka-Gil, *op. cit.*; S. Płażek, *op. cit.*, s. 342.

lub akcji dywidendy, a także mogą w inny sposób zwiększać wpływ posiadaczy uprzywilejowanych udziałów lub akcji na sprawy spółki<sup>24</sup>.

Wyróżnić można uprawnienia związane z rodzajem posiadanych udziałów lub akcji oraz uprawnienia o charakterze osobistym. Uprawnienia związane z udziałami i akcjami polegają na uprzywilejowaniu udziałów lub akcji, które może mieć postać uprzywilejowania w zakresie dywidendy (możliwość przyznania dywidendy wyższej o maksymalnie 50% od dywidendy przypadającej na udział lub akcję nieuprzywilejowaną), w zakresie liczby głosów przysługujących na zgromadzeniu wspólników lub walnym zgromadzeniu akcjonariuszy (na jeden udział mogą przypadać maksymalnie trzy głosy<sup>25</sup>, a na jedną akcję – maksymalnie dwa głosy), czy sposobu uczestniczenia w podziale majątku w przypadku likwidacji spółki (art.: 174, 196, 351, 352 k.s.h.). Należy również wspomnieć o rodzaju akcji, jakim są akcje nieme. Są to akcje uprzywilejowane w zakresie dywidendy, wobec których wyłączane jest prawo głosu. Wielkość dywidendy przyznana akcjonariuszom uprawnionym z akcji niemych nie musi podlegać ograniczeniu, jakim podlega wielkość dywidendy wypłacanej na inne niż nieme akcje uprzywilejowane w zakresie dywidendy.

Uprzywilejowanie udziałów lub akcji w zakresie prawa głosu odnosi się do ilości posiadanych przez wspólnika lub akcjonariusza udziałów lub akcji. Zwiększa ono liczbę głosów przypadających na jeden udział lub akcję uprzywilejowaną. Nie jest bezpośrednio związane z wartością nominalną udziałów lub akcji ani z wielkością reprezentowanego przez nie kapitału zakładowego spółki. Jednak należy zauważyć, że z uwagi na wymaganą w przypadku uprzywilejowania udziałów równą wartość nominalną udziałów oraz wymaganą przepisami k.s.h. równą wartość nominalną akcji występuje zależność między ilością udziałów/akcji a wielkością reprezentowanego przez nie kapitału zakładowego spółki. Efektem uprzywilejowania w zakresie prawa głosu może być sytuacja, że wspólnik mający np. 10 udziałów reprezentujących 10% kapitału zakładowego

---

<sup>24</sup> S. Płażek, *op. cit.*, s. 342.

<sup>25</sup> Uprzywilejowanie w zakresie prawa głosu może dotyczyć tylko udziałów o równej wartości nominalnej.

spółki dysponuje nie 10 głosami w zgromadzeniu wspólników, ale 30. W przypadku spółki akcyjnej maksymalna liczba głosów posiadacza akcji reprezentujących 10% kapitału zakładowego to 20.

Przepisy k.s.h. stanowią, że co do zasady do podjęcia uchwały przez zgromadzenie wspólników lub walne zgromadzenie akcjonariuszy wymagana jest bezwzględna większość głosów, co oznacza więcej niż połowę głosów oddanych. W niektórych sprawach wymagana jest większość kwalifikowana, której wielkość odnoszona jest do ilości oddanych głosów (np. art. 246, 394 oraz 415 k.s.h.) czy wielkości reprezentowanego przez głosujących kapitału zakładowego (np. art. 577 k.s.h.). Zasadniczo, poza konkretnymi przypadkami, k.s.h. nie przewiduje wymogu kworum dla ważności zgromadzenia wspólników lub walnego zgromadzenia akcjonariuszy, choć umowa lub statut spółki mogą taki wymóg przewidywać (art. 241 oraz art. 408 k.s.h.).

Uprzywilejowanie w zakresie dywidendy pozwala na przyznanie dywidendy w wyższej wysokości niż dywidenda na udział (akcję) nieuprzywilejowaną. Również to uprzywilejowanie jest uzależnione od ilości udziałów lub akcji spełniających określony warunek (uprzywilejowanie). Nie odnosi się ono bezpośrednio do wartości kapitału zakładowego reprezentowanego przez uprzywilejowane udziały/akcje, jednak z uwagi na ich równą wartość nominalną ilość posiadanych udziałów lub akcji będzie proporcjonalna do wartości reprezentowanego kapitału zakładowego (i nieproporcjonalna do wielkości wypłaconej dywidendy).

Poza uprawnieniami związanymi z udziałami lub akcjami wspólnikom lub akcjonariuszom mogą być przyznane szczególne korzyści (art. 159 k.s.h.) lub odpowiednio uprawnienia o charakterze osobistym (art. 354 k.s.h.). Ich przyznanie musi być przewidziane w umowie lub statucie spółki. W szczególności może należeć do nich prawo powoływania lub odwoływania członków zarządu, rady nadzorczej lub prawo otrzymywania świadczeń od spółki. Uprawnienia, o których mowa, są związane ze statusem wspólnika lub akcjonariusza i nie mają związku z liczbą posiadanych udziałów lub akcji (która jednakże musi wynosić co najmniej

jeden udział/akcję, aby zachować status wspólnika/akcjonariusza), wielkością reprezentowanego przez nie kapitału zakładowego czy z faktem ich uprzywilejowania. Nie ma przeszkód, aby podmiot posiadający pakiet akcji reprezentujących nie więcej niż 10% kapitału zakładowego spółki korzystał z takich uprawnień, na zasadach określonych w umowie lub statucie spółki.

Posiadanie udziałów lub akcji reprezentujących 10% kapitału zakładowego spółki nie przesądza bezpośrednio o wielkości wpływu na sprawy spółki. Zasadniczo udział taki można uznać za niewielki, jednak w rzeczywistości dużo może zależeć od uwarunkowań konkretnej spółki. W przypadku niewprowadzenia w umowie lub statucie spółki wymogu kworum dla ważności zgromadzenia wspólników lub walnego zgromadzenia akcjonariuszy nawet mniejszościowy wspólnik lub akcjonariusz może skutecznie zadecydować o sprawach spółki w przypadku niestawienia się na zgromadzeniu innych wspólników/akcjonariuszy, ponieważ uchwały co do zasady są podejmowane bezwzględną liczbą głosów, która jest liczbą głosów oddanych.

Ponadto wielkość udziału w spółce może być oceniona różnie w przypadku konsolidacji kapitału zakładowego w rękach kilku wspólników/akcjonariuszy o dużych udziałach w spółce czy też jego rozproszenia pomiędzy licznych wspólników/akcjonariuszy o niewielkich udziałach. W przypadku spółki akcyjnej znaczenie może mieć także ewentualne zróżnicowanie rodzajowe akcji polegające na występowaniu akcji niemych, które są pozbawione prawa głosu. W tej sytuacji również zmienia się proporcja między ilością posiadanych akcji oraz wartością reprezentowanego przez nie kapitału zakładowego a wpływem na decyzje walnego zgromadzenia akcjonariuszy.

Jakkolwiek ograniczenie pakietu udziałów lub akcji radnego gminy do 10% kapitału zakładowego spółki z bezpośrednim lub pośrednim udziałem gminnej osoby prawnej zmniejsza jego wpływ na taką spółkę, to – jak wynika z ww. regulacji – nie eliminuje tego wpływu całkowicie. W szczególności radny jako posiadacz udziałów lub akcji ma



odpowiadającą ich ilości liczbę głosów na zgromadzeniu wspólników lub walnym zgromadzeniu akcjonariuszy oraz prawo do dywidendy. Zakres tych uprawnień może być rozszerzony w przypadku uprzywilejowania udziałów lub akcji posiadanych przez radnego (oczywiście o ile umowa lub statut spółki przewidywałaby takie uprzywilejowanie). W przypadku posiadania akcji zakres uprawnień dotyczących praw głosu może być jednak także zmniejszony w przypadku posiadania akcji niemych. Podobnie może kształtować się sytuacja gminnej osoby prawnej lub przedsiębiorcy, w którym uczestniczy taka osoba, będącej wspólnikiem lub akcjonariuszem spółki. Należy przypomnieć, że wielkość udziału gminnej osoby prawnej w spółce może być duża, ale może być też symboliczna, mniejsza niż wielkość udziału radnego. Stąd, mimo że 10% udział radnego może być oceniony jako udział niewielki, to może jednak okazać się w konkretnym przypadku większy niż udział gminnej osoby prawnej.

Z uwagi na uczestniczenie radnego rady gminy oraz gminnej osoby prawnej (bezpośrednio lub przez przedsiębiorcę) we wspólnym przedsięwzięciu gospodarczym nie jest wykluczone powstanie pomiędzy nimi konfliktów, które mogą dotyczyć spraw spółki. Pozycja radnego oraz gminnej osoby prawnej jako wspólników lub akcjonariuszy jest wyznaczana jedynie ilością posiadanych udziałów lub akcji i wartością reprezentowanego przez nie kapitału zakładowego oraz ewentualnymi przywilejami i uprawnieniami związanymi z udziałami/akcjami lub mającymi charakter osobisty i nie powinna przekładać się na sprawy związane z wykonywaniem mandatu radnego. Mimo wszystko wydaje się, że sytuacja bycia zaangażowanym we wspólne przedsięwzięcie gospodarcze przez gminę (lub inną gminną osobę prawną) i radnego tej gminy nie jest sytuacją dobrą z punktu widzenia rozdzielenia interesu prywatnego radnego i interesu publicznego gminy, którą reprezentuje, pełniąc funkcję publiczną.

#### **4. Wykonywanie mandatu radnego a posiadanie udziałów lub akcji w spółkach prawa handlowego z bezpośrednim lub pośrednim udziałem gminnych osób prawnych**

Konflikt interesu prywatnego radnego oraz interesu publicznego gminy, w której uzyskał mandat, może ujawnić się nie tylko wewnątrz spółki prawa handlowego z udziałem obu tych podmiotów, ale również w wykonywaniu praw i obowiązków związanych z wykonywaniem mandatu radnego. Podstawowym prawem radnego jest wpływ na tworzenie lokalnego prawa poprzez głosowanie w radzie gminy nad projektami uchwał.

Uchwały mogą być podejmowane przez radę gminy w wielu różnych sprawach, m.in. w sprawach spółek z udziałem gminy lub gminnych osób prawnych (w których ewentualnie udział mógłby mieć radny) oraz podmiotów prywatnych, którymi również mogą być spółki z udziałem konkretnych radnych. Sprawy spółek gminnych będących przedmiotem uchwał rady gminy obejmują tworzenie i przystępowanie do spółek i spółdzielni, rozwiązywanie i występowanie z nich, określanie zasad wnoszenia, cofania i zbywania udziałów i akcji przez wójta (art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. f oraz g u.s.g.).

Uchwały rady gminy mogą dotyczyć też innych spraw niż przystępowanie czy występowanie gminy ze spółek. Mogą być to uchwały w sprawie stawek czy zwolnień z podatków lokalnych, zasady udzielania dotacji z budżetu gminy, których skutki dotkną różne podmioty gospodarcze, w tym te z udziałem radnych.

Analiza spraw, które są przedmiotem uchwał rady gminy, prowadzi do wniosku, że w niektórych przypadkach nie można wykluczyć zaistnienia osobistego interesu radnego w określonym wyniku głosowania. Co prawda rada gminy nie przeprowadza przetargów, nie istnieje zatem możliwość „załatwiania” przez radnego kontraktów ze strony gminy na rzecz „swojej” spółki, jednak nie można wykluczyć powstania innych sytuacji kolizji interesów radnego i gminy.

W tej sytuacji powinien znaleźć zastosowanie art. 25a u.s.g., zgodnie z którym radny nie może brać udziału w głosowaniu w radzie ani w komisji,

jeżeli dotyczy ono jego interesu prawnego. Pojęcie interesu prawnego nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane, jednak lukę tę wypełniła doktryna i orzecznictwo. Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 9 kwietnia 2013 r., I OSK 124/13 „osobiste, realne i mające oparcie w przepisach prawa materialnego zainteresowanie radnego wynikiem głosowania przesądza o jego interesie prawnym”<sup>26</sup>. Orzeczenie dotyczyło interesu prawnego radnego jako pracownika szkoły, która miała być przekształcona w filię innej szkoły, z którym to przekształceniem mogła wiązać się redukcja etatów. Sąd stwierdził, że „interes prawny radnego [...] wyraża się w samym fakcie zatrudniania go w szkole objętej uchwałą. Jeżeli bowiem uchwała dotyczy miejsca pracy danego radnego to niewątpliwie dotyczy jego interesu prawnego”. Jak wskazuje A. Rzetecka-Gil, „poszukując wspólnego mianownika dla wszystkich przypadków objętych dyspozycją art. 25a u.s.g. i uwzględniając *ratio legis* tego przepisu, uznać można, że dotyczył on będzie wszystkich sytuacji, gdy radny w procesie głosowania, uwzględniając przedmiot i skutki podejmowanej uchwały, nie będzie mógł realizować zasady kierowania się dobrem wspólnoty z uwagi na występujący w sprawie tzw. element osobistego zainteresowania”<sup>27</sup>.

Odnosząc tak sformułowany interes prawny radnego do głosowań rady gminy w sprawach spółek z udziałem radnego należy uznać, że są to sprawy, w których radny ma interes prawny. Interes prawny radnego wyraża się w samym fakcie posiadania udziałów lub akcji spółki, której dotyczy głosowanie. Niewątpliwie bowiem określony wynik głosowania rady gminy będzie miał wpływ na sytuację radnego. Powinien zatem wyłączyć się z głosowania w sprawach dotyczących spółki, w której posiada udziały lub akcje.

Należy zauważyć, że radny może być zainteresowany wynikiem głosowania w swojej sprawie niezależnie od tego, czy spółka, w której ma udziały lub akcje, jest spółką z udziałem gminnych osób prawnych. W zasadzie gdyby miał udziały lub akcje w spółce, której dotyczyłoby

---

<sup>26</sup> Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2013 r., I OSK 124/13, CBOSA.

<sup>27</sup> A. Rzetecka-Gil, *op. cit.*

głosowanie, to udział w takiej spółce gminnej osoby prawnej nie tylko nie miałby większego znaczenia z punktu widzenia jego interesów, ale wręcz mógłby być dla niego kłopotliwy z uwagi na konieczność ograniczenia „aktywnych” udziałów lub akcji do 10%. Stąd kwestia możliwości głosowania we własnej sprawie i ograniczenie pakietu udziałów lub akcji w spółce z udziałem gminnych osób prawnych do 10% to dwie odrębne sprawy. Problemem wprowadzenia art. 24 f ust. 5 do u.s.g. nie jest to, że radny może głosować za „swoją” spółką, ale przyczyna, dla której radny może być zainteresowany posiadaniem udziałów lub akcji spółki z udziałem gminnej osoby prawnej oraz dla której należy zminimalizować wielkość pakietu jego udziałów lub akcji w tej spółce.

## 5. Podsumowanie

Ustawodawca w art. 24f ust. 5 u.s.g. ustanowił ograniczenie posiadanego przez radnego pakietu udziałów lub akcji spółki z bezpośrednim lub pośrednim udziałem gminnej osoby prawnej do 10% udziałów lub akcji.

Cel tego przepisu nie jest do końca jasny. Ustawodawcy nie chodziło o możliwość wykorzystywania mandatu radnego do głosowania na sesjach rady gminy na korzyść „swojej” spółki. Podobnie jak w innych sprawach dotyczących go osobiście radny podlega bowiem wyłączeniu na mocy art. 25a u.s.g.

Nie chodziło również o sytuację, w której radny właśnie dzięki wykonywanemu mandatowi ma możliwość wejścia w posiadanie udziałów lub akcji spółki z udziałem gminnej osoby prawnej, ponieważ treść art. 24 f ust. 5 u.s.g. wyraźnie stanowi, że chodzi o sytuację, kiedy osoba wybrana na radnego już przed wyborem posiadała udziały lub akcje spółki z udziałem gminnej osoby prawnej. Oczywiście treść tego przepisu rozciąga się również na sytuację, gdy radny już w trakcie wykonywania mandatu nabywa udziały lub akcje takiej spółki.

Wydaje się zatem, że celem ustawodawcy było zminimalizowanie styku pomiędzy interesem prywatnym radnego a interesem gminy, w imieniu której działa. Jest to zatem cel podobny, jak cel przyświecający innym

przepisom antykorupcyjnym, w tym art. 24 f ust. 1 u.s.g. zabraniającemu radnemu wykorzystywania mienia gminy do prowadzenia działalności gospodarczej.

Jednak w odróżnieniu od innych przepisów antykorupcyjnych ustawodawca nie zdecydował się na całkowite wyeliminowanie owego styku, pozostawiając radnemu możliwość posiadania 10% udziałów lub akcji spółki z udziałem gminnej osoby prawnej. Cel ustanowienia tego wyjątku nie jest do końca jasny. Można bowiem zauważyć, że posiadanie udziałów lub akcji spółki wypracowującej zysk w oparciu o mienie publiczne jest jakąś formą korzystania z tego mienia. Podobnie jak w sytuacji prowadzenia działalności gospodarczej z wykorzystaniem mienia gminy, radny może z tego powodu wejść w powiązania o charakterze majątkowym z gminą, w imieniu której powinien działać bezstronnie i kierując się jedynie jej interesem. 10% udziału w kapitale zakładowym może być uznane za niewiele, jednak, jak wcześniej wskazano, nie musi wykluczać pewnego wpływu na sprawy spółki i może być przyczyną powstania konfliktu interesów radnego. Skoro zatem rygorystycznie przestrzega się oddzielenia spraw prywatnych radnego od spraw gminy, to logicznym byłoby całkowite wyeliminowanie możliwości posiadania udziałów lub akcji spółek z udziałem gminnej osoby prawnej przez radnego. Mogłoby ono przybrać postać nieuczestniczenia w czasie wykonywania mandatu w prawach głosu, dywidendy i poboru wszystkich posiadanych przez radnego udziałów lub akcji spółki z udziałem gminnej osoby prawnej, a nie tylko tych przekraczających 10% udział w kapitale zakładowym.

Skoro jednak ustawodawca zdecydował się na uczynienie wyjątku od ścisłego rozgraniczenia prywatnych spraw radnego i spraw gminy, powinien sformułować to ograniczenie w sposób jasny i nie budzący wątpliwości. Przede wszystkim nie może budzić wątpliwości, jakie spółki są objęte ww. ograniczeniem. Brak pewności co do zakresu pojęcia „gminna osoba prawna” powoduje, że w niektórych przypadkach (spółka z udziałem gminy mniejszym niż 100%, spółka utworzona przez związek międzygminny) osoba wybrana na radnego może nie wiedzieć, jakiego

zachowania wymaga on niej ustawodawca, czy powinna zbyć ewentualne „nadliczbowe” udziały lub akcje, czy nie.

Ponadto skoro ustawodawca chciał zminimalizować styk interesu prywatnego radnego i interesu publicznego „jego” gminy, wydaje się niezrozumiałe objęcie art. 24 f ust. 5 u.s.g. spółek z udziałem gminnej osoby prawnej każdej gminy, nie tylko tej, w której radny uzyskał mandat. Na sprawy innych gmin radny nie ma bowiem większego wpływu niż każdy inny mieszkaniec. Zasadne wydawałoby się ograniczenie zakresu art. 24 f ust. 5 u.s.g. jedynie do spółek prawa handlowego z udziałem tej gminy, w której radny uzyskał mandat.

Należy również zwrócić uwagę, że spółki prawa handlowego nie są jedynymi podmiotami, które gmina może tworzyć i których może być członkiem. Mogą być to również spółdzielnie, spółdzielnie socjalne czy stowarzyszenia. Jednoczesne posiadanie udziałów w spółdzielni przez radnego oraz gminę nie zostało przez ustawodawcę zabronione, co wydaje się niedopatrzaniem. Nielogicznym jest też, że w spółdzielni, w której co najmniej jeden udział ma gmina, radny tej gminy mógłby posiadać udziały w nieograniczonej wysokości, ale w spółce prawa handlowego, w której udziały miałaby ta spółdzielnia, wielkość pakietu udziałów lub akcji radnego podlegałaby ograniczeniu do 10%.

## **BIBLIOGRAFIA**

Dudzik S., *Działalność gospodarcza samorządu terytorialnego. Problematyka prawna*, Kraków 1998.

Dybowski T., *Mienie komunalne*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 1-2.

Gurdek M., *Czy radny może być we władzach spółdzielni*, „Wspólnota” 2012, nr 51/52.

Jagoda J., *Komentarz do art. 6*, [w:] B. Dolnicki (red.), *Ustawa o samorządzie powiatowym. Komentarz*, wyd. II, Kraków 2007, LEX.

Katner W. J., *Prawo działalności gospodarczej. Komentarz. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2003.

Modras A., *O spółce handlowej jako gminnej osobie prawnej de lege lata i de lege ferenda*, „Samorząd Terytorialny” 2016, nr 6.

Pitera J., Przepisy antykorupcyjne ustawy o samorządzie gminnym, „Glosa” 2002, nr 11.

Płażek S., Komentarz do art. 24 f, [w:] P. Chmielnicki (red.), Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz, Warszawa 2010.

Pyziak-Szafnicka M., Zakaz łączenia funkcji w spółkach kapitałowych i organach gminy, „Samorząd Terytorialny” 1997, nr 6.

Rzetecka-Gil A., Samorząd gminny. Komentarz do przepisów o charakterze antykorupcyjnym, LEX/el. 2015.

Wierzbica A., Komentarz do art. 24 f u.s.g., [w:] B. Dolnicki (red.), Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz, LEX.

Wierzbica A., Ustawa o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne. Komentarz, Warszawa 2017.

#### **WYKAZ AKTÓW PRAWNYCH:**

Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne (Dz. U. z 2017, poz. 1393).

Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2017 r., poz. 1875).

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1577).

Ustawa z dnia 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze (Dz. U. z 2017 r., poz. 1560).

Ustawa z dnia 27 kwietnia 2006 r. o spółdzielniach socjalnych (Dz. U. z 2006 r., nr 94, poz. 651).

Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach (Dz. U. z 2017 r., poz. 210).

## Zbieg odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z odpowiedzialnością karną i karną skarbową

### Coinciding of liability for the infringement of the public finances discipline with criminal and penal-fiscal liability

#### Abstrakt

Przedmiotem artykułu jest analiza przepisów ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1311 ze zm.) regulujących skutki zbiegu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z innymi rodzajami odpowiedzialności represyjnej – odpowiedzialnością karną i karną skarbową. W pierwszej części artykułu omówione zostały przesłanki determinujące zaistnienie zbiegu odpowiedzialności (tożsamości czynów). W szczególności omówiono kwestie związane z porównywaniem znamion czynów odrębnie analizując znamiona podmiotowe, znamiona przedmiotowe, znamiona strony podmiotowej i znamiona strony przedmiotowej. W drugiej części artykułu omówione zostały proceduralne następstwa stwierdzenia zbiegu przepisów. W artykule zwrócono uwagę na to, że aktualna treść przepisów nie wyklucza możliwości dwukrotnego ukarania za tożsamy czyn w różnych reżimach odpowiedzialności represyjnej.

**Słowa kluczowe:** finanse publiczne, dyscyplina finansów publicznych, odpowiedzialność, zbieg odpowiedzialności, odpowiedzialność karna, odpowiedzialność karna skarbową



## Abstract

The subject of the article is an analysis of the provisions of the Act dated 17 December 2004 on liability for the infringement of the public finances discipline (consolidated text. Journals of Law from 2017, item. 1311 as amended) regulating the effects of the coinciding of responsibility for the infringement of the public finances discipline with other types of repressive liability – criminal and penal-fiscal liability. The first part of the article discusses the premises that determine the existence of the coinciding of liability (identity of deeds). In particular, it discusses the issues related to comparison of features of the deeds, separately analysing subjective features, objective features, subjective party features and objective party feature. The second part of the article discusses the procedural consequences of the coinciding of provisions. The article points out that the current content of the provisions does not exclude the possibility of punishing for the same act twice in different regimens of repressive liability.

**Keywords:** public finance, public finance discipline, liability, coinciding of liability, criminal liability, penal-fiscal liability

## 1. Wstęp

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest niezależna od innych rodzajów odpowiedzialności. Tę ogólną zasadę wyraża przepis art. 25 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>1</sup>. Wyjątek od tej zasady dotyczy zbiegu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z odpowiedzialnością karną, karną skarbową i wykroczeniową. Zgodnie z art. 25 ust. 2 u.n.d.f.p. w razie wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo,

---

<sup>1</sup> T. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1311, dalej określana jako „u.n.d.f.p.”.

przestępstwo skarbowe, wykroczenie albo wykroczenie skarbowe o czyn stanowiący równocześnie naruszenie dyscypliny finansów publicznych, postępowanie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych zawieszają się do czasu zakończenia tych postępowań. W razie prawomocnego skazania za przestępstwo, przestępstwo skarbowe, wykroczenie albo wykroczenie skarbowe, będące równocześnie naruszeniem dyscypliny finansów publicznych, wszczęte postępowanie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych podlega umorzeniu (art. 25 ust. 3 u.n.d.f.p.). Przepis ten może być źródłem wątpliwości dotyczących w szczególności: sposobu rozpoznania przypadków, w których istnieje tożsamość czynów, będących przedmiotem postępowań prowadzonych w ramach różnych modeli odpowiedzialności prawnej oraz wpływu wyroku wydanego w postępowaniu karnym lub karnym skarbowym na bieg postępowania i orzeczenie w przedmiocie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Uzyskanie odpowiedzi na tak sformułowany cel badawczy stanowi przedmiot niniejszego artykułu.

Przedstawione wyżej zagadnienie dotychczas nie było przedmiotem szczegółowych analiz w literaturze przedmiotu. Brak jest również zagranicznych publikacji w tym przedmiocie. Spowodowane jest to tym, że odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest instytucją prawną charakterystyczną przede wszystkim dla prawa krajowego. Zagadnienie będzie analizowane metodą dogmatyczną, ponieważ podstawowe znaczenie dla jego zbadania ma interpretacja obowiązujących przepisów prawa.

## **2. Przestanki zbiegu odpowiedzialności (tożsamości czynu)**

Szczegółowa analiza pojęcia zbiegu odpowiedzialności wykracza poza ramy niniejszego artykułu. Na potrzeby dalszych rozważań przyjmuję, że zbieg odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

i odpowiedzialności karnej<sup>2</sup>, karnej skarbowej<sup>3</sup> lub wykroczeniowej<sup>4</sup> to sytuacja, w której tym samym czynem zrealizowane zostały znamiona deliktu finansowego<sup>5</sup> oraz wykroczenia, przestępstwa, przestępstwa skarbowego bądź wykroczenia skarbowego. Innymi słowy chodzi o sytuację, w której podstawę wymierzenia sankcji za ten sam czyn mogą stanowić przepisy należące do różnych modeli odpowiedzialności represyjnej. Jako przykłady przestępstw i przestępstw skarbowych pozostających w zbiegu z czynami naruszającymi dyscyplinę finansów publicznych w literaturze wskazuje się m.in. przestępstwo poświadczenia nieprawdy (art. 278 § 1 k.k.), przestępstwo utrudniania przetargu publicznego (art. 305 § 1 k.k.), przestępstwo przekroczenia uprawnień lub niedopełnienia obowiązków (art. 231 § 1 k.k.), przestępstwo nadużycia zaufania (art. 296 § 1 k.k.), a nawet przestępstwa łapownicze (art. 228-230 k.k.)<sup>6</sup>. Wskazywane przykłady zazwyczaj nie są jednak poprzedzone

---

<sup>2</sup> Odpowiedzialność karna to odpowiedzialność za przestępstwa określone ustawą z dnia 6 czerwca 1997 roku – Kodeks karny (t. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 2204), dalej określana jako k.k. Odpowiedzialność karna obejmuje też odpowiedzialność za przestępstwa określone w innych ustawach, jeżeli stosuje się do nich przepisy Kodeksu karnego (tzw. przestępstwa pozakodeksowe). Postępowanie w tych sprawach reguluje ustawa z dnia 6 czerwca 1997 roku – Kodeks postępowania karnego (t. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1904), dalej określana jako k.p.k.

<sup>3</sup> Odpowiedzialność karna skarbowa to odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stypizowane w ustawie z dnia 10 września 1999 roku – Kodeks karny skarbowy (t. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 2226 ze zm.), dalej określane jako k.k.s. Kodeks karny skarbowy powinien stanowić jedyny akt prawny określający przestępstwa i wykroczenia skarbowe, a zatem ustawodawca nie może ustanawiać pozakodeksowych przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych (art. 53 § 1 k.k.s.). Przepisy regulujące postępowanie w sprawach karnych skarbowych stanowią część Kodeksu karnego skarbowego (Tytuł II i Tytuł II Kodeksu karnego skarbowego).

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 20 maja 1971 roku – Kodeks wykroczeń (t. j. Dz. U. z 2018 r., poz. 618), dalej określana jako k.w. Postępowanie w sprawach dotyczących wykroczeń reguluje ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 roku – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (t. j. Dz. U. z 2018 r., poz. 475), dalej określana jako k.p.w.

<sup>5</sup> Przez delikt finansowy autor rozumie czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych, bezprawny, szkodliwy dla finansów publicznych i zawiniony. Pojęcie to stanowi zatem na gruncie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych odpowiednik pojęcia przestępstwa i przestępstwa skarbowego.

<sup>6</sup> W.M. Bożek, *Działalność Orzecznicza Głównej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, Szczecin 2016, s. 44; L. Lipiec-Warzecha, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 367; S. Huczek, *Dyscyplina finansów publicznych a przepisy karne*, „Finanse Komunalne” 2005, t. 4.

szczegółową analizą problematyki zbiegu odpowiedzialności i wydaje się, że ich dobór oparty jest jedynie na intuicji.

W przepisach materialnoprawnych i proceduralnych regulujących odpowiedzialność karną, karną skarbową i wykroczeniową brak jest rozwiązań dotyczących skutków zbiegu z odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Regulacja taka znajduje się natomiast w cytowanym już art. 25 u.n.d.f.p. Przepis ten ma charakter procesowy, a nie materialnoprawny. W jego świetle podstawą stwierdzenia zbiegu odpowiedzialności jest ustalenie, że równolegle zostało wszczęte postępowanie karne lub karne skarbowe o czyn stanowiący równocześnie naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy doszło do zbiegu odpowiedzialności, wymaga zatem ustalenia, czy w konkretnym przypadku zachodzi tożsamość czynu będącego przedmiotem obu postępowań.

Teoretycznie znamiona czynów mogą pozostawać w czterech relacjach: zawierania, krzyżowania, wykluczania lub pokrywania. O zawieraniu się znamion można mówić wówczas, gdy wszystkie znamiona deliktu finansowego mieszczą się w znamionach przestępstwa lub odwrotnie – wszystkie znamiona przestępstwa mieszczą się w zakresie znamion deliktu finansowego (zawieranie się znamion). Sytuacja taka zachodzi, gdy znamiona jednego z czynów określone są szerzej. Krzyżowanie znamion, które wydaje się być najczęstszą relacją, zachodzi natomiast wówczas, gdy znamiona jedynie częściowo pokrywają się. Wydaje się, że jako przykład można wskazać relację pomiędzy typem czynu z art. 296 § 2 k.k. (nadużycie zaufania) z naruszeniem dyscypliny finansów publicznych określonym w art. 11 ust. 1 u.n.d.f.p. polegającym na dokonaniu wydatku z środków publicznych bez upoważnienia. Nie każdy przypadek popełnienia wspomnianego naruszenia dyscypliny finansów publicznych wypełnia znamiona przestępstwa nadużycia zaufania, ponieważ w znamionach przestępstwa umieszczono również znamię wyrządzenia znacznej szkody, tj. takiej, która dotyczy mienia o wartości przekraczającej 200

tys. złotych<sup>7</sup>. Wyrządzenie znacznej szkody nie jest natomiast niezbędne do przypisania odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Kolejna relacja – pokrywania się znamion – ma miejsce wówczas, gdy dla każdego z porównywanych czynów są one takie same. Dotyczyłoby to w zasadzie jedynie takiej sytuacji, w której znamiona w warstwie językowej określone są identycznie. Wydaje się, że w aktualnym stanie prawnym nie można wskazać przykładu takiej relacji. Znamiona mogą być też całkowicie rozbieżne (rozłączność znamion). Rozłączność znamion dotyczy m.in. sytuacji, w której jeden czyn popełniany jest przez zaniechanie, a drugi przez działanie<sup>8</sup>.

Spośród wymienionych wyżej relacji do zbiegu odpowiedzialności dochodzi z pewnością w przypadku pokrywania się znamion i z taką samą pewnością nie zachodzi on w sytuacji rozłączności tych znamion. Są to przypadki skrajne, stąd łatwe do rozpoznania. Praktyka staje jednak przed trudnym zadaniem rozpoznania zbiegu odpowiedzialności w przypadkach mniej oczywistych, tj. krzyżowania i zawierania się znamion typu czynu. Wydaje się jednak, że w tych przypadkach należy przyjąć istnienie zbiegu odpowiedzialności. Po pierwsze, w takiej sytuacji przedmiotem każdego z postępowań staje się faktycznie ten sam wycinek (fragment) ludzkiego zachowania. Za to samo zachowanie mogłaby zatem zostać dwukrotnie wymierzona kara, co może być uznane za sprzeczne z zasadą *ne bis in idem*. Po drugie, taka interpretacja – ze względu na konsekwencje procesowe – jest korzystna dla obwinionego, a specyfika przepisów regulujących odpowiedzialność represyjną uzasadnia ich wykładnię na korzyść obwinionego<sup>9</sup>.

Poza kwestią relacji znamion czynów istotnym elementem jest podobieństwo miejsca i czasu każdego z popełnianych czynów.

<sup>7</sup> Art. 115 § 5 k.k.

<sup>8</sup> A. Błachnio-Parzych, *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej jako zbieg reżimów odpowiedzialności represyjnej*, Warszawa 2016, s. 123; P. Kardas, *Znamiona przepisów ustawy w prawie karnym. Analiza teoretyczna*, Warszawa 2011, s. 147.

<sup>9</sup> Warto wskazać, że według niektórych poglądów ustanowiona w art. 76 ust. 3 u.n.d.f.p. zasada rozstrzygania niedających się usunąć wątpliwości na korzyść obwinionego dotyczy nie tylko kwestii dowodowych, ale również prawnych (L. Lipiec-Warzecha, *op. cit.*, s. 557). Niezależnie od tego za takim kierunkiem interpretacji przepisów przemawia ich represyjny charakter.

Podobieństwo miejsca i czasu ma znaczenie z perspektywy praktycznej (proceduralnej). Zastosowanie art. 25 ust. 2 u.n.d.f.p. ma bowiem uzasadnienie tylko wówczas, gdy zbieg dotyczy nie tylko abstrakcyjnie pojętego typu czynu, ale konkretnego zachowania realizującego znamiona typu czynu.

Ustalenie zbiegu odpowiedzialności nie ma więc charakteru ocenego, ale obiektywny. Kryterium pozwalającym na obiektywne ustalenie jest istnienie jednej z przedstawionych wyżej relacji, w jakich pozostają znamiona czynów oraz podobieństwo miejsca i czasu popełnienia każdego z czynów.

Określenie relacji, w jakiej pozostają względem siebie czyny, w każdym przypadku wymaga przeprowadzenia indywidualnej analizy. W celu jej wykonania niezbędne jest precyzyjne odczytanie znamion czynu. Znamiona typu czynu można podzielić na znamiona przedmiotowe, znamiona podmiotowe, znamiona strony podmiotowej i znamiona strony przedmiotowej<sup>10</sup>. Choć taki podział znamion typu czynu został wypracowany przez przedstawicieli nauki prawa karnego, to wydaje się że nie ma przeszkód, aby zaaplikować go również na grunt odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Znamiona przedmiotowe typu czynu wskazują szczególne dobro prawne, którego ochronie służy konkretny typ czynu<sup>11</sup>. Tytułem przykładu

---

<sup>10</sup> I. Andrejew, *Ustawowe znamiona czynu. Typizacja i kwalifikacja przestępstw*, Warszawa 1978, s. 146.

<sup>11</sup> *Ibidem*, s. 147. Pojęcie dobra prawnego nie jest definiowane w sposób jednolity. Przez dobro prawne można rozumieć nośnik wartości akcentowanej i chronionej przez ustawodawcę, której ochrona uzasadnia ustanowienie norm sankcjonujących (szerzej: S. Tarapata, *Dobro prawne w strukturze przestępstwa. Analiza teoretyczna i dogmatyczna*, Warszawa 2016; W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2010, s. 40; D. Gruszecka, *Pojęcie dobra prawnego w prawie karnym*, „Wrocławskie Studia Erazmiańskie. Zeszyty Studenckie” 2008, t. 1; J. Giezek, [w:] M. Bojarski (red.), J. Giezek, Z. Sienkiewicz, *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna*, Warszawa 2007, s. 83). Od szczególnego dobra prawnego należy odróżnić ogólne dobro prawne, tj. dobro prawne którego ochronie służą wszystkie normy sankcjonujące w ramach danego modelu odpowiedzialności. Przykładowo w przypadku odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ogólnym dobrem prawnym jest dyscyplina finansów publicznych. Każdy typ czynu służy jednak ochronie dobra szczególnego, mieszczącego się w zakresie znaczeniowym dyscypliny finansów publicznych (np. prawidłowości dokonywania wydatków, prawidłowości udzielania zamówień publicznych itp.).

na gruncie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych można wskazać takie rodzaje szczególnych dóbr prawnych jak: prawidłowość udzielania zamówień publicznych (art. 17 u.n.d.f.p.), prawidłowość udzielania i rozliczania dotacji (art. 8 u.n.d.f.p.) czy prawidłowość dokonywania wydatków publicznych (art. 11 u.n.d.f.p.). W przypadku odpowiedzialności karnej skarbowej można wskazać dobro w postaci mienia Skarbu Państwa i Unii Europejskiej (art. 82 k.k.s)<sup>12</sup>. Na gruncie Kodeksu karnego ochronie podlegają takie szczególne dobra prawne jak prawidłowość funkcjonowania instytucji państwowych i samorządowych (łapownictwo czynne i bierne – art. 229 k.k. i art. 228 k.k.), powaga i dobre imię instytucji państwowych i samorządowych, organizacji międzynarodowych i jednostek dysponujących środkami publicznymi (płatna protekcja – art. 230 k.k.), mienie podmiotu, na rzecz którego jest dokonywany przetarg (udaremnienie lub utrudnienie przetargu publicznego – art. 305 k.k.)<sup>13</sup>.

Wymienione wyżej przykłady pozwalają stwierdzić, że dobra prawne chronione na gruncie poszczególnych modeli odpowiedzialności nie są zbieżne (nie pokrywają się). Uzasadnione wydaje się stwierdzenie, że szczegółowe dobro prawne chronione na gruncie prawa karnego i karnego skarbowego co do zasady jest ujęte szerzej niż na gruncie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Okoliczność ta daje się wytłumaczyć wyspecjalizowanym charakterem odpowiedzialności za delikt finansowy. Już samo ogólne dobro prawne w postaci dyscypliny finansów publicznych, w szczególności na tle odpowiedzialności karnej, ma wąski charakter. Szczegółowe dobra prawne chronione przez poszczególne typy czynów stanowią natomiast

<sup>12</sup> Tak G. Łabuda, [w:] P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 758. Takie określenie dobra prawnego wydaje się trafne. W przypadku art. 82 k.k.s. nie można zawęzić szczegółowego dobra prawnego do ochrony prawidłowości dysponowania dotacjami i subwencjami, ponieważ do znamion czynu należy narażenie na uszczuplenie finansów publicznych. Dla przypisania odpowiedzialności z art. 82 k.k.s. nie jest zatem wystarczające stwierdzenie nieprawidłowości w wypłacie, pobraniu lub sposobie wykorzystania dotacji lub subwencji.

<sup>13</sup> Szczegółowe dobra prawne określone za: J. Giezek (red.), *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, Warszawa 2014.

jeszcze węższy fragment tego dobra ogólnego. Czyny stypizowane w Kodeksie karnym i Kodeksie karnym skarbowym służą natomiast najczęściej ochronie szerszej pojmowanych dóbr prawnych niezwiązanych wyłącznie ze sferą finansów publicznych. Można wskazać, że np. dobro prawne chronione w art. 8 u.n.d.f.p. co do zasady zawiera się w dobru prawnym chronionym przez art. 82 k.k.s. Ochrona prawidłowości udzielania i rozliczania dotacji służy bowiem szeroko rozumianej ochronie mienia Skarbu Państwa. Podobną relację można wskazać również w przypadku odpowiedzialności za naruszenie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej (art. 18c u.n.d.f.p.) i odpowiedzialności za przestępstwa korupcyjne. Czyn z art. 18c u.n.d.f.p. pośrednio służy bowiem ochronie prawidłowości funkcjonowania instytucji, a zatem ochronie dobra tożsamego z dobrem chronionym przez typy przestępstw korupcyjnych. W praktyce, jak się wydaje, relacja między szczegółowymi dobruami prawnymi nie wpływa na ustalenie zbiegu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z odpowiedzialnością karną i karną skarbową. Wynika to z faktu, że ewentualna odmienność chronionych dóbr znajduje odzwierciedlenie w konstrukcji znamion strony przedmiotowej, które odgrywają podstawową rolę przy ustalaniu omawianego zbiegu i pozwalają na obiektywne porównanie typów czynów.

Drugi rodzaj znamion obejmuje znamiona podmiotowe. Znamiona podmiotowe obejmują określenie warunków, jakim ma odpowiadać sprawca czynu<sup>14</sup>. W przypadku ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych podmiot deliktu określa art. 4 i 4a u.n.d.f.p. Badając znamię podmiotowe należy ustalić, czy podmiot określony w art. 4 lub 4a u.n.d.f.p. mieści się jednocześnie w katalogu podmiotów odpowiedzialnych za przestępstwo, przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. W przypadku prawa karnego i karnego skarbowego znamię podmiotowe często jest opisane szeroko przez użycie

---

<sup>14</sup> I. Andrejew, *op. cit.*, s. 163.



zaimka „kto” bez dodatkowych określeń<sup>15</sup>. W takiej sytuacji w zakresie znamion podmiotowych zawsze dochodzi do zbiegu, ponieważ podmioty z art. 4 i 4a u.n.d.f.p. zawsze zawierają się w tak ogólnym znamieniu podmiotowym. Sprawa może być bardziej skomplikowana w przypadku przestępstw i przestępstw skarbowych, dla których znamiona określają szczególne właściwości sprawcy<sup>16</sup>. W przypadku przestępstwa łapownictwa czynnego i łapownictwa biernego sprawcą może być osoba pełniąca funkcję publiczną. Osobą pełniącą funkcję publiczną jest funkcjonariusz publiczny<sup>17</sup>, członek organu samorządowego, osoba zatrudniona w jednostce organizacyjnej dysponującej środkami publicznymi, chyba że wykonuje wyłącznie czynności usługowe, a także inna osoba, której uprawnienia i obowiązki w zakresie działalności publicznej są określone lub uznane przez ustawę lub wiążącą Rzeczpospolitą Polską umowę międzynarodową (art. 115 § 19 k.k.). Użycie w definicji sformułowań takich jak „osoba zatrudniona w jednostce organizacyjnej dysponującej środkami publicznymi” czy „członek organu samorządowego” pozwala przyjąć, że znamiona podmiotowe odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych mieszczą się w zakresie znamion podmiotowych przestępstw korupcji czynnej i biernej. Inny przykład określenia szczególnych cech sprawcy czynu zabronionego zawarty jest w treści art. 278 § 1 k.k. typizujący przestępstwo poświadczenia nieprawdy. Sprawcą tego czynu może być funkcjonariusz publiczny lub „inna osoba uprawniona do wystawienia dokumentu”. Najczęściej będzie to osoba wymieniona również w art. 4 i 4a u.n.d.f.p. Należy jednak pamiętać, że na gruncie art. 25 ust. 1 u.n.d.f.p. konieczne jest też stwierdzenie rzeczywistej (a nie tylko abstrakcyjnej) tożsamości podmiotu.

---

<sup>15</sup> W piśmiennictwie przestępstwa te określa się jako powszechne (W. Wróbel, A. Zoll, *op. cit.*, s. 190).

<sup>16</sup> Tzw. przestępstwa indywidualne (*ibidem*, s. 190).

<sup>17</sup> Definicję legalną pojęcia „funkcjonariusz publiczny” określa art. 115 § 13 k.k. Jest to definicja zakresowa. Funkcjonariuszem publicznym jest m.in. osoba będąca pracownikiem administracji rządowej, innego organu państwowego lub samorządu terytorialnego, chyba że pełni wyłącznie czynności usługowe, a także inna osoba w zakresie, w którym uprawniona jest do wydawania decyzji administracyjnych oraz osoba zajmująca kierownicze stanowisko w instytucji państwowej.

Trzeci rodzaj znamion to znamiona strony przedmiotowej. Opisują one karalne zachowanie (działanie lub zaniechanie) czy też – mówiąc inaczej – czynność sprawczą<sup>18</sup>. Te znamiona mają najistotniejsze znaczenie przy badaniu tożsamości czynu<sup>19</sup>. Badając znamiona strony przedmiotowej, należy porównać sposób określenia czynności sprawczej stanowiącej podstawę odpowiedzialności, co sprowadza się w zasadzie do analizy językowej przepisów określających typ czynu. Tytułem przykładu ponownie można odwołać się do relacji między typem czynu z art. 82 k.k.s. (nienależna wypłata dotacji) a art. 8 pkt 1 u.n.d.f.p. (przekazanie dotacji z naruszeniem trybu przekazywania lub udzielania). Art. 82 k.k.s. nie odnosi się do trybu wypłaty dotacji, a jedynie do jej nienależnej wypłaty. Można jednak stwierdzić, że nie każde naruszenie trybu przekazania lub udzielenia dotacji oznacza jej nienależne wypłacenie, ale co do zasady nienależna wypłata jest wynikiem naruszenia trybu wypłaty. W tym zakresie znamiona czynu z art. 8 pkt 1 u.n.d.f.p. zawierają się w znamionach czynu z art. 82 k.k.s. Innym przykładem może być zbieg przestępstwa polegającego na poświadczeniu nieprawdy co do okoliczności mającej znaczenie prawne (art. 271 § 1 k.k.) z deliktem finansowym polegającym na wykazaniu w sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej (art. 18 pkt 2 u.n.d.f.p.). Wydaje się, że czyny te mogą pozostawać w zbiegu, wszak sporządzenie przez osobę uprawnioną sprawozdania zawierającego dane niezgodne z ewidencją może zrealizować jednocześnie znamiona obu czynów, pomimo tego że są one różnie opisane. Błędne sprawozdanie będzie bowiem poświadczało dane nieprawdziwe.

Wydaje się jednak, że z perspektywy znamion strony przedmiotowej w zbiegu z czynami naruszającymi dyscyplinę finansów publicznych nie pozostają przestępstwa korupcji czynnej i biernej. Ich znamiona strony przedmiotowej pozostają bowiem w stosunku rozłączności ze znamionami czynów naruszających dyscyplinę finansów publicznych.

---

<sup>18</sup> I. Andrejew, *op. cit.*, s. 175.

<sup>19</sup> Por. A. Błachnio-Parzych, *op. cit.*, s. 124; P. Kardas, *op. cit.*, s. 125-149.

Znamię strony przedmiotowej czynu z art. 228 § 1 k.k. to przyjęcie korzyści majątkowej lub osobistej albo jej obietnicy. Zachowanie takie nie wyczerpuje znamion żadnego deliktu finansowego. Znamiona deliktu finansowego może natomiast wypełniać zachowanie w zamian za które przyjęto korzyść majątkową lub jej obietnicę, ale będzie ono stanowiło odrębny czyn podlegający osobnej ocenie prawnej. Przykładowo, jeżeli główny księgowy w jednostce sektora finansów publicznych przyjmie korzyść majątkową w zamian za uchybienie w zakresie wstępnej kontroli kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczej, to zrealizuje znamiona strony przedmiotowej przestępstwa korupcji czynnej (art. 228 § 1 k.k.). Nie dojdzie jednak do realizacji znamion deliktu finansowego, chociaż niewątpliwie zachowanie takie stwarza zagrożenie dla dyscypliny finansów publicznych. Dopiero wówczas, gdy główny księgowy dopuści się uchybienia, w zamian za które przyjął korzyść majątkową, zrealizuje również znamiona czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych (a w zależności od rodzaju uchybienia, potencjalnie również kolejnego przestępstwa). Nawet jeżeli zachowania te będą zrealizowane w tym samym czasie (wręczenie korzyści majątkowej następuje jednocześnie z dopuszczeniem się uchybienia), to zachowania te będą stanowiły odrębne czyny. Wydaje się zatem, że – ze względu na rozłączność znamion strony przedmiotowej – wbrew przykładom powoływanym w literaturze nie może dojść do zbiegu odpowiedzialności za czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych z odpowiedzialnością za czyn z art. 228 § 1 k.k. lub 229 § 1 k.k.

Ostatnia grupa znamion to znamiona strony podmiotowej. Obejmują one wszelkie elementy, które można określić jako nastawienie psychiczne sprawcy do popełnianego czynu<sup>20</sup>. Okoliczności takie to umyślność lub nieumyślność zachowania oraz szczególna motywacja sprawcy (np. działalnie w ściśle określonym celu). Znamiona takie obecnie nie występują w konstrukcji deliktów finansowych. Ustawodawca zrezygnował

---

<sup>20</sup> I. Andrejew, *op. cit.*, s. 197.

z rozróżniania deliktów umyślnych i nieumyślnych<sup>21</sup>. Wydaje się zatem, że w tym zakresie brak jest podstaw do porównywania tych znamion i tym samym są one obojętne dla ustalenia, czy w danej sprawie doszło do zbiegu odpowiedzialności.

Podsumowując, kwalifikacja sytuacji procesowej jako zbiegu odpowiedzialności wymaga dokonania wnikliwej analizy znamion typów czynów będących przedmiotem dwóch różnych postępowań. Komisja orzekająca musi ustalić, że czyn, w przedmiocie którego prowadzone jest postępowanie karne lub karne skarbowe, jest tożsamy z czynem naruszającym dyscyplinę finansów publicznych. Należy wskazać, że dokonując ustalenia, czy istnieje badany zbieg, należy oceniać wyłącznie znamiona typu czynu bez odniesienia do konkretnego zachowania mającego realizować jego znamiona. Jest to zatem przede wszystkim analiza prawna<sup>22</sup>. Podstawowe znaczenie dla tych ustaleń mają znamiona strony przedmiotowej, tj. znamiona określające czynność sprawczą. Nie jest konieczne, aby znamiona obu czynów były identyczne. Wystarczające dla stwierdzenia zbiegu jest to, że znamiona te krzyżują się bądź zawierają w sobie. Ze względów proceduralnych istotne jest również stwierdzenie tożsamości miejsca i czasu popełnienia czynu. Tylko przy uwzględnieniu tych dodatkowych czynników dojedzie do sytuacji, w której podstawą zawieszenia postępowania jest wszczęcie postępowania w sprawie dotyczącej tego samego czynu w sensie faktycznym (to samo zachowanie, a nie tylko takie samo zachowanie). Odrębnym problemem jest problem uwzględniania tożsamości podmiotowej, który przedstawiony jest w dalszej części artykułu.

---

<sup>21</sup> Z dniem 11 lutego 2012 roku uchylony został przepis rozróżniający odpowiedzialność za umyślne i nieumyślne naruszenie dyscypliny finansów publicznych (ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2011 r., nr 240, poz. 1429).

<sup>22</sup> Gdyby przedmiotem ocen na etapie rozpoznawania zbiegu miało być konkretne zachowanie (a nie typ czynu), to komisja orzekająca mogłaby dokonać oceny prawidłowości kwalifikacji prawnej czynu przyjętej przez organy prowadzące postępowanie karne lub karne skarbowe. Wydaje się, że tego rodzaju oceny wykraczałyby poza prawne kompetencje komisji orzekających.

### 3. Konsekwencje proceduralne zbiegu odpowiedzialności

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że zbieg odpowiedzialności karnej lub karnej skarbowej z odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ma znaczenie proceduralne jedynie w przypadku zaistnienia konkretnej sekwencji postępowań, tj. gdy postępowanie karne lub karne skarbowe zostało wszczęte przed lub w trakcie trwania postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Wszczęcie postępowania karnego lub karnego skarbowego po zakończeniu postępowania dotyczącego odpowiedzialności za popełnienie deliktu finansowego jest okolicznością prawnie obojętną. Osoba, która zostanie najpierw ukarana w postępowaniu o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, może być zatem następnie skazana w postępowaniu karnym lub karnym skarbowym. Odwrotna relacja jest niemożliwa, tzn. osoba skazana za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe wypełniające jednocześnie znamiona czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych nie może być drugi raz ukarana. Rozwiązanie takie trudno uznać za sprawiedliwe, na co zwracano już uwagę na etapie prac nad projektem ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>23</sup>. Aktualne rozwiązanie może budzić wątpliwości natury konstytucyjnej. Opisana sytuacja oznacza też, że nie w każdym przypadku odpowiedzialność karna jest nadrzędna wobec odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>24</sup>. Ustawodawca w tej kwestii jest niekonsekwentny. Uzasadnione wydaje się sformułowanie postulatu *de lege ferenda* poprawy tego rozwiązania legislacyjnego w taki sposób, że w żadnym wypadku nie jest możliwe dwukrotne poniesienie odpowiedzialności za ten sam czyn<sup>25</sup>. Jako propozycję można np. wskazać jednoznaczne określenie

<sup>23</sup> M. Karlikowska, *Opinia w sprawie rządowego projektu ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* (druk nr 1958) z 13.10.2003 r., [www.orka.sejm.gov.pl](http://www.orka.sejm.gov.pl) [dostęp: 20.08.2017], s. 10.

<sup>24</sup> Pogląd o nadrzędności odpowiedzialności karnej nad odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wyraził S. Huczek (S. Huczek, *op. cit.*, s. 14).

<sup>25</sup> Odrębnej analizie można poddać problem, czy uprzednie prawomocne ukaranie obwinionego w postępowaniu o naruszenie dyscypliny finansów publicznych może być podstawą do umorzenia

przesłanki pozwalającej na wznowienie postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych po wydaniu prawomocnego wyroku skazującego wydanego w postępowaniu karnym lub karnym skarbowym. Tak wznowione postępowanie podlegałyby następnie umorzeniu (art. 25 ust. 3 u.n.d.f.p.), a w efekcie ostatecznie nie dochodziłoby do dwukrotnego wymierzenia kary. W takiej sytuacji można też rozważać zasadność wznowienia postępowania na podstawie aktualnie obowiązujących przepisów (art. 162 pkt 3 u.n.d.f.p.). Chociaż rozwiązanie to wpisuje się w aktualny model rozstrzygania omawianego zbiegu, to – podobnie jak obecna treść art. 25 ust. 2 i 3 u.n.d.f.p. – może ono budzić wątpliwości co do zgodności z zasadą *ne bis in idem*<sup>26</sup>. Szczegółowa analiza tej problematyki wykracza jednak poza ramy niniejszego opracowania.

Niezależnie od powyższej wątpliwości zagadnieniem istotnym z perspektywy praktyki jest określenie momentu, w którym postępowanie karne lub karne skarbowe jest wszczęte w rozumieniu art. 25 ust. 2 u.n.d.f.p. Stosownie do art. 303 k.p.k. należy przyjąć, że postępowanie karne jest wszczęte z chwilą wydania postanowienia o wszczęciu śledztwa, w którym określa się czyn będący przedmiotem postępowania oraz jego kwalifikację prawną<sup>27</sup>. Postanowienie to rozpoczyna pierwszą fazę postępowania przygotowawczego, w której nie przedstawia się jeszcze zarzutów (faza *in rem*). Kolejną fazę postępowania przygotowawczego wyznacza wydanie postanowienia w przedmiocie przedstawienia zarzutów, które rozpoczyna fazę *in personam* (art. 313 § 1 k.p.k.). Na

---

później wszczętego postępowania karnego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 7 k.p.k., co rozwiązywałoby przedstawiony problem (por. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 5 czerwca 2005 r., C-489/10 dotyczący zbliżonego problemu). Teza ta budzi jednak wątpliwości, a jej analiza wykracza poza ramy niniejszego opracowania.

<sup>26</sup> Pogląd o niezgodności obecnej regulacji art. 25 u.n.d.f.p. z zasadą *ne bis in idem* wyrażono już w piśmiennictwie (zob. A. Błachnio-Parzych, *op. cit.*, s. 396).

<sup>27</sup> Regulacja ta znajduje zastosowanie również w przypadku, gdy postępowanie karne prowadzone jest w trybie dochodzenia (art. 325a § 2 k.p.k.). W tym wypadku postanowienie o wszczęciu postępowania przygotowawczego może być zamieszczone również w treści protokołu z przyjęcia ustnego zawiadomienia o przestępstwie i przesłuchania w charakterze świadka osoby zawiadamiającej i nie wymaga ono uzasadnienia (art. 325a § 1 k.p.k.).

tym etapie jest już skonkretyzowana osoba, przeciwko której toczy się postępowanie (podejrzany) Ostatni etap postępowania karnego to etap sądowy, który rozpoczyna skierowanie aktu oskarżenia.

Wydaje się, że nie można mówić o wszczęciu postępowania karnego lub karnego skarbowego w rozumieniu art. 25 ust. 2 u.n.d.f.p. w przypadku podejmowania czynności przygotowujących do wydania powyższego postanowienia, pomimo tego, że są one regulowane Kodeksem postępowania karnego. Do tego rodzaju czynności zaliczają się postępowanie sprawdzające prowadzone na podstawie art. 307 § 1 k.p.k. oraz postępowanie w niezbędnym zakresie (art. 308 § 1 k.p.k.). Czynności wykonywane na podstawie przywołanych przepisów służą odpowiednio uzupełnieniu danych zawartych w zawiadomieniu o przestępstwie lub zabezpieczeniu śladów i dowodów przed ich utratą. W tym kontekście warto przywołać stanowisko Głównej Komisji Orzekającej, która w jednym z orzeczeń wskazała, że przesłanką konieczną do zawieszenia postępowania w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest wszczęcie postępowania karnego lub karnego skarbowego, a nie prowadzenie czynności przygotowawczych do takiego wszczęcia<sup>28</sup>. Sformułowanie to może być mylące z językowego punktu widzenia, ponieważ przez czynności przygotowawcze nie można rozumieć postępowania przygotowawczego w rozumieniu Kodeksu postępowania karnego. Czynnościami, które można określić jako przygotowawcze, są natomiast wspomniane czynności sprawdzające i zabezpieczające. Konsekwentnie nie można też mówić o wszczęciu postępowania karnego jedynie na podstawie informacji o złożeniu zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa lub przestępstwa skarbowego.

Wobec powyższych uwag nasuwa się pytanie o moment przesądzający o konieczności zawieszenia postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Czytając literalnie przepis art. 25 ust. 2 u.n.d.f.p., właściwym momentem jest wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania

---

<sup>28</sup> Orzeczenie GKO z dnia 18 września 2000 roku, DF/GKO/110/168-169/2000.

przygotowawczego, ponieważ to z tą chwilą wszczęte jest postępowanie w sprawie o przestępstwo, przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Wydanie przedmiotowego postanowienia wypełnia zatem hipotezę analizowanego przepisu, który w żaden sposób nie odnosi się do aspektu podmiotowego postępowania. Organ prowadzący postępowanie w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych uzyskując informację o wszczęciu postępowania o tożsamy czyn (z uwzględnieniem tożsamości miejsca i czasu) powinien zawiesić postępowanie, pomimo tego, że nie wiadomo, czy i komu zostaną postawione zarzuty w postępowaniu karnym lub karnym skarbowym. Stanowisko to może być uznane za dyskusyjne, ale jednak znajduje ono oparcie w treści obowiązującego przepisu i jest korzystne dla obwinionego<sup>29</sup>.

Stwierdzenie zbiegu odpowiedzialności jest równoznaczne z obowiązkiem wydania z urzędu postanowienia o zawieszeniu postępowania (art. 78a ust. 2 u.n.d.f.p.). Przed wydaniem takiego postanowienia komisja orzekająca musi dokładnie przeanalizować, czy przedmioty postępowań są rzeczywiście zbieżne<sup>30</sup>. Zawieszenie postępowania trwa do momentu prawomocnego zakończenia konkurencyjnego postępowania<sup>31</sup>. W przypadku prawomocnego skazania za przestępstwo, przestępstwo skarbowe, wykroczenie albo wykroczenie skarbowe, będące równocześnie naruszeniem dyscypliny finansów publicznych, wszczęte postępowanie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych podlega umorzeniu. Umorzenie następuje w drodze

---

<sup>29</sup> Z tego punktu widzenia trafniejsze jest rozwiązanie dotyczące np. tzw. zbiegu idealnego przestępstwa i przestępstwa skarbowego. Zgodnie z art. 8 § 2 k.k.s. w takiej sytuacji orzeka się karę zarówno za przestępstwo, jak i przestępstwo skarbowe, ale wykonaniu podlega tylko najsurowsza kara. Eliminacja skutków zbiegu następuje zatem na etapie wykonania kar, a nie na etapie ich orzekania.

<sup>30</sup> Tak orzeczenie GKO z dnia 8 kwietnia 2002 r., DF/GKO/Odw.-27/35/2002. Jako przykład niewłaściwego uzasadnienia można wskazać Orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Warszawie z dnia 27 listopada 2015 r. (RKO.5011.44.2015). W rozstrzygnięciu tym komisja stwierdziła jedynie, że wniosek o braku zbiegu wynika z zestawienia ze sobą występku z deliktem finansowym. W żadnym miejscu nie wskazano jednak, jakie konkretnie kryterium przesądziło o takim stanowisku, co czyni je nieuzasadnionym.

<sup>31</sup> P. Gryśka, T. Robaczyński, *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 197.



wydania z urzędu postanowienia (art. 78 ust. 2 u.n.d.f.p.). Wydaje się, że obowiązek umorzenia postępowania dotyczy zarówno przypadku, gdy prawomocne orzeczenie zostało wydane w toku postępowania o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jak i przypadku, gdy w toku postępowania o naruszenie dyscypliny finansów publicznych zostanie ujawniony fakt wydania takiego orzeczenia przed wszczęciem postępowania w sprawie o delikt finansowy. Prawidłowe zastosowanie tej regulacji wymaga rozstrzygnięcia, kiedy dochodzi do prawomocnego skazania. Przedstawiając ten problem inaczej, należy ustalić, jakie wyroki są wyrokami skazującymi.

W postępowaniu karnym i karnym skarbowym można wyróżnić wyroki takie jak: wyrok skazujący, wyrok warunkowo umarzający postępowanie, wyrok umarzający postępowanie oraz wyrok uniewinniający.

W przypadku wyroku skazującego – po jego uprawomocnieniu – stanowi on podstawę umorzenia postępowania o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. W wyroku takim następuje bowiem przypisanie skazanemu czynu, stwierdzenie jego winy i wymierzenie kary. Biorąc pod uwagę, że wyrok ten dotyczy tego samego czynu, jak ten będący przedmiotem postępowania o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w myśl zasady *ne bis in idem* to drugie postępowanie polega umorzeniu, czego wyrazem jest art. 25 ust. 3 u.n.d.f.p.

Wątpliwości praktyczne może wywołać określenie charakteru prawnego wyroku warunkowo umarzającego postępowanie. Wydanie takiego orzeczenia jest możliwe w postępowaniu karnym i karnym skarbowym<sup>32</sup>. Warunkowe umorzenie postępowania jest w polskim prawie karnym jednym z środków probacyjnych. Istotą wyroku warunkowo umarzającego postępowanie jest odroczenie w czasie – na okres próby – wydania orzeczenia o winie i karze. Jeżeli sprawca w okresie próby nie da

---

<sup>32</sup> Art. 66 § 1 k.k. (stosowany odpowiednio również do przestępstw skarbowych – art. 20 § 2 k.k.s.) i art. 41 § 1 k.k.s. Kwestie proceduralne związane z wydaniem tego wyroku reguluje art. 414 § 4 k.p.k. w zw. z art. 341 k.p.k. (przepisy stosowane odpowiednio w postępowaniu karnoskarbowym na podstawie art. 113 § 1 k.k.s.). Wyrok warunkowo umarzający postępowanie nie jest wydawany w przypadku wykroczeń i wykroczeń skarbowych.

podstaw do podjęcia przeciwko niemu postępowania karnego, to wydanie wyroku warunkowo umarzającego postępowanie będzie jednoznaczne z całkowitą rezygnacją z karania sprawcy. Jednocześnie jednak wyrok taki może być wydany m.in. jeżeli wina i społeczna szkodliwość czynu nie są znaczne, a okoliczności jego popełnienia nie budzą wątpliwości (art. 66 § 1 k.k.). Innymi słowy w jakimś sensie sąd musi ustalić winę, a nawet jej stopień<sup>33</sup>. Z tego powodu określenie charakteru wyroku warunkowo umarzającego postępowanie jest sporne w nauce prawa karnego<sup>34</sup>. Należy podkreślić, że spór ten nie sprowadza się do kwestii terminologii (odmiennego rozumienia pojęcia wyroku skazującego), a do dyskusji, czy wyrok warunkowo umarzający postępowanie cechują wszystkie przymioty wyroku skazującego. Osią sporu jest to, czy wyrok taki przełamuje zasadę domniemania niewinności. Wątpliwość ta stała się przedmiotem analizy Trybunału Konstytucyjnego, który wyraził pogląd, że wyrok warunkowo umarzający postępowanie nie przełamuje zasady domniemania niewinności, a tym samym nie jest wyrokiem skazującym. Ze względu na ograniczone ramy niniejszego opracowania, co do szczegółowej argumentacji dotyczącej charakteru prawnego wyroku warunkowo umarzającego postępowanie karne należy odesłać do uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego<sup>35</sup>.

W tym miejscu należy natomiast postawić pytanie o to, w jakim celu pojęciem „prawomocnego skazania” posłużył się ustawodawca w przepisie

---

<sup>33</sup> Informacja o osobie, wobec której wydano wyrok warunkowo umarzający postępowania, jest ujawniania w Krajowym Rejestrze Karnym, jednak osoba taka nie figuruje w rejestrze jako osoba skazana i może uzyskać zaświadczenie o niekaralności. (art. 1 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 24 maja 2000 roku o Krajowym Rejestrze Karnym, t. j. Dz. U, z 2017 roku, poz. 678).

<sup>34</sup> Pogląd, zgodnie z którym wyrok warunkowo umarzający postępowanie nie jest wyrokiem skazującym, wyrażono m.in. w: A. Zoll, [w:] A. Zoll (red.), *Kodeks karny. Część ogólna*, t. I, *Komentarz do art. 1-116*, Kraków 2004, s. 826-827; M. Cieślak, *Materialnoprawne oblicze warunkowego umorzenia*, „Państwo i Prawo” 1971, z. 3-4, s. 618; W. Wolter, *Nauka o przestępstwie*, Warszawa 1973, s. 259. Odmiennie natomiast: A. Wąsek, *Krytyczne uwagi do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16.V.2000 r. P 1/99, dotyczącego warunkowego umorzenia postępowania karnego*, [w:] S. Stachowiak (red.), *Współczesny polski proces karny. Księga ofiarowana Profesorowi Tadeuszowi Nowakowi*, Poznań 2002, s. 23-24; K. Olszak, *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16.5.2000 r., P 1/99*, „Prokurator” 2001, t. 4.

<sup>35</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 maja 2000 roku, P 1/99.

art. 25 ust. 3 u.n.d.f.p. Ustalenie tego celu może wpływać na wykładnię pojęcia „prawomocne skazanie” na gruncie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Analizowany przepis wprowadza wyjątek od zasady niezależności postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Zasada ta oznacza, że o ile ustawa nie wprowadza wyjątku, to postępowanie dotyczące dyscypliny finansów publicznych toczy się bez względu na to, czy odpowiedzialność za podobne zachowanie została wymierzona lub jest wymierzana w innym trybie. Odstępstwo dotyczy właśnie postępowania karnego i karnego skarbowego. Wydaje się, że *ratio legis* art. 25 u.n.d.f.p. sprowadza się do zaniechania dwukrotnego wymierzania kary za to samo zachowanie (działanie lub zaniechanie) tej samej osoby. Wydaje się, że alternatywnie można by wyrazić jedynie pogląd, że brak jest podstaw do prowadzenia drugiego postępowania w takiej samej sprawie. Stanowisko to byłoby trudne do obrony w sytuacji, gdy postępowanie podlega zawieszeniu, a nie umorzeniu (a tym samym nie jest wykluczone jego dalsze prowadzenie). W konsekwencji przyjęcie, że wyrok warunkowo umarzający postępowanie jest wyrokiem skazującym, stałoby w sprzeczności z ustalonym wyżej celem przepisu. W sytuacji braku skazania w postępowaniu karnym nie doszłoby też do rozpoznania sprawy w trybie właściwym dla odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Wyrok warunkowo umarzający postępowanie karne lub karne skarbowe nie jest zatem wyrokiem skazującym, a zatem nie prowadzi do prawomocnego skazania w rozumieniu art. 25 ust. 3 u.n.d.f.p. Wyrok ten nie zawiera rozstrzygnięcia o karze i winie oraz nie przełamuje domniemania niewinności w rozumieniu procesowym. Tym samym wydanie takiego orzeczenia uzasadnia podjęcie zawieszzonego postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>36</sup>.

<sup>36</sup> Należy zauważyć, że w takiej sytuacji może ostatecznie dojść do skazania zarówno za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe, jak i za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Stosownie bowiem do regulacji art. 68 § 1-4 k.k. sąd w niektórych przypadkach podejmuje (obligatoryjnie lub fakultatywnie) postępowanie przeciwko sprawcy, jeżeli ten w orzeczonym okresie próby dopuści się opisanych w tym przepisie zachowań. Może być zatem tak, że postępowanie karne

Również wyrok umarzający postępowanie nie prowadzi do prawomocnego skazania, ponieważ nie rozstrzyga o winie oskarżonego i nie wymierza kary. Orzeczenie umarzające kończy postępowanie głównie z przyczyn formalnych (np. ze względu na przedawnienie karalności)<sup>37</sup>.

W przypadku wydania wyroku uniewinniającego postępowanie w przedmiocie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych powinno być kontynuowane, ponieważ ten rodzaj wyroku nie jest równoznaczny z prawomocnym skazaniem w rozumieniu art. 25 ust. 3 u.n.d.p.f. Nie ulega wątpliwości, że nie jest to wyrok skazujący, ponieważ jest jego dokładnym przeciwieństwem.

Pomimo tego, że wyrok uniewinniający, umarzający i warunkowo umarzający postępowanie uzasadniają kontynuowanie postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, to jednak mają one moc wiążącą dla komisji orzekających i Głównej Komisji Orzekającej (art. 45 ust. 2 u.n.d.f.p.). Komisja jest zatem związana treścią merytorycznego rozstrzygnięcia, tj. w przypadku wyroków w sprawach karnych w szczególności stwierdzeniem o popełnieniu lub niepopełnieniu określonego czynu i przypisania winy. Skoro zatem zawieszenie postępowania nastąpiło na skutek stwierdzenia tożsamości czynów, w stosunku do którego wydano wyrok uniewinniający, i jednocześnie wyrok ten ma walor orzeczenia wiążącego, to najczęściej również komisja orzekająca powinna wydać orzeczenie uniewinniające. Wydaje się, że ustawodawca nie objął tej sytuacji możliwością umorzenia postępowania. Wydanie orzeczenia uniewinniającego lepiej bowiem chroni interesy obwinionego niż orzeczenie umarzające postępowanie. Idea ta znajduje zresztą odzwierciedlenie w treści art. 78 ust. 3 u.n.d.f.p.<sup>38</sup>. Jednocześnie nie można bezwzględnie wykluczyć możliwości wymierzenia

---

będzie ponownie podjęte po zakończeniu postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

<sup>37</sup> Art. 414 k.p.k. (stosowany odpowiednio w postępowaniu karnym skarbowym na podstawie art. 113 § 1 k.k.s.). Okoliczności wyłączające ściganie o których mowa w tym przepisie, a uzasadniające umorzenie postępowania, to w szczególności negatywne przesłanki procesowe wymienione w art. 17 § 1 pkt 3-11 k.p.k.

<sup>38</sup> Podobna regulacja znajduje się również w procedurze karnej (art. 414 § 1 k.p.k.).

obwinionemu kary. Wymaga to jednak szczególnego uzasadnienia. Przykładowo, w przywołanym wyżej zbiegu art. 82 k.k.s. z art. 8 pkt 1 u.n.d.f.p. w postępowaniu karnym skarbowym mogłoby dojść do uniewinnienia oskarżonego od zarzutu nienależnego wypłacenia dotacji ze względu na to, że wprawdzie naruszył przepisy związane z wypłatą dotacji, ale mimo to dokonana wypłata nie jest nienależną. Jest to możliwe, biorąc pod uwagę, że na gruncie art. 8 pkt 1 u.n.d.f.p. nie jest konieczne dokonanie nienależnej wypłaty, a jedynie jakiegokolwiek naruszenie trybu. W takiej sytuacji uzasadnione byłoby ukaranie obwinionego przy spełnieniu wszystkich innych przesłanek odpowiedzialności.

Wyroki umarzające postępowanie i warunkowo umarzające postępowanie są natomiast wydawane w oparciu o przesłanki specyficzne dla postępowania karnego, a jednocześnie nie przesądzają one o odpowiedzialności. Z tego powodu wydaje się, że wyroki te pozostawiają komisji orzekającej większy zakres swobody orzekania.

Podsumowując, ustalenie, czy czyny będące przedmiotem postępowania karnego lub karnego skarbowego i postępowania o naruszenie dyscypliny finansów publicznych mogą być określone jako tożsame, wymaga porównania ich znamion, a w szczególności znamion strony przedmiotowej (znamion określających czynność sprawczą). Jeżeli znamiona te pokrywają się, krzyżują lub zawierają w sobie, wówczas należy stwierdzić zbieg odpowiedzialności. Zbieg ma konsekwencje proceduralne (tzn. uzasadnia zawieszenie postępowania w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych) wówczas, gdy w odniesieniu do porównywanych czynów można też stwierdzić podobieństwo miejsca i czasu ich popełnienia. Stwierdzenie zbiegu odpowiedzialności skutkuje obowiązkiem wydania postanowienia w przedmiocie zawieszenia postępowania o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, nawet jeżeli w postępowaniu karnym lub karnym skarbowym nie przedstawiono jeszcze zarzutów. W przypadku zakończenia postępowania karnego lub karnego skarbowego prawomocnym wyrokiem skazującym zawieszono postępowanie powinno zostać umorzone. W pozostałych przypadkach

zawieszono postępowanie podejmuje się i kontynuuje na ogólnych zasadach, chociaż treść rozstrzygnięcia sądu karnego nie jest obojętna dla komisji orzekającej. Aktualna regulacja zbiegu odpowiedzialności budzi natomiast poważne wątpliwości w zakresie, w jakim dopuszcza podwójne ukaranie za tożsame czyny, gdy najpierw wymierzono karę za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, a następnie wszczęto postępowanie karne lub karne skarbowe.

## LITERATURA

Andrejew I., Ustawowe znamiona czynu. Typizacja i kwalifikacja przestępstw, Warszawa 1978.

Błachnio-Parzych A., Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej jako zbieg reżimów odpowiedzialności represyjnej, Warszawa 2016.

Bojarski M. (red.), Giezek J., Sienkiewicz Z., Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna, Warszawa 2007.

Bożek W.M., Działalność Orzecznicza Główniej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Szczecin 2016.

Cieślak M., Materialnoprawne oblicze warunkowego umorzenia, „Państwo i Prawo” 1971, t. 3-4.

Giezek J. (red.), Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz, Warszawa 2014.

Gruszecka D., Pojęcie dobra prawnego w prawie karnym, „Wrocławskie Studia Erazmiańskie. Zeszyty Studenckie” 2008, t. 1.

Gryśka P., Robaczyński T., Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz, Warszawa 2006.

Huczek S., Dyscyplina finansów publicznych a przepisy karne, „Finanse Komunalne” 2005, t. 4.

Kardas P., Znamiona przepisów ustawy w prawie karnym. Analiza teoretyczna, Warszawa 2011.

Kardas P., Razowski T., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012.

Karlikowska M., Opinia w sprawie rządowego projektu ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (druk nr 1958) z 13.10.2003 r., [www.orka.sejm.gov.pl](http://www.orka.sejm.gov.pl).

Lipiec-Warzecha L., Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz, Warszawa 2012.

Olszak K., Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16.5.2000 r., P 1/99, „Prokurator” 2001, t. 4.

Tarapata S., Dobro prawne w strukturze przestępstwa, Analiza teoretyczna i dogmatyczna, Warszawa 2016.

Wąsek A., Krytyczne uwagi do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16.V.2000 r. P 1/99, dotyczącego warunkowego umorzenia postępowania karnego, [w:] S. Stachowiak (red.), Współczesny polski proces karny. Księga ofiarowana Profesorowi Tadeuszowi Nowakowi, Poznań 2002.

Wolter W., Nauka o przestępstwie, Warszawa 1973.

Wróbel W., Zoll A., Polskie prawo karne. Część ogólna, Kraków 2010.

Zoll A. (red.), Kodeks karny. Część ogólna, t. I. Komentarz do art. 1–116, Kraków 2004.

## **AKTY PRAWNE**

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 roku – Kodeks karny (t. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 2204)

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 roku – Kodeks postępowania karnego (t. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1904)

Ustawa z dnia 10 września 1999 roku – Kodeks karny skarbowy (t. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 2226 ze zm.)

Ustawa z dnia 24 maja 2000 roku o Krajowym Rejestrze Karnym (t. j. Dz. U. z 2017 roku, poz. 678)

Ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 roku – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (t. j. Dz. U. z 2018 r., poz. 475)

Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1311)

Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2011 r., nr 240, poz. 1429)

## **ORZECZNICTWO**

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 maja 2000 roku, P 1/99

Orzeczenie GKO z dnia 18 września 2000 roku, DF/GKO/110/168-169/2000

Orzeczenie GKO z dnia 8 kwietnia 2002 r., DF/GKO/Odw.-27/35/2002

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 5 czerwca 2005 r., C-489/10

Orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Warszawie z dnia 27 listopada 2015 r. , RKO.5011.44.2015





**Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 lipca 2017 r., II FSK 1654/15 (glosa krytyczna)**

**Gloss to the judgment of the Supreme Administrative Court of 12 July 2017, II FSK 1654/15 (critical gloss)**

**Abstrakt**

Glosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczy zagadnienia związania zakresem definicji legalnych pojęć prawnych zawartych w ustawach spoza systemu prawa podatkowego w procesie stosowania konkretnej ustawy podatkowej. Autor po dokonaniu analizy argumentacji wskazanej przez NSA sformułował uwagi krytyczne do sposobu rozstrzygnięcia tego zagadnienia. W związku z tym uwagi autora do wyroku NSA zobrazowują trudne dla teorii prawa, jak i praktyki stosowania prawa podatkowego zagadnienie związania definicjami legalnymi spoza systemu prawa podatkowego konkretnych ustaw podatkowych, w których dane pojęcia nie zostały zdefiniowane.

**Słowa kluczowe:** prawo podatkowe, definicje legalne

**Abstract**

The voting judgment of the Supreme Administrative Court refers to the issue of binding the definition of legal concepts contained in acts outside the tax law system in the process of applying a specific tax act. The author, after analyzing the argumentation indicated by the NSA, formulated critical remarks on the manner of resolving this issue. Therefore, the

author's comments on the Supreme Administrative Court judgment illustrate the problem of binding legal definitions from outside the tax law system of specific tax acts in which the concepts are not defined that are difficult for the legal theory and the practice of applying tax law.

**Keywords:** tax law, legal definitions

**Teza:** „Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, która ma zastosowanie w niniejszej sprawie, korzysta z daleko idącej autonomii prawa podatkowego, zgodnie z którą jeśli przepisy prawa podatkowego nie zawierają stosownego odesłania do innych ustaw, to odwoływanie się do innych regulacji prawnych, w szczególności zawartych w nich definicji, jest niezasadne”<sup>1</sup>.

1. Glosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>2</sup> jest dobrym przykładem wątpliwości w obszarze związania zakresem definicji pojęć prawnych spoza systemu prawa podatkowego w procesie stosowania przepisów konkretnej ustawy podatkowej. Wyrok ten zasługuje na uwagę przede wszystkim ze względu na jednoznaczne wskazanie przez NSA, że definicje legalne spoza ustawy o podatku i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.l.)<sup>3</sup> nie mają zastosowania w procesie stosowania tej ustawy podatkowej. Teza ta dotyczy szerszego zagadnienia, tzw. zakresu związania definicji pojęć prawnych spoza systemu prawa podatkowego na ten system prawa.

Spór podatkowy, jaki był rozstrzygany przez Naczelną Sąd Administracyjny, dotyczył możliwości zastosowania w niniejszej sprawie zwolnienia przedmiotowego w podatku od nieruchomości przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 8a u.p.o.l., a precyzyjniej spór dotyczył sposobu rozumienia zwrotów „sztuczny zbiornik wodny” oraz „zbiornik

---

<sup>1</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 lipca 2017 r., sygn. akt II FSK 1654/15, LEX nr 522441313.

<sup>2</sup> Dalej: NSA.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.)

retencyjny na ścieki”, gdzie kluczowymi pojęciami do rozstrzygnięcia przez NSA były termin „ściek” oraz „zbiornik retencyjny”. Jednak największy problem dotyczył sposobu rozumienia pojęcia „ściek”, które występuje zarówno w ustawie spoza systemu prawa podatkowego, jak i w języku naturalnym (potocznym, etnicznym).

Pogląd przyjęty przez NSA, iż „ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, która ma zastosowanie w niniejszej sprawie, korzysta z daleko idącej autonomii prawa podatkowego, zgodnie z którą jeśli przepisy prawa podatkowego nie zawierają stosownego odesłania do innych ustaw, to odwoływanie się do innych regulacji prawnych, w szczególności zawartych w nich definicji, jest niezasadne”, nie zasługuje na aprobatę.

Powyższa teza wskazuje, że na potrzeby stosowania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie można posługiwać się definicjami legalnymi spoza systemu prawa podatkowego w przypadku niezdefiniowanych w tej ustawie podatkowej pojęć. Stwierdzenie to nie jest poparte jakimikolwiek podstawami normatywnymi, a jest jedynie konsekwencją po pierwsze, błędnego założenia, że autonomia prawa podatkowego dotyczy procesu stosowania tego prawa, a nie jego tworzenia. Po drugie, NSA zastosował wyłącznie jeden rodzaj wykładni przepisów prawa bez przeanalizowania rezultatów pozostałych wykładni w sytuacji występowania wątpliwości interpretacyjnych.

2. W glosowanym wyroku NSA nieświadomie nawiązał do istotnego, zarówno dla teorii, jak i praktyki stosowania prawa podatkowego, zagadnienia zakresu związania definicji legalnej danego pojęcia zawartej w ustawie spoza systemu prawa podatkowego na potrzeby danej ustawy podatkowej. NSA podjął próbę odpowiedzi na pytanie, czy w takiej sytuacji jest możliwe posłużenie się taką definicją w procesie stosowania prawa podatkowego.

Definicje legalne mają doniosłe znaczenia dla całego systemu prawa<sup>4</sup>. W technice prawodawczej tworzenie definicji pojęć prawnych ma przede

---

<sup>4</sup> A. Bielska-Brodziak, *Kłopoty z definicjami legalnymi*, [w:] O. Bogucki, S. Czepita (red.), *System prawny a porządek prawny*, Szczecin 2008, s. 160.

wszystkim na celu pozbawienie tekstu prawa późniejszych wątpliwości w procesie jego stosowania.<sup>5</sup> Innymi słowy definicje pojęć prawnych stanowią narzędzie do precyzji języka prawnego.

Analizowane definicje będące normami prawnymi<sup>6</sup> są częścią systemu prawa, w związku z tym istotnym zagadnieniem jest zasięg związania definicji między ustawami, a w szczególności między ustawami z różnych gałęzi prawa. Zasięg definicji legalnych należy rozumieć jako zakres, w jakim definicje legalne wiążą w ramach danego aktu normatywnego.

Naczelny Sąd Administracyjny w glosowanym wyroku podjął próbę dokonania wykładni pojęć „sztuczny zbiornik wodny” oraz „zbiornik retencyjny na ścieki”. Jednak osią problemu związanego z definicjami pojęć w niniejszej sprawie było znaczenie pojęcia „ścieki”. Pojęcie to nie jest zdefiniowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. W związku z tym w toku postępowania przedmiotowej sprawy strony postępowania wskazywały na zasadność stosowania pomocniczo regulacji z ustawy z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne<sup>7</sup>.

W art. 9 ust. 1 pkt 14 ustawy Prawo wodne ustawodawca zdefiniował pojęcie „ścieki”<sup>8</sup>. W tym miejscu należy wskazać, że definicja tego

<sup>5</sup> B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 48.

<sup>6</sup> „[...] nakazują [...] takie postępowanie interpretacyjne przy odtwarzaniu norm z przepisów, by pewne zwroty zawarte w przepisach a definiowane w interesującej nas definicji legalnej zastąpić zwrotami definiującymi zawartymi w definiensie tej definicji.” - S. Wronkowska, M. Zieliński, *Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych*, Warszawa 1993, s. 119.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne (t. j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1121 ze zm.), dalej: ustawa Prawo wodne.

<sup>8</sup> Art. 9 ust. 1 pkt 14): Ilekroć w ustawie jest mowa o ściekach - rozumie się przez to wprowadzane do wód lub do ziemi:

- a) wody zużyte, w szczególności na cele bytowe lub gospodarcze,
- b) ciekłe odchody zwierzęce, z wyjątkiem gnojówki i gnojowicy przeznaczonych do rolniczego wykorzystania w sposób i na zasadach określonych w ustawie z dnia 10 lipca 2007 r. o nawozach i nawożeniu (Dz. U. z 2017 r. poz. 668),
- c) wody opadowe lub roztopowe, ujęte w otwarte lub zamknięte systemy kanalizacyjne, pochodzące z powierzchni zanieczyszczonych o trwałej nawierzchni, w szczególności z miast, portów, lotnisk, terenów przemysłowych, handlowych, usługowych i składowych, baz transportowych oraz dróg i parkingów,
- d) wody odciekowe ze składowisk odpadów oraz obiektów unieszkodliwiania odpadów wydobywczych, w których są składowane odpady wydobywcze niebezpieczne oraz odpady wydobywcze inne niż niebezpieczne i obojętne, miejsc magazynowania odpadów, wykorzystane solanki, wody lecznicze i termalne,

pojęcia z ustawy Prawo wodne jest odmienna od jego definicji w słowniku językowym, bowiem „ściekami” są: „zanieczyszczone ciecze odprowadzane z domów i zakładów przemysłowych” albo „rów, kanał lub wykop odprowadzający zanieczyszczone wody miejskie i przemysłowe”<sup>9</sup>.

W związku z powyższym dla prawidłowego rozumienia pojęcia „gruntów zajętych pod sztuczne zbiorniki wodne”, które występuje w art. 7 ust. 1 pkt 8a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, niezbędnym dla rozstrzyganej sprawy było ustalenie znaczenia pojęcia „ścieki”, bowiem podatnik w tym sporze podatkowym próbował dowieść, że pojęcie to mieści się w zakresie semantycznym pojęcia „woda”, tak by zbiornik retencyjny gromadzący ścieki mógł spełnić przesłanki zwolnienia przedmiotowego w podatku od nieruchomości.

Naczelnny Sąd Administracyjny mógł wybrać jedno z dwóch rozwiązań przy wykładni pojęcia zawartego w art. 7 ust. 1 pkt 8a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych: 1) dokonać wykładni pojęcia „ścieki”, a w konsekwencji pojęcia „grunty zajęte pod sztuczne zbiorniki wodne” w oparciu o wyniki wykładni językowej; 2) skorzystać z definicji legalnej pojęcia „ścieki” zawartej w ustawie Prawo wodne, a tym samym w oparciu o definicję legalną z ustawy Prawo wodne rozstrzygnąć o zakresie przedmiotowym pojęcia „grunty zajęte pod sztuczne zbiorniki wodne”. Jak wskazuje uzasadnienie głosowanego wyroku, NSA przychyliło się do pierwszego rozwiązania, czyli oparcia wykładni kluczowego pojęcia o język etniczny, z pominięciem definicji zawartych poza systemem prawa podatkowego.

---

e) wody pochodzące z odwodnienia zakładów górniczych, z wyjątkiem wód wtłaczanych do górotworu, jeżeli rodzaje i ilość substancji zawartych w wodzie wtłaczanej do górotworu są tożsame z rodzajami i ilościami substancji zawartych w pobranej wodzie,

f) wody wykorzystane, odprowadzane z obiektów chowu lub hodowli ryb łososiowatych,

g) wody wykorzystane, odprowadzane z obiektów chowu lub hodowli ryb innych niż łososiowate albo innych organizmów wodnych, o ile produkcja tych ryb lub organizmów, rozumiana jako średnioroczny przyrost masy tych ryb albo tych organizmów w poszczególnych latach cyklu produkcyjnego, przekracza 1500 kg z 1 ha powierzchni użytkowej stawów rybnych tego obiektu w jednym roku danego cyklu.

<sup>9</sup> <https://sjp.pwn.pl/szukaj/ścieki.html> [dostęp: 12.09.2017].

NSA swoje rozstrzygnięcie uzasadnił tym, że przy wykładni pojęcia „sztuczny zbiornik wodny” ze względu na zakres przedmiotowy ustawy Prawo wodne nie można odwoływać się do definicji pojęć spoza prawa podatkowego. Co według NSA jest konsekwencją autonomii prawa podatkowego.

Naczelnny Sąd Administracyjny przywołał znane doktrynie prawa podatkowego zagadnienie autonomii prawa podatkowego. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że autonomia prawa podatkowego oznacza pewną samodzielność (niezależność) systemu prawa podatkowego od innych gałęzi prawa.<sup>10</sup> Jednak samodzielność ta jest wyjątkiem od zasady spójności systemu prawa.<sup>11</sup> Co istotne, autonomia prawa podatkowego jest wyłącznie związana z autonomicznością ustawodawcy podatkowego w tworzeniu tego prawa<sup>12</sup>, chociaż można wskazać, że autonomia ta również występuje w kontekście stosowania prawa podatkowego<sup>13</sup>, jednak ten pogląd jest wątpliwy. W glosowanym wyroku autonomia prawa podatkowego występuje w kontekście stosowania prawa podatkowego, a nie jego tworzenia.

Nie ulega wątpliwości, że przytoczenie przez NSA argumentu o autonomii prawa podatkowego w aspekcie stosowania prawa podatkowego usztywnia dyskusję na temat możliwości posługiwania się definicjami legalnymi spoza systemu prawa podatkowego na potrzeby

---

<sup>10</sup> Zob. M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 2, s. 40; W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja. Ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 397; A. Gomułowicz, *Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 11, s. 3; W. Miemieć, *Głosa do wyroku NSA z dnia 6 listopada 1996 r. (sygn. akt SA/Ka 1913/95)*, „Finanse Komunalne” 1997, nr 5, s. 68,

<sup>11</sup> R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10, s. 14.

<sup>12</sup> R. Mastalski, *op. cit.*, s. 15; por. W. Nykiel, *op. cit.*, s. 399; M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe*, [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 30 i n.

<sup>13</sup> Por. P. Kaczmarek, *Spór wokół rozumienia obejścia prawa w kontekście dyskusji nad autonomią prawa podatkowego względem prawa cywilnego*, *Acta Universitatis Wratislaviensis No 3109*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2009, t. LXXIX, s. 70.

stosowania poszczególnych ustaw podatkowych, bowiem ogranicza dyskurs jedynie do płaszczyzny prawa podatkowego, tym samym nie uwzględniając zasady spójności systemu prawa.

Wydaje się, że NSA niewłaściwie przywołał autonomię prawa podatkowego, bowiem autonomia ta powinna być postrzegana jako autonomia tworzenia prawa podatkowego a nie jego stosowania. Zamiast tego NSA mógł wskazać na argument, iż w przypadku braku definicji określonego pojęcia w prawie podatkowym i braku wyraźnego odesłania do rozumienia tego pojęcia w ustawie spoza prawa podatkowego należy interpretować to jako intencje ustawodawcy, aby pojęcie to było rozumiane zgodnie z językiem potocznym.

3. Problem zakresu wiążących definicjami legalnymi spoza systemu prawa podatkowego na potrzeby stosowania poszczególnych ustaw podatkowych nie jest obcy dla doktryny prawa<sup>14</sup>. W literaturze przedmiotu można wskazać minimum trzy poglądy doktryny w tym zakresie. Pierwszy z nich zakłada, że „jeżeli istnieje w systemie prawa wiążące ustalenie znaczenia zwrotów zawartych w normach prawnych tego systemu, to należy używać odpowiednich zwrotów w tym właśnie znaczeniu, chyba że trzeba użyć zwrotu w znaczeniu odmiennym od ustalonego”<sup>15</sup>.

Drugi pogląd przedstawiciele doktryny prawa wskazuje, że dana definicja legalna wiąże wyłącznie obszar danej gałęzi prawa, czyli zespołu aktów normatywnych o jednej metodzie regulacji<sup>16</sup>. Część doktryny prawa pogląd ten precyzuje o twierdzenie, że „definicje ustawowe budowane są na użytek konkretnej dziedziny prawa, a nawet konkretnego aktu normatywnego, a celem definiowania jest zapewnienie dostatecznej komunikatywności tego tekstu prawnego, w którym definicję zawarto”<sup>17</sup> oraz „definicja zawarta w akcie prawnym obowiązuje co do zasady jedynie przy interpretacji przepisów tej ustawy”<sup>18</sup>.

<sup>14</sup> Np. A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 50.

<sup>15</sup> J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959, s. 246.

<sup>16</sup> M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, wyd. 5, Warszawa 2010, s. 212.

<sup>17</sup> B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego...*, s. 42.

<sup>18</sup> B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 72.



I ostatecznie trzeci pogląd, który wskazuje, iż „definicje legalne, które mają zastosowanie do: wszystkich aktów normatywnych (np. zawarte w Konstytucji), dziedzin prawa (np. definicje zawarte w kodeksach), określonych aktów normatywnych, jednego aktu normatywnego, części aktu normatywnego”<sup>19</sup>. Innymi słowy to miejsce definicji w systemie prawa przesądza o jego zasięgu zastosowania, bowiem „legislator formułuje i umieszcza przepisy zawierające definicję legalną, kierując się w głównej mierze przewidywanym zakresem jej stosowania”<sup>20</sup>.

Mimo dostrzegalnego problemu w doktrynie prawa podatkowego w glosowanym wyroku NSA nie pochylił się w sposób dostateczny nad tym zagadnieniem. NSA wyłącznie stwierdził, że „zakres obowiązywania definicji legalnej wyznacza przedmiot unormowania ustawy, w której definicja ta została zawarta”, powołując się jednocześnie na własne orzeczenie z dnia 19 marca 2014 r. w sprawie o sygn. akt II FSK 759/12, tym samym niejako zupełnie pomijając ten trudny praktycznie oraz teoretycznie aspekt stosowania prawa podatkowego.

Naczelny Sąd Administracyjny w glosowanym wyroku stwierdził, że „przy wykładni pojęcia «sztuczny zbiornik wodny» w pierwszej kolejności należy odwołać się do reguł znaczeniowych języka etnicznego, gdyż interpretowanym zwrotom nie należy nadawać znaczenia odmiennego od przyjętego w języku potocznym, chyba że istnieją racjonalne przesłanki za przypisaniem im znaczenia innego od literalnego, jeśli np. znaczenie to miałyby prowadzić do absurdalnych rezultatów wykładni prawa”. NSA, wskazując na „rozwiązanie” zaistniałych wątpliwości interpretacyjnych, pomimo dokonania tego bezrefleksyjnie, uczynił to w sposób nieprecyzyjny. Sąd ten podkreślił, że w zaistniałym sporze podatkowym należy dokonać wykładni językowej, czyli ustalić, jak rozumiane jest pojęcie w języku etnicznym (potocznym). Konsekwencją tego powinno być przedstawienie, w jaki sposób należy tego dokonać. Bowiem w literaturze przedmiotu wskazuje się na trzy dominujące metody ustalania sposobu rozumienia danego pojęcia w języku potocznym – odwołanie się do:

<sup>19</sup> A. Malinowski, *Polski język prawny. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2006, s. 160-161.

<sup>20</sup> *Ibidem*, s. 161.

„1) opinii biegłych językoznawców, 2) intuicji językowej, 3) słowników językowych”<sup>21</sup>.

W glosowanym wyroku NSA nie wskazał, który z tych sposobów jest właściwy w tej sprawie<sup>22</sup>. Jest to o tyle istotne, że każdy z tych sposobów może dać rozbieżne wyniki, zarówno między sobą (rozbieżność zewnętrzna), jak również wewnątrz, czego przykładem jest rozbieżność w rozumieniu danego pojęcia na gruncie różnych słowników językowych (nawet różnych wydaniach jednego słownika)<sup>23</sup>.

Krytyka zastosowanej przez NSA wykładni językowej w glosowanym wyroku wymaga zaproponowania alternatywnej metody. Truizmem jest wskazywanie na podstawowe rodzaje wykładni prawa - wykładnia językowa, wykładnia systemowa i wykładnia funkcjonalna<sup>24</sup> (która również jest określana jako wykładnia celowościowo-funkcjonalna<sup>25</sup>). Relacje między wskazanymi rodzajami wykładni oparte są na zasadzie pierwszeństwa wykładni językowej zarówno wobec wykładni systemowej, jak i wykładni funkcjonalnej<sup>26</sup>. Zgodnie z tą zasadą występuje następujący schemat postępowania: 1) wątpliwości interpretacyjne; 2) wykładnia językowa; 3) wątpliwości interpretacyjne; 4) wykładnia systemowa; 5) wątpliwości interpretacyjne; 6) wykładnia funkcjonalna<sup>27</sup>.

W prawie podatkowym istotna jest ponadto wykładnia prowsólnotowa, a precyzyjniej „wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem wspólnotowym”<sup>28</sup>. Jednak wykładnia ta nie jest oddzielnym

<sup>21</sup> A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego*, s. 25 i n.

<sup>22</sup> Z treści uzasadnienia glosowanego wyroku brakuje wskazania, że w toku postępowania podatkowego był przeprowadzany dowód z opinii biegłych językoznawców, bowiem tylko w ten sposób w postępowaniu sądowoadministracyjnym możliwe byłoby odwołanie się do tego sposobu ustalania potocznego rozumienia pojęcia. Dlatego też należy przyjąć założenie, że taki dowód nie został w postępowaniu podatkowym przeprowadzony, więc NSA w zaistniałej sprawie mógł jedynie skorzystać z intuicji językowej albo definicji zaczerpniętej ze słownika językowego.

<sup>23</sup> Szerzej zob. A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego...*, s. 28 i n.

<sup>24</sup> W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979, s. 399.

<sup>25</sup> L. Leszczyński, *Zagadnienie teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004, s. 132.

<sup>26</sup> L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 69.

<sup>27</sup> *Ibidem*.

<sup>28</sup> S. Biernat, *Wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem europejskim*, [w:] C. Mik (red.),

rodzajem wykładni, ponieważ w pierwszej kolejności należy dokonywać wykładni w oparciu o wskazane podstawowe rodzaje wykładni. Wykładni prowsólnotowej nie stosuje się za każdym razem, ale wyłącznie wtedy, gdy dana ustawa podatkowa reguluje materię uregulowaną przez prawo Unii Europejskiej. „Jeżeli brak takich uregulowań w prawie krajowym, to nie występuje wówczas przedmiot, który można by poddać prowsólnotowej [...] wykładni.”<sup>29</sup>

W niniejszej sprawie wykładnia ta nie ma zastosowania, bowiem podatek od nieruchomości nie jest uregulowany przez prawo Unii Europejskiej, dlatego należy brać pod uwagę wymienione wcześniej trzy podstawowe rodzaje wykładni. Jak zostało już podkreślone, zastosowana przez NSA wykładnia językowa nie jest prawidłową metodą w tym sporze podatkowym, w związku z tym należy zastanowić się nad możliwością sięgnięcia przez NSA w tym orzeczeniu po wykładnię systemową albo wykładnię funkcjonalną.

Wykładnia systemowa zakłada, że istotne dla ustalenia znaczenia normy prawnej jest uwzględnienie systemu prawa<sup>30</sup>. Ontologicznie z tą wykładnią związane jest założenie o niesprzeczności systemu prawa. Dlatego też w przypadku, gdyby NSA zastosował w głosowanym wyroku tę wykładnię, mógłby dojść do przekonania, że skoro dane pojęcie jest zdefiniowane w systemie prawa, to należy je stosować na potrzeby interpretacyjne ustawy podatkowej regulującej podatek od nieruchomości. Jednak wyniki tej wykładni w konfrontacji z zagadnieniem autonomii prawa podatkowego powodują niemożność przyjęcia rezultatów wykładni systemowej, bowiem występują w dalszym ciągu wątpliwości interpretacyjne. Dlatego też NSA powinien sięgnąć po wykładnię funkcjonalną.

Wykładnia funkcjonalna związana jest po pierwsze, z uwzględnieniem celu regulacji<sup>31</sup> oraz po drugie, z wolą prawodawcy. W głosowanym

---

*Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych*, Toruń 1998, s. 123.

<sup>29</sup> A. Bartosiewicz, *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, Warszawa 2009, s. 239.

<sup>30</sup> W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *op. cit.*, s. 402.

<sup>31</sup> L. Morawski, *op. cit.*, s. 159.

wyroku NSA nie wprost posłużył się tą wykładnią, wskazując na przedmiot regulacji, czyli jej cel, i w ten sposób argumentował niemożność skorzystania z definicji danego pojęcia z regulacji spoza systemu prawa podatkowego. Gdyby jednak NSA bardziej świadomie skorzystał z wykładni funkcjonalnej, powinien rozstrzygnąć dylemat, czy wolą prawodawcy jest, aby dane niezdefiniowane pojęcie w prawie podatkowym było pojmowane zgodnie z jego potocznym rozumieniem, czy też zgodnie z definicją zawartą w innym akcie normatywnym. W związku z tym zastosowanie wykładni funkcjonalnej również nie rozwiązałoby wszystkich wątpliwości interpretacyjnych.

Powyższa analiza prowadzi do wniosku (słusznego), że w przypadku zastosowania (albo też niezastosowania) definicji pojęcia z ustawy spoza systemu prawa podatkowego na potrzeby ustawy podatkowej trudno jest odnaleźć, w oparciu o podstawowe rodzaje wykładni, prawidłowe rozwiązanie. W związku z tym należy próbować poszukiwać innego sposobu rozstrzygnięcia tego zagadnienia. Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanym wyroku mógł spróbować rozwiązać zaistniały spór podatkowy o art. 217 Konstytucji RP<sup>32</sup>. Taka analiza mogłaby doprowadzić do dokonania prokonstytucyjnej wykładni przepisów prawa podatkowego. Wykładnia ta mogłaby być oparta o założenie, że definicje pojęć regulujących konstytucyjne elementy konstrukcyjne podatków wskazane w art. 217 Konstytucji RP<sup>33</sup>, które są uregulowane w ustawach, powinny być brane pod uwagę przy interpretowaniu ustawy podatkowej, gdzie nie ma tej definicji. Teza ta może być poświadczona wskazaniem, że w art. 217 Konstytucji RP jest stwierdzone, że podstawowe elementy konstrukcyjne podatków muszą być wyrażone w ustawie bez określania, iż ustawa ta musi być ustawą podatkową. Tym samym skoro w ustawie spoza systemu prawa podatkowego znajduje się definicja legalna, która kształtuje każdy z elementów konstrukcyjnych podatków, natomiast we

---

<sup>32</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r., poz. 78, Nr 483 ze zm.); dalej: Konstytucja RP.

<sup>33</sup> Podmiot podatku, przedmiot podatku, stawki podatkowe, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz podmioty zwolnione od podatku.

właściwej ustawie podatkowej brakuje takiej definicji, to właściwym jest skorzystanie z tej definicji. W niniejszej sprawie taka sytuacja wystąpiła.

Jednak wykładnia prokonstytucyjna mogłaby być niewystarczająca, gdyby w różnych ustawach byłyby odmiennie zdefiniowane pojęcie, które jest niezbędne do prawidłowego zastosowania danej ustawy podatkowej. W glosowanym wyroku dana definicja występuje w jednej ustawie.

4. Glosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazuje na istotny problem dotyczący zasięgu związania definicji pojęć z ustaw spoza systemu prawa podatkowego na potrzeby stosowania ustaw podatkowych. Krytyczne uwagi dotyczące zastosowanej metody rozstrzygnięcia zaistniałego sporu podatkowego i *de facto* brak prawidłowego rozwiązania w oparciu o pozostałe podstawowe rodzaje wykładni prawa sprawa, że analizowane zagadnienie jest istotne zarówno dla teorii, jak i praktyki prawa podatkowego.

Przedmiotowy wyrok NSA jest wyraźnym sygnałem, że orzecznictwo podatkowe nie może poradzić sobie z zagadnieniem zakresu związania definicji pojęć z ustaw spoza systemu prawa podatkowego na potrzeby danej ustawy podatkowej. Zasięg definicji pojęć w procesie stosowania prawa nie jest uregulowany w żadnym akcie normatywnym. Jednak z dużą dozą ostrożności należałoby postulować o dokonanie przez ustawodawcę zmiany tej sytuacji.

Wydaje się zasadnym, że Naczelny Sąd Administracyjny powinien, w drodze uchwały o charakterze abstrakcyjnym, spróbować wypracować metodę rozstrzygania zagadnienia zakresu związania definicji pojęć spoza systemu prawa podatkowego na potrzeby tego systemu prawa, tak by orzecznictwo mogło w sposób jednolity rozstrzygać to zagadnienie. Jednak uchwała ta powinna uwzględniać zagadnienie autonomii prawa podatkowego, aczkolwiek wyłącznie w aspekcie tworzenia tego prawa, a nie jego stosowania.

## **BIBLIOGRAFIA:**

Bartosiewicz A., Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT, Warszawa 2009.

Bielska-Brodziak A., Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego, Warszawa 2009.

Bielska-Brodziak A., Kłopoty z definicjami legalnymi, [w:] O. Bogucki, S. Czepita red.), System prawny a porządek prawny, Szczecin 2008.

Biernat S., Wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem europejskim, [w:] C. Mik (red.), Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych, Toruń 1998.

Brzeziński B., Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008.

Brzeziński B., Szkice z wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2002.

Goettel M., Goettel A., Prawo cywilne a prawo podatkowe, [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków, Warszawa 2011.

Gomułowicz A., Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 11.

Kaczmarek P., Spór wokół rozumienia obejścia prawa w kontekście dyskusji nad autonomią prawa podatkowego względem prawa cywilnego, Acta Universitatis Wratislaviensis No 3109, „Przegląd Prawa i Administracji” 2009, t. LXXIX.

Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S., Teoria państwa i prawa, Warszawa 1979.

Leszczyński L., Zagadnienie teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa, Kraków 2004.

Malinowski A., Polski język prawny. Wybrane zagadnienia, Warszawa 2006.

Mastalski R., Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10.

Miemiec W., Glosa do wyroku NSA z dnia 6 listopada 1996 r. (sygn. akt SA/Ka 1913/95), „Finanse Komunalne” 1997, nr 5.

Morawski L., Zasady wykładni prawa, Toruń 2010.

Nykiel W., Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia), [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), Konstytucja. Ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999.

Wronkowska S., Zieliński M., Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych, Warszawa 1993

Wróblewski J., Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego, Warszawa 1959.

Zieliński M., Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki, wyd. 5, Warszawa 2010.

Zirk-Sadowski M., Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 2.

## **AKTY PRAWNE**

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

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.)

PARTNER PUBLIKACJI:

