

KWARTALNIK

Prawno-Finansowy

3/2019

Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

KWARTALNIK

Prawno-Finansowy

Rada naukowa:

Prof. dr hab. Wiesława Miemieć (przewodnicząca)

Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Prof. UWr dr hab. Krystyna Sawicka

Prof. JUDr Petr Mrkývka, Ph. D

Prof. Dr. Elena V. Chernikova

Assoc. prof. Lilia Abramchik

Komitet redakcyjny:

Prof. dr hab. Wiesława Miemieć (redaktor naczelny)

Prof. dr hab. Paweł Borszowski (za-ca redaktora naczelnego)

Prof. UWr dr hab. Witold Srokosz (za-ca redaktora naczelnego)

Dr Paweł Lenio (sekretarz)

Dr Artur Halasz (sekretarz)

Redaktorzy tematyczni:

Prof. UWr dr hab. Patrycja Zawadzka (prawo bankowe i rynków finansowych)

Prof. UWr dr hab. Katarzyna Kopyściańska (prawo podatkowe)

Dr hab. Przemysław Pest (prawo finansów publicznych)

KWARTALNIK

Prawno-Finansowy

3/2019

Redaktor naczelny Prof. dr hab. Wiesława Miemiec

Projekt okładki i layout:

Marta Kubiak · www.serw.us

Korekta językowa:

Tomasz Kalota · 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 2019 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

Marcin Burzec

Opłata miejscowa – relikw przeszłości czy efektywne źródło dochodów gmin..... 7

Andrii Mostovyj

Problemy stosowania zasad prawa podatkowego Ukrainy 25

Oleh Ilnytskyi

Pojęcie „środków budżetowych” w ukraińskim ustawodawstwie..... 42

Jan Ney

Obowiązek raportowania schematów podatkowych a tajemnica zawodowa doradców podatkowych56

Michał Ostrowski

Kształtowanie się stabilizującej reguły wydatkowej oraz mechanizm jej działania.....78

dr Marcin Burzec

KATOLICKI UNIWERSYTET LUBELSKI JANA PAWŁA II

ORCID ID: 0000-0003-3886-0068

Opłata miejscowa – relikw przeszłości czy efektywne źródło dochodów gmin

Place fee - a relic of the past or an effective source of revenues of Polish communes

Miasta są pełne ludzi. Hotele są pełne gości. Pociągi pełne są podróżnych. Kawiarnie pełne są konsumentów.

Promenady pełne są spacerowiczów. Plaże pełne są zażywających kąpiele. (...)

To, co kiedyś nie stanowiło żadnego problemu, a mianowicie: znalezienie miejsca, obecnie zaczyna być powodem niekończących się kłopotów¹

José Ortega y Gasset

Streszczenie

W Polsce opłata miejscowa nakładana jest na turystów. Jest to danina, która stanowi dochód własny gminy. Z jednej strony, efektywność fiskalna tej opłaty zależy od wielu czynników takich jak moda na daną miejscowość turystyczną, jej estetykę czy też koniunkturę gospodarczą. Z drugiej jednak strony należy zauważyć, że dochody z opłaty miejscowej mogłoby być większe, gdyby tylko ustawodawca zdecydował się na odpowiednie ukształtowanie przepisów prawa. W artykule omówione zostały te regulacje prawne, które uniemożliwiają uczynienie z opłaty miejscowej efektywniejszego źródła dochodów gminy.

¹ J. Ortega y Gasset, *Bunt mas*, Warszawa 2004, s. 8.

Słowa kluczowe: opłata miejscowa; finanse lokalne; dochody własne gmin

Abstract

In Poland, the place fee is imposed on tourists. It is a tribute, which is the commune's own revenue. On the one hand, the fiscal efficiency of this fee depends on many factors, such as the fashion for a given tourist destination or the economic situation of the state. On the other hand, it should be noted that the revenue from the place fee could be higher if only the legislator decided to shape the law accordingly. The article discusses the legal regulations that limit making the place fee a more effective source of revenue for a commune.

Keywords: place fee; local finance, revenues of commune

1. Wprowadzenie

Zacytowany powyżej opis posłużył José Ortedze y Gassetowi do omówienia zjawiska aglomeracji, które definiował i opisywał w latach dwudziestych. W niniejszym opracowaniu został on zamieszczony nieprzypadkowo, gdyż pomimo tego, że opisuje rzeczywistość zastaną sto lat temu, trafnie oddaje ducha naszych czasów. Nie ulega bowiem wątpliwości, że m.in. w wyniku rozwoju technologii doświadczamy zjawiska globalizacji, którego jednym z przejawów są duże ułatwienia w przemieszczaniu się. Powoduje to notowany z roku na rok lawinowy wzrost liczby osób odwiedzających miejsca atrakcyjne turystycznie. Fenomen ten z jednej strony z pewnością pozytywnie wpływa na rozwój danego regionu lub kraju. Z drugiej jednak powoduje szybsze zużycie się infrastruktury lokalnej, wzrost wydatków na ochronę dziedzictwa kulturalnego czy też większą degradację środowiska naturalnego. W związku z tym w systemach podatkowych niektórych państw jednym ze sposobów częściowego rekompensowania wskazanych powyżej negatywnych skutków jest możliwość nakładania danin na osoby, które czasowo przebywają w miejscowościach atrakcyjnych turystycznie.

W Polsce daniną taką jest m.in. opłata miejscowa, której konstrukcja prawna została uregulowana w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych². W tym kontekście należy zwrócić uwagę na jej szczególnie charakter. Oceniając ją przez pryzmat źródła dochodów gminy należy wskazać na jej dużą wrażliwość w stosunku do pozostałych danin lokalnych. Składa się na to wiele czynników. Nakładana jest ona na osoby czasowo przebywające w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w danej miejscowości. Zatem o efektywności fiskalnej opłaty miejscowej świadczyć może nie tylko atrakcyjne położenie miejscowości czy jej estetyka, ale także panująca na nią moda. Dodatkowo danina ta jest niezwykle wrażliwa na cykle koniunktury gospodarczej, które w istotny sposób wpływają na liczbę osób odwiedzających miejscowości turystyczne. Jej specyfika powoduje także to, że o tym, czy będzie ona stanowiła efektywne źródło dochodów, decyduje w dużej mierze sposób jej poboru. W związku z tym wydaje się kluczowe, aby opłata ta uiszczana była w drodze inkasa. W przeciwnym razie jej ściągalność, pomimo ciążącym na osobach fizycznych obowiązku podatkowym, będzie niezadawalająca. Odchodząc od specyfiki opłaty miejscowej podkreślić należy, że poważnym czynnikiem wpływającym na efektywność fiskalną omawianej daniny jest także odpowiednie ukształtowanie jej elementów konstrukcyjnych. Wydaje się bowiem, że nieprawidłowo sformułowane w tym zakresie przepisy prawa mogą stanowić istotną przeszkodę w uczynieniu z niej odczuwalnego źródła dochodów gmin. Podkreślić przy tym należy, że z uwagi na charakterystykę opłaty miejscowej nigdy nie będzie ona wiodącym źródłem dochodów danej gminy. Niemniej jednak przy odpowiednim ukształtowaniu elementów konstrukcyjnych może stanowić ona satysfakcjonujące uzupełnienie dochodów własnych.

Celem niniejszego opracowania jest wskazanie na poszczególne uregulowania prawne, których istnienie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych może skutkować tym, że omawiana danina nie stanowi nowoczesnego instrumentu w rękach gmin. Złożoność problemu oraz

² Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1445), dalej jako: upol.

ramy formalne niniejszego opracowania powodują, że skupiono się jedynie na wybranych zagadnieniach.

2. Wybrane regulacje prawne mające wpływ na efektywność fiskalną opłaty miejscowej

Opłata miejscowa może być pobierana od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w wyżej wskazanych celach, oraz w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status obszaru ochrony uzdrowiskowej³. Warunki klimatyczne zostały określone w rozporządzeniu w sprawie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową⁴. Zostaną one spełnione, o ile na terenie strefy, na obszarze której położona jest miejscowość, zachowane zostaną dopuszczalne poziomy w powietrzu niektórych substancji istotnych ze względu na ochronę zdrowia ludzi⁵. Ponadto w miejscowościach tych muszą zostać zachowane dopuszczalne poziomy pól elektromagnetycznych⁶. W tym kontekście łatwo zauważyć, że nie w każdej miejscowości atrakcyjnej pod względem turystycznym będzie można pobrać opłatę miejscową. Wskazanie przez ustawodawcę na konieczność posiadania **korzystnych właściwości klimatycznych** powoduje, że szereg gmin nie jest w stanie ustanowić na swoim terenie powyższej daniny. Przyczyną takiego stanu rzeczy jest zły stan powietrza zauważalny w Polsce w okresie jesienno-zimowym. Kontrowersje w tym zakresie budzi badanie jakości powietrza w strefach, które określone zostały w ustawie Prawo ochrony

³ Art. 17 ust. 1 upol.

⁴ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową (Dz. U. z 2007 r., Nr 249, poz. 1851), dalej jako: rozporządzenie z 18 grudnia 2007 r.

⁵ Stosownie do rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 24 sierpnia 2012 r. w sprawie poziomów niektórych substancji w powietrzu (Dz. U. z 2012 r., poz. 1031) pod uwagę brane są takie substancje jak: benzen, dwutlenek azotu, tlenki azotu, dwutlenek siarki, ołów, tlenek węgla, pył zawieszony PM_{2,5} PM oraz pył zawieszony PM₁₀.

⁶ § 2 rozporządzenia z 18 grudnia 2007 r.

środowiska⁷. W wielu województwach wobec małej liczby dużych miast często występują tylko dwie strefy. Pierwsza najczęściej obejmuje miasto wojewódzkie stanowiące strefę aglomeracji lub strefę miasta o liczbie mieszkańców większej niż 100 tys. Druga obejmuje pozostały obszar województwa. Zaledwie dwie strefy występują m.in. w województwie lubelskim, podlaskim, świętokrzyskim, opolskim czy podkarpackim. Sytuacja taka prowadzi do tak kuriozalnych sytuacji, w ramach których w jednej strefie, w ramach której badana jest jakość powietrza, znajdują się oddalone od siebie miejscowości nawet o 200 kilometrów⁸. Łatwo zatem zauważyć, że niezachowanie dopuszczalnych poziomów niektórych substancji w ramach strefy nie oznacza, że w każdej miejscowości objętej strefą przekroczone zostały normy w zakresie jakości powietrza. Jednakże z punktu widzenia przepisów obowiązujących na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jak i aktów wykonawczych, niezachowanie dopuszczalnych poziomów niektórych substancji w powietrzu w ramach strefy uniemożliwia nałożenie opłaty w miejscowości znajdującej się w obszarze strefy. Krytycznie należy zatem odnieść się do aktualnie obowiązujących regulacji, które obowiązują od 1 stycznia 2008 r. Podkreślić jednak należy, że powyższy stan wynika z braku reakcji ustawodawcy na nowelizacje dokonywane w ustawie Prawo ochrony środowiska. Przypomnieć bowiem należy, że przepisy wyżej wymienionej ustawy, regulujące strefy, były kilkakrotnie zmieniane. W pierwotnej wersji ustawy, jeszcze przed wprowadzeniem w życie rozporządzenia z 18 grudnia 2007 r. określającego m.in. warunki klimatyczne, strefę stanowiła aglomeracja o liczbie mieszkańców większej niż 250 tysięcy oraz obszar powiatu niewchodzącego w skład aglomeracji. Łatwo zatem

⁷ Stosownie do art. 87 ust. 2 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 799 ze zm.) strefę stanowią: aglomeracja o liczbie mieszkańców większej niż 250 tysięcy; miasto o liczbie mieszkańców większej niż 100 tysięcy oraz pozostały obszar województwa, niewchodzący w skład miast o liczbie mieszkańców większej niż 100 tysięcy oraz aglomeracji.

⁸ Na przykład w województwie lubelskim występują zaledwie dwie strefy: aglomeracja lubelska (obejmująca gminę Lublin) oraz pozostały obszar województwa lubelskiego. Tymczasem odległość pomiędzy leżącymi w tej samej strefie miastami takimi jak Tomaszów Lubelski i Janów Podlaski wynosi ponad 220 kilometrów.

zauważyć, że ocena jakości powietrza w ramach istniejących wówczas 369 stref mogła być zgodna z rzeczywistością. Gdyby zatem na podstawie ówczesnie obowiązujących przepisów prawa uzależniono wprowadzenie opłaty miejscowej od posiadania korzystnych warunków klimatycznych, nie budziłoby to tak dużych kontrowersji. Ustawodawca dokonał jednak kolejnych zmian, w wyniku których stopniowo redukowano liczbę stref. Na podstawie nowelizacji ustawy z 2007 r.⁹ strefę stanowiła aglomeracja oraz jeden lub więcej powiatów położonych na obszarze tego samego województwa, a niewchodzących w skład aglomeracji. Aktualnie na podstawie obowiązujących od 2012 r. przepisów ustawy Prawo ochrony środowiska liczba stref wynosi 46¹⁰. Krytyka obowiązujących regulacji prawnych wynika w głównej mierze z bierności ustawodawcy, który nie przewidział, że zmiany przepisów prawa zawartych w ustawie regulującej materię związaną z ochroną środowiska spowodują poważne ograniczenia w zakresie ustanowienia i poboru przez gminy opłaty miejscowej. W wyniku tych zaniedbań duża liczba gmin cieszących się popularnością wśród turystów nie może skorzystać z dodatkowego źródła dochodów. Z raportu dotyczącego oceny jakości powietrza w strefach w Polsce za rok 2017 wynika bowiem, że na 46 istniejących w Polsce stref aż 34 zaliczonych zostało do klasy C (czyli powyżej poziomu dopuszczalnego) w ocenie dotyczącej pyłu PM10¹¹. Ponadto tylko w trzech strefach¹² nie został przekroczony poziom dopuszczalny w ocenie dotyczącej benzo(a)pirenu zawartego w pyłe PM10¹³. Natomiast poziom dopuszczalny w odniesieniu do pyłu PM2,5 został przekroczony w 19 strefach¹⁴. Powyżej przedstawione dane, w kontekście regulacji prawnych zawartych

⁹ Ustawa z dnia 26 kwietnia 2007 r. o zmianie ustawy – Prawo ochrony środowiska oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2007 r., Nr 88, poz. 587).

¹⁰ Ustawa z dnia 13 kwietnia 2012 r. o zmianie ustawy – Prawo ochrony środowiska oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2012 r., poz. 460). Z uzasadnienia do powyższej ustawy wynika, że dokonanie zmian w zakresie nowego zdefiniowania stref wymuszone zostało m.in. koniecznością dostosowania przepisów prawa krajowego do prawa unijnego.

¹¹ *Ocena jakości powietrza w strefach w Polsce za rok 2017*, Główny Inspektorat Ochrony Środowiska, Warszawa 2018 s. 50–97.

¹² Są to strefy: aglomeracja Trójmiejska, miasto Olsztyn oraz miasto Koszalin.

¹³ *Ocena jakości powietrza...*, s. 85–97.

¹⁴ *Ibidem*, s. 97–106.

w art. 17 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, oznaczają, że opłata miejscowa, z uwagi na fakt zanieczyszczenia powietrza w strefie, nie powinna być pobierana w atrakcyjnych pod względem turystycznym miejscowościach takich jak: Warszawa, Kraków, Wrocław, Karpacz, Szklarska Poręba, Zakopane, Lublin, Kazimierz Dolny, Zamość, Nowy Sącz, Opole, Przemyśl, Bielsko-Biała, Poznań, Sandomierz, Kłodzko czy Wisła. Inną kwestią jest, że pomimo niezachowania dopuszczalnych poziomów niektórych substancji w ramach danej strefy część gmin nadal pobiera opłaty miejscowe¹⁵. Wskazać zatem należy, że wprowadzony przez ustawodawcę wymóg dotyczący zachowania dopuszczalnego poziomu niektórych substancji w powietrzu jest pozbawiony sensu, gdyż nie wpływa on w istotny sposób na zwiększenie się lub zmniejszenie ruchu turystycznego. Osoby fizyczne dokonując wyboru docelowego miejsca turystycznego, o ile nie jest ono związane z wypoczynkiem, biorą pod uwagę inne czynniki niż jakość powietrza. Mając na uwadze fakt, że większa liczba turystów w danej miejscowości powoduje szybsze zużywanie się jej infrastruktury, wprowadzenie ograniczenia, które może pozbawiać szereg gmin uzyskania dodatkowych źródeł dochodów, wydaje się mało racjonalna. Stąd też zarówno w doktrynie, jak i w wypowiedziach przedstawicieli samorządu można odnaleźć głosy domagające się stosownych zmian¹⁶. Zauważyć należy, że Związek Miast Polskich zaproponował nawet projekt zmiany ustawy i zastąpieniu opłaty miejscowej – opłatą turystyczną¹⁷. Jednakże z uwagi na to, że przedstawione w powyższym projekcie propozycje koncentrują się jedynie na rezygnacji z wymogu posiadania korzystnych właściwości klimatycznych, należy

¹⁵ W 2014 r. opłata miejscowa pobierana była w ponad 900 miejscowościach w Polsce, które nie spełniały kryterium jakości powietrza. Zob. M. Smolak, B. Matuszewski, B. Siemieniako, *(O) cena powietrza w Polsce – raport w sprawie wybranych zagadnień związanych z jakością powietrza w Polsce oraz pobieraniem opłat miejscowych i opłat uzdrowiskowych, oraz w sprawie dotacji udzielanych gminom uzdrowiskowym*, ClientEarth, Warszawa, grudzień 2014 r.

¹⁶ G. Kasprzak, *Zastąpienie opłaty miejscowej opłatą turystyczną – postulaty de lege ferenda*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 8, s. 9–11.

¹⁷ Projekt zmiany ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego sporządzony na podstawie ustaleń posiedzenia Zarządu Związku Miast Polskich z dnia 24 sierpnia 2017 r.

odnieć się do nich krytycznie. Wydaje się, bowiem, że projektodawcy powinni byli dostrzec pozostałe mankamenty aktualnej konstrukcji opłaty miejscowej, czego nie uczynili.

Podkreślić należy, że oprócz kwestii wymogu zachowania dopuszczalnego poziomu niektórych substancji w powietrzu, wiele wątpliwości budzić może **normatywne wskazanie celu, w jakim dana osoba fizyczna powinna przebywać w miejscowości** w której nakładana jest opłata miejscowa. Ustawodawca wskazał na cel turystyczny, wypoczynkowy lub szkoleniowy. Jednakże w wielu sytuacjach nie do końca możliwe jest precyzyjne wskazanie na cel pobytu osoby fizycznej. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że szereg wątpliwości budzi sytuacja, gdy osoba fizyczna przebywa na szkoleniu w ramach realizowania obowiązków zawodowych¹⁸. Problem budzić może także interpretacja celu pobytu w związku z okolicznościowymi imprezami rodzinnymi. Zauważyć zatem należy, że wobec trudności ze zweryfikowaniem zamiaru pobytu w danej miejscowości w wielu przypadkach uiszczenie opłaty zależeć będzie od dobrej woli samego podatnika, a także osoby, która jest inkasentem lub działa w jego imieniu (np. recepcjonista hotelu). Wydaje się zatem, że należałoby odwrócić samą koncepcję nakładania omawianej daniny poprzez odstąpienie od wskazania w ustawie celu pobytu osoby fizycznej. Tym samym opłata powinna być uiszczana przez osoby fizyczne w związku z samym faktem przebywania w miejscowości o charakterze turystyczno-wypoczynkowym¹⁹. Natomiast cel nakładania daniny powinien wynikać z konstrukcji samej opłaty. Istotny jest obszerny katalog zwolnień ukierunkowanych na te podmioty, na których w związku z przebywaniem w danej miejscowości ciążą określone obowiązki lub też wyłączona została ich wola co do przebywania w niej²⁰. Ponadto nie należy zapominać,

¹⁸ P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016, LEX.

¹⁹ O charakterze miejscowości mógłby decydować np. w drodze uchwały sejmik województwa na wniosek danej gminy. Przyjęcie takiego rozwiązania byłoby zbieżne ze wskazanymi w art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie wojewódzkim (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 913 ze zm.) zadaniami realizowanymi przez samorząd województwa, do których należą m.in.: kultura fizyczna i turystyka oraz kultura oraz ochrona zabytków i opieka nad nimi.

²⁰ Zwolnione z daniny powinny być m.in. osoby, które przebywają w szpitalach oraz osoby im

że cel powinien przede wszystkim wynikać z ogólnego charakteru tej daniny, obciążającej osoby, które nie są stałymi mieszkańcami, a także nie partycypują w utrzymaniu gminy poprzez uiszczanie podatku od nieruchomości²¹.

Słowa krytyki należy skierować do ustawodawcy za ukształtowanie **zakresu przedmiotowego opłaty miejscowej**. Stosownie do art. 17 ust. 1 upol jest ona pobierana od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w danej miejscowości. Daninę pobiera się za każdą rozpoczętą dobę pobytu. Siłą rzeczy powyższe regulacje wykluczają możliwość nałożenia daniny na osoby, które nocują w obiekcie noclegowym, przebywając w danej miejscowości dobę hotelową. W kontekście cieszących się wśród mieszkańców Polski coraz większą popularnością tak zwanych weekendowych wyjazdów wypoczynkowych, obejmujących jeden nocleg, ukształtowanie przepisów w powyższy sposób w praktyce ogranicza możliwość uzyskania dodatkowych dochodów zasilających budżet gminy. Dodatkowo trudności w zakresie poboru opłaty może rodzić fakt powiązania okoliczności powstania obowiązku podatkowego z użytym przez ustawodawcę terminem „pobyt”. Należy bowiem wskazać na specyfikę opłaty miejscowej, wynikającą z nakładania opłaty na osoby fizyczne odwiedzające daną miejscowość w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych. W związku z powyższym posłużenie się w akcie prawnym terminem „pobyt” bez normatywnego doprecyzowania jego miejsca prowadzić może do nieuiszczania opłaty przez zobowiązane do tego osoby fizyczne. Specyfika omawianej daniny nakazuje bowiem obligatoryjne ustanowienie jej poboru w drodze inkasa. Stąd też w celu zwiększenia efektywności fiskalnej opłaty miejscowej wydaje się koniecznym albo doprecyzowanie terminu „pobyt” poprzez wskazanie jego miejsca (np. pobyt w obiekcie hotelowym), albo posłużenie się innym sformułowaniem, dzięki któremu łatwiejszy byłby

asystujące, pracownicy wykonujący pracę sezonową, żołnierze zawodowi, oraz funkcjonariusze służb mundurowych przebywający na terenie gminy w celu wykonywania obowiązków służbowych.

²¹ Wydaje się przy tym, że danina nie tylko nie powinna być pobierana od właściciela budynku lub jego części, a więc podatnika podatku od nieruchomości, ale także od członków jego rodziny.

jej pobór (np. spędzenia nocy w obiekcie hotelowym²²). Zauważyć należy, że zaproponowane powyżej dwie możliwości doprecyzowania zakresu przedmiotowego przewidują dokonanie poboru opłaty w drodze inkasa.

Istotną kwestią wpływającą na efektywność fiskalną opłaty miejscowej są jej **niskie stawki maksymalne**, które w 2019 r. wynoszą 2,26 zł w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach i 3,20 zł w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status obszaru ochrony uzdrowiskowej²³. Powyższe powoduje, że nawet przy dużej liczbie osób odwiedzających daną miejscowość wpływające do budżetu gminy dochody nie są w stanie równoważyć w części wydatków ponoszonych z tytułu wzmożonego ruchu turystycznego. Nie pozwalają one także na dokonanie takich inwestycji, które stopniowo podnosiłyby wartość estetyczną miejscowości. Wydatki te powinny przełożyć się na zwiększenie jej atrakcyjności, a tym samym wzrost wpływów z dochodów własnych do budżetu gminy. Zaznaczyć należy, że środki zwiększające dochody gmin nie będą w takim przypadku pochodziły wyłącznie z opłaty miejscowej. Większy ruch turystyczny powinien bowiem wygenerować wyższe dochody lokalnych przedsiębiorców, co z kolei powinno spowodować wzrost dochodów własnych gmin z tytułu udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych. Należy zatem zauważyć, że opłata miejscowa, biorąc pod uwagę wszelkie jej ograniczenia, może stać się nie tylko, do pewnego stopnia, efektywnym źródłem dochodów, ale przede wszystkim efektywnym instrumentem służącym do zwiększenia dochodów własnych z udziału w podatkach dochodowych.

Jednakże samo podwyższenie maksymalnych stawek opłaty miejscowej jest pozbawione sensu bez jednoczesnego zwiększenia

²² Katalog obiektów hotelarskich został zawarty w art. 36 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1553 ze zm.).

²³ Zob. art. 19 pkt 1 lit. b i c upol, a także obwieszczenie Ministra Finansów z 25 lipca 2018 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych na rok 2019 („Monitor Polski” z 2018 r., poz. 745).

uprawnień gmin odnoszących się do ich władztwa podatkowego w zakresie **różnicowania stawek**. Aktualnie obowiązujące przepisy prawa umożliwiają wprowadzenie różnych stawek opłaty, przy uwzględnieniu jedynie celu pobytu osoby fizycznej w danej miejscowości²⁴. Wydaje się jednak, że gminy powinny posiadać możliwości różnicowania stawek także w odniesieniu do miejsca pobytu osoby fizycznej w danej miejscowości. Należy zwrócić uwagę, że z punktu widzenia charakteru opłaty miejscowej w pełni uzasadnione jest zastosowanie innych stawek w zależności od standardu obiektu noclegowego, w którym przebywa osoba fizyczna odwiedzająca daną miejscowość. Podobne rozwiązania można odnaleźć w regulacjach prawnych państw Unii Europejskiej, w których obowiązują daniny zbliżone swym charakterem do opłaty miejscowej²⁵. W tym kontekście zauważyć trzeba, że gminy powinny mieć możliwość wprowadzenia wyższych stawek opłaty w przypadku przebywania w hotelach, w tym także hotelach o podwyższonym standardzie. Istnienie na terenie danej gminy takich obiektów dodaje jej prestiżu. Jednakże wiąże się ono także z koniecznością ponoszenia przez nią większych wydatków przeznaczonych na utrzymanie na odpowiednio wysokim poziomie estetyki i porządku. Ponadto występowanie dużej liczby hoteli, w tym obiektów o podwyższonym standardzie, przyczynia się także do większego zużycia infrastruktury gminnej, a także negatywnie wpływa na środowisko naturalne. Przejawia się to m.in. zwiększonym

²⁴ Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie z dnia 16 czerwca 2016 r., znak: 0102-293/16, oraz uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 9 grudnia 2009 r., znak: 98/09.

²⁵ We Francji w 2018 r. wysokość stawki kwotowej opłaty turystycznej (*taxe de séjour*) uzależniona była od standardu obiektu zakwaterowania. Maksymalna stawka w wysokości 4 euro za noc przewidziana była dla pałaców, dla hoteli pięciogwiazdkowych wynosiła 3 euro, a dla czterogwiazdkowych – 2,5 euro. Zob. Art. L2333-30 Code général des collectivités territoriales. We Włoszech maksymalna stawka podatku turystycznego (*imposta di soggiorno*) ustalona na poziomie ustawy wynosi 5 euro. Natomiast poszczególne gminy posiadają autonomię w zakresie określania wysokości poszczególnych stawek w zależności od standardu obiektu noclegowego. Na przykład najwyższa stawka w wysokości 5 euro pobierana jest od osób fizycznych, które spędzają noc w hotelu pięciogwiazdkowym położonym na terenie takich gmin jak Amalfi czy też Mediolan. Zob. Regolamento dell' imposta comunale di soggiorno nella città di Milano. Approvato con deliberazione del Consiglio Comunale n. 19 dell'11 giugno 2012 con modificazione, a także Regolamento comunale per l'applicazione dell'imposta di soggiorno Approvato con deliberazione di Consiglio Comunale n. 55 del 01 agosto 2012.

zapotrzebowaniem na wodę (także wykorzystywaną w basenach), a w konsekwencji zwiększoną ilością odprowadzanych ścieków, z którymi nie zawsze może sobie poradzić lokalna infrastruktura. Podkreślić należy, że im wyższy jest standard hotelu, tym w większym stopniu zużywana jest energia elektryczna. Przyczynia się to do większej emisji dwutlenku węgla. Niejednokrotnie w szczytowych okresach turystycznych osłabiana jest infrastruktura energetyczna służąca mieszkańcom gminy. Stąd też wydaje się, że przepisy prawa powinny zawierać ustawową delegację dla gmin umożliwiającą im nie tylko różnicowanie stawek opłaty w stosunku do miejsca pobytu osoby fizycznej na terenie danej miejscowości, ale także możliwość określania różnych stawek w zależności od tego, czy pobyt odbywa się w okresie wysokiego, czy też niskiego sezonu turystycznego.

W kontekście opłaty miejscowej nie sposób nie odnieść się do zjawiska, które dotychczas w ogóle nie zostało zauważone przez polskiego ustawodawcę, a które w istotny sposób wpływa na to, czy omawiana danina może stanowić efektywne źródło dochodów. Jest nim ciesząca się ostatnio coraz większą popularnością tak zwana **ekonomia współdzielenia** (*sharing economy*). W kontekście problemów związanych z opłatą miejscową powyższe zjawisko będzie odnosiło się do udostępnienia posiadanego dobra, takiego jak pokój, mieszkanie lub dom, innym osobom za pośrednictwem platform internetowych (takich jak na przykład Airbnb czy HomeAway). W praktyce w polskich warunkach platforma internetowa, za pomocą której dochodzi do wymiany pomiędzy osobą oferującą nocleg i osobą poszukującą go, pozostaje poza kontrolą gminnych organów podatkowych. Tym samym nie tylko nie można zidentyfikować osoby fizycznej zobowiązanej do uiszczenia opłaty miejscowej, ale wobec braku wiedzy organu podatkowego o osobach udostępniających za pomocą platform internetowych pokój, mieszkanie lub dom nie jest możliwe uwzględnienie tych osób w uchwale podatkowej jako inkasentów. Stosownie bowiem do art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy w drodze uchwały może zarządzić pobór opłaty w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia

za inkaso oraz obowiązek prowadzenia ewidencji osób zobowiązanych do uiszczenia opłaty miejscowej. Powyższe oznacza, że rada gminy, zarządzając pobór daniny w drodze inkasa, musi wyznaczyć inkasentów. Jeżeli tego nie uczyni, wprowadzenie tej formy poboru opłaty będzie nieskuteczne²⁶. W tym przypadku zauważyć należy, że w stosunku do osób przebywających dłużej niż dobę w udostępnionych za pośrednictwem platform internetowych pokojach, mieszkaniach lub domach pobór w drodze inkasa będzie nieskuteczny, gdyż gminy nie dysponują danymi właścicieli wymienionych powyżej obiektów. Dodatkowo, biorąc pod uwagę specyficzny charakter opłaty miejscowej i wynikającą z tego trudność w zakresie jej poboru w sposób inny niż w drodze inkasa²⁷, należy zauważyć, że efektywne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w postaci zapłaty daniny staje się w praktyce niezwykle trudne do zrealizowania. Problem ten został zauważony w niektórych państwach Unii Europejskiej posiadających daniny zbliżone do opłaty miejscowej. Na przykład władze Amsterdamu nakładające miejski podatek turystyczny (*toeristenbelasting*) w związku z problemami powstałymi wraz z pojawieniem się platform internetowych, dzięki którym można skorzystać z usług noclegowych w prywatnych mieszkaniach lub domach, wprowadziły, obok już istniejącego komercyjnego wynajmu, nową kategorię – krótkotrwały wynajem prywatny (*Particuliere Vakantieverhuur*)²⁸. Podkreślić jednak należy, że powyższe zmiany nie byłyby możliwe, gdyby gmina Amsterdam nie zawarła stosownego porozumienia z platformą internetową Airbnb. Zgodnie z jego treścią w stosunku do osób rezerwujących noclegi za pomocą tej platformy inkasentem pobierającym i wpłacającym na rachunek gminy podatek turystyczny jest firma Airbnb²⁹. Podobne

²⁶ Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 października 2013 r., sygn. akt: I SA/Łd 972/13; uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie z dnia 24 lutego 2016 r., znak: 0102-134/16, a także: M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, Warszawa 2011, s. 146 i nast.

²⁷ Np. wpłaty opłaty na rachunek organu podatkowego lub uiszczenie jej w siedzibie organu.

²⁸ Szerzej na temat holenderskiego podatku turystycznego zob. H. van Leijenhorst, J. Lanser *Decentrale heffingen*, Deventer 2013, s. 467.

²⁹ J.M. Leaphart, *Sharing Solutions?: An Analysis of Taxing the Sharing Economy in the United States and Europe*, "Tulane Law Review" 2016, vol. 91, nr 1, s. 198–200.

rozwiązania wprowadzone zostały we Francji³⁰, niektórych kantonach Szwajcarii³¹ czy we Włoszech. W tym ostatnim państwie dzięki współpracy z platformą internetową, która stała się automatycznym inkasentem pobierającym podatek turystyczny (*imposta di soggiorno*), przewiduje się wzrost dochodów budżetowych³². Niedostrzeżenie powyższego zjawiska przez polskiego ustawodawcę może wynikać przede wszystkim z faktu, że opłata miejscowa w większości polskich miast nie może być pobierana z uwagi na niespełnienie warunków klimatycznych, o których była mowa powyżej. Nadmienić należy, że problemu tego nie dostrzega także Związek Miast Polskich, który w przedstawionej propozycji projektu ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz niektórych innych ustaw nie odniósł się w ogóle do omawianego zjawiska. Wydaje się zatem, że w kontekście omówionego problemu, należałoby doprecyzować art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wskazując wprost, że inkaso może mieć miejsce także za pośrednictwem platformy internetowej. Należałoby to uczynić w taki sposób, aby proponowane zmiany nie były sprzeczne z ogólnymi zasadami ustalającymi moment powstania obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego w opłacie miejscowej.

3. Podsumowanie

Analiza normatywna obowiązujących regulacji prawnych w połączeniu z porównaniem konstrukcji danin o podobnych charakterze występujących w innych państwach skłania ku refleksji, że obowiązująca w Polsce opłata miejscowa jest anachroniczna. Nie ulega wątpliwości,

³⁰ *Taxe de séjour: Airbnb étend la collecte automatique à toute la France*, z 14 czerwca 2018, <http://www.europe1.fr/economie/taxe-de-sejour-airbnb-etend-la-collecte-automatique-a-toute-la-france-3681911>, [dostęp 10.11.2018].

³¹ D. Torcasso, *Mehr Airbnb-Gäste zahlen automatisierte Taxen*, Handelszeitung z 13.02.2018, <https://www.handelszeitung.ch/unternehmen/mehr-airbnb-gaste-zahlen-automatisierte-taxen> [dostęp 10.11.2018].

³² Według szacunków w 2018 r. w skali kraju wpływy do budżetu gmin powinny osiągnąć kwotę rzędu 509 milionów euro w stosunku do 463 milionów w roku 2017. Zob. C. Dell'Oste, B.L. Mazze, *L'imposta di soggiorno cresce con Airbnb*, Il sole 24ore z 28 sierpnia 2018 r., https://www.ilssole24ore.com/art/norme-e-tributi/2018-08-25/l-imposta-soggiorno-cresce-airbnb-122641.shtml?uuid=AEX6xfBF&refresh_ce=1, [dostęp 10.11.2018].

że w dużej mierze odpowiedzialnością za taki stan rzeczy należałoby obarczyć wadliwie skonstruowane przepisy prawa. Dodatkowo nie sposób oprzeć się wrażeniu, że polski ustawodawca nie posiada spójnej koncepcji uczynienia z opłaty miejscowej, w miarę możliwości, efektywnego źródła dochodu gminy. Nakładana współcześnie danina w swej konstrukcji nawiązuje do obowiązującej w latach 1976–1984 opłaty klimatycznej³³. Była ona pobierana od osób fizycznych przebywających okresowo w celach wypoczynkowo-zdrowotnych w miejscowościach uznanych za uzdrowiska oraz w innych miejscowościach posiadających szczególnie korzystne właściwości klimatu i krajobrazu oraz warunki środowiskowe umożliwiające stały lub sezonowy ruch turystyczny³⁴. Zainspirowanie się opłatą klimatyczną przy tworzeniu obowiązującej w polskim systemie podatkowym opłaty miejscowej powoduje, że w wielu gminach pobór daniny jest niemożliwy lub ograniczony. Wydaje się zatem, że dostrzeżenie przez ustawodawcę wskazanych w niniejszym opracowaniu problemów mogłoby uczynić z opłaty miejscowej bardziej dostępny i jednocześnie pożądany instrument fiskalny. Należałoby zatem po pierwsze zrezygnować z konieczności posiadania korzystnych warunków klimatycznych – w szczególności tych, które odnoszą się do wymogu jakości powietrza. Po drugie, zasadnym byłoby odstąpienie od poboru opłaty w zależności od celu pobytu osoby fizycznej w danej miejscowości. Po trzecie, doprecyzowania wymaga zakres przedmiotowy opłaty miejscowej poprzez dookreślenie miejsca pobytu osoby fizycznej w miejscowości, w której pobierana jest danina. Po czwarte, należałoby podnieść maksymalne stawki opłaty, rozszerzając przy tym władztwo podatkowe gmin w zakresie ich różnicowania m.in. co do miejsca pobytu. Po piąte, ustawodawca powinien dostrzec problem tzw. ekonomii współdziałania (*sharing economy*) poprzez wprowadzenie takich regulacji, dzięki którym pobór daniny mógłby nastąpić za pośrednictwem platformy internetowej.

³³ Opłata miejscowa w polskim systemie podatkowym pojawiła się w ustawie z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 1985 r., Nr 12, poz. 50).

³⁴ Zob. art. 26 ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz. U. z 1975 r., Nr 45, poz. 229).

BIBLIOGRAFIA

Literatura

1. Borszowski P., Stelmaszczyk K., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016, LEX;
2. Dell'Oste C., Mazze B.L., *L'imposta di soggiorno cresce con Airbnb*, *Il sole 24ore* z 28 sierpnia 2018 r., https://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2018-08-25/l-imposta-soggiorno-cresce-airbnb-122641.shtml?uid=AEX6xfbF&refresh_ce=1, [dostęp 10.11.2018];
3. Kasprzak G., *Zastąpienie opłaty miejscowej opłatą turystyczną – postulaty de lege ferenda*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 8;
4. Leaphart J.M., *Sharing Solutions?: An Analysis of Taxing the Sharing Economy in the United States and Europe*, „Tulane Law Review” 2016, vol. 91, nr 1;
5. *Ocena jakości powietrza w strefach w Polsce za rok 2017*, Główny Inspektorat Ochrony Środowiska, Warszawa 2018;
6. Ortega y Gasset J., *Bunt mas*, Warszawa 2004;
7. Popławski M., *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, Warszawa 2011;
8. Smolak M., Matuszewski B., Siemieniako B., *(O)cena powietrza w Polsce – raport w sprawie wybranych zagadnień związanych z jakością powietrza w Polsce oraz pobieraniem opłat miejscowych i opłat uzdrowiskowych, oraz w sprawie dotacji udzielanych gminom uzdrowiskowym*, ClientEarth, Warszawa, grudzień 2014 r.;
9. *Taxe de séjour: Airbnb étend la collecte automatique à toute la France*, z 14 czerwca 2018, <http://www.europe1.fr/economie/taxe-de-sejour-airbnb-etend-la-collecte-automatique-a-toute-la-france-3681911>, [dostęp 10.11.2018];
10. Torcasso D., *Mehr Airbnb-Gäste zahlen automatisierte Taxen*, *Handelszeitung* z 13.02.2018, <https://www.handelszeitung.ch/unternehmen/mehr-airbnb-gaste-zahlen-automatisierte-taxen> [dostęp 10.11.2018];

11. van Leijenhorst H., Lanser J., *Decentrale heffingen*, Deventer 2013.

Akty prawne

1. Code général des collectivités territoriales;
2. Ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz. U. 1975 r., Nr 45, poz. 229);
3. Ustawa z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 1985 r., Nr 12, poz. 50);
4. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1445);
5. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1553 ze zm.);
6. Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie wojewódzkim (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 913 ze zm.);
7. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 799 ze zm.);
8. Ustawa z dnia 26 kwietnia 2007 r. o zmianie ustawy – Prawo ochrony środowiska oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2007 r., Nr 88, poz. 587);
9. Ustawa z dnia 13 kwietnia 2012 r. o zmianie ustawy – Prawo ochrony środowiska oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2012 r., poz. 460);
10. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową (Dz. U. z 2007 r., Nr 249, poz. 1851);
11. Regolamento comunale per l'applicazione dell'imposta di soggiorno Approvato con deliberazione di Consiglio Comunale n. 55 del 01 agosto 2012;
12. Regolamento dell' imposta comunale di soggiorno nella citta' di Milano. Approvato con deliberazione del Consiglio Comunale n. 19 dell'11 giugno 2012 con modificazione.

Orzecznictwo

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 października 2013 r., sygn. akt: I SA/Łd 972/13

Uchwały Regionalnej Izby Obrachunkowej

1. Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 9 grudnia 2009 r., znak: 98/09;
2. Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie z dnia 24 lutego 2016 r., znak: 0102-134/16;
3. Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie z dnia 16 czerwca 2016 r., znak: 0102-293/16.

Problemy stosowania zasad prawa podatkowego Ukrainy

The problems of applying the principles of tax law of Ukraine

Streszczenie

Przedstawiona poniżej analiza ma na celu omówienie kwestii stosowania zasad prawa podatkowego Ukrainy. Głównym problemem jest niespełnienie wymogów odpowiedniej zasady oraz koncentrowanie się na interesie publicznym i zaniedbywanie interesu prywatnego przy stosowaniu odpowiednich norm podatkowych. Normy prawne, w tym podatkowe, muszą być poddane dokładnej analizie i doprowadzone do stanu zgodności z Konstytucją Ukrainy oraz innymi ustawami, w tym i prawem cywilnym i gospodarczym. Głównym wnioskiem jest, że rozwiązanie problemu nieprzestrzegania zasad prawa podatkowego polega nie tylko na zmianie norm podatkowych, lecz także poprzez dokładne formułowanie zasad prawa podatkowego Ukrainy.

Słowa kluczowe: kodeks, prawo podatkowe, podatek, zasady podatkowe, podstawy opodatkowania

Abstract

The analysis presented below is aimed at displaying the problems of applying the principles of tax law of Ukraine. The main problem is the failure to meet the requirements of the relevant rule, and to respect mainly the public interest by abandoning the private interest when applying the relevant tax standards. Legal standards, including tax ones, must be

analyzed and brought into conformity with the Constitution of Ukraine and other laws, including civil and commercial law. The main conclusion is that the solution to the problem of non-compliance with tax law rules must be made not only through changes to tax standards, but also through the precise formulation of the principles of tax law of Ukraine.

Keywords: code, tax law, tax, tax principles, tax bases.

1. Wprowadzenie

Ustawodawstwo podatkowe Ukrainy składa się z niewielu aktów. Najważniejszym jest Kodeks podatkowy Ukrainy (dalej jako: Kodeks)¹. Ulega on ciągłym zmianom – wprowadzono ich ponad 120 od momentu jego wejścia w życie w 2011 roku. Zmiany takie z jednej strony są skutkiem rozwoju stosunków społecznych, w tym i form działalności gospodarczej, a z drugiej motywowane są interesem fiskalnym państwa. Zmiany w ustawodawstwie podatkowym są niezbędne, zaś wprowadzanie tych zmian powinno być dokonywane z uwzględnieniem interesu publicznego oraz prywatnego. Do wskazanego celu służy spis zasad znajdujący się w Kodeksie. Przeprowadzona analiza ma na celu wskazanie głównych problemów w tym obszarze oraz zaproponowanie możliwych kierunków ich rozwiązania.

2. Historyczny rys stanowienia systemu zasad prawa podatkowego Ukrainy

W celu dokładnego zbadania wskazanej problematyki niezbędnym jest wyjaśnienie historycznych podstaw formowania systemu prawa podatkowego Ukrainy. Początek formowania wskazanego systemu to przyjęcie ustawy „O systemie podatkowym” (dalej – Ustawa) w 1991 roku. Wskazana Ustawa zawierała zasady formowania systemu opodatkowania, regulowała wszystkie podatki i opłaty wpływające do budżetów i do innych publicznych funduszy, a także formułowała prawa, obowiązki

¹ Kodeks podatkowy Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI // Офіційний вісник України од 10.12.2010р., N 92, том 1, стор. 9, рт.. 3248, код акта 53775/2010.

oraz odpowiedzialność podatników².

Ustawa została przyjęta w celu wykonania norm Deklaracji o suwerenności³ oraz Deklaracji niepodległości Ukrainy⁴. W rozdziale IV Deklaracji o suwerenności wskazano, że przedsiębiorstwa, instytucje, organizacje oraz jednostki produkcyjne znajdujące się na terytorium Ukrainy uiszczają opłaty za wykorzystywanie ziemi, innych zasobów natury i siły roboczej, odliczają część dochodów walutowych, jak również wpłacają podatki do budżetów lokalnych⁵.

Artykuł 3 Ustawy regulował zasady oraz cel funkcjonowania systemu podatkowego Ukrainy. Na podstawie analizy wskazanego artykułu wydaje się możliwym określenie przeznaczenia systemu podatkowego Ukrainy, tj.:

- stymulowanie postępu naukowego i technologicznego, technologiczne unowocześnienie produkcji, wejście krajowych producentów na światowy rynek produktów *high-tech*,
- stymulowanie przedsiębiorczości i działalności inwestycyjnej poprzez wprowadzanie ulg w opodatkowaniu dochodu (zysku) ukierunkowanego na rozwój produkcji.

Zgodnie z Ustawą do zasad należały: powszechność, równoznaczność, proporcjonalność, równość oraz niedopuszczenie do żadnych przejawów dyskryminacji podatkowej, sprawiedliwość społeczna, stabilność, uzasadnienie gospodarcze, jednolitość płatności, kompetencja, ujednolicone podejście oraz dostępność.

W styczniu 2011 roku Ustawa „O systemie podatkowym Ukrainy” została uchylona w związku wejściem w życie Kodeksu. W kontekście opracowywanej problematyki analizie poddany będzie art. 4 Kodeksu pt. „Główne zasady ustawodawstwa podatkowego Ukrainy”⁶.

² Preambuła Ustawy Ukrainy „O systemie podatkowym Ukrainy” z dnia 25 czerwca 1991 r., N 1251-XII // Відомості Верховної Ради України од 24.09.1991р., N 39, art. 510.

³ Deklaracja o suwerenności Ukrainy z dnia 16 lipca 1990 r., N55-XII // Відомості Верховної Ради УРСР од 31.07.1990 р., N 31, art. 429.

⁴ Deklaracja niepodległości Ukrainy, Postanowienie Werchownej Rady Ukrainy z dnia 24 sierpnia 1991 r., N1427-XII // Відомості Верховної Ради України од 17.09.1991 r., N 38, art. 502.

⁵ *Ibidem*, akapit 9.

⁶ Por. art. 3 Ustawa Ukrainy „O systemie podatkowym Ukrainy” i art. 4 Kodeksu podatkowego Ukrainy.

3. Ogólne problemy unormowań zasad prawa podatkowego Ukrainy

W pierwszej kolejności warto zwrócić uwagę na różne nazwy artykułów regulujących zakres zasad w Ustawie i w Kodeksie. Takie różnice mogą być związane z różnymi podejściami do uregulowania stosunków prawnopodatkowych. Jeśli w Ustawie prawodawca dążył nie tylko do określenia podstaw uregulowania stosunków podatkowych, ale również kierunku funkcjonowania całego systemu podatkowego Ukrainy, to w Kodeksie określone zostały wyłącznie podstawy formowania ustawodawstwa podatkowego. Oprócz tego należy zwrócić uwagę na tytuł art. 4 Kodeksu, gdzie użyto sformułowania „główne zasady”, co jest tautologią. Zgodnie ze Słownikiem języka ukraińskiego, słowo „zasada” oznacza wyjściowe, główne stanowisko, podstawę; osnowę światopoglądu, regułę zachowania się⁷.

W celu zobrazowania problematyki stosowania zasad prawa podatkowego Ukrainy niezbędna jest także analiza doktryny prawa podatkowego. W nauce prawa podatkowego Ukrainy można dostrzec różne podejścia do klasyfikacji zasad. Wyróżnia się zatem system zasad ustawodawstwa podatkowego, a także zasady opodatkowania prawa podatkowego⁸. Ustawodawca ukraiński przyjął klasyfikację zasad ustawodawstwa podatkowego⁹. Taka pozycja ustawodawcy odpowiada treści oraz przeznaczeniu zasad, które powinni być podstawą przyjmowania oraz realizacji norm prawa podatkowego¹⁰.

Artykuł 4 Kodeksu zawiera jedenaście zasad ustawodawstwa podatkowego Ukrainy:

- 1) powszechność opodatkowania;
- 2) równość wszystkich płatników, niedopuszczenie do jakichkolwiek

⁷ Słownik języka ukraińskiego w 11 tomach, t. 3, Naukowa dumka, Kyiv 1972, s. 300.

⁸ Szerzej patrz. M.P. Kucheryavenko, *Podstawy prawa podatkowego: Podręcznik*, Legas, Charków 2001, s. 137–138.

⁹ Por. art. 4 Kodeksu podatkowego Ukrainy i art. 3 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej z dnia 16 czerwca 1998 r. // <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&vkart=card&nd=102067058&rdk=&backlink=1>.

¹⁰ Dla ujednolicenia w dalszej części artykułu używany będzie termin „zasady ustawodawstwa podatkowego”.

przejawów dyskryminacji podatkowej;

- 3) ustawowa odpowiedzialność w przypadku naruszenia przepisów podatkowych;
- 4) rozstrzyganie niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego się na korzyść podatnika;
- 5) wystarczalność fiskalna;
- 6) sprawiedliwość społeczna;
- 7) opłacalność opodatkowania;
- 8) stabilność;
- 9) neutralność opodatkowania;
- 10) jednolitość i wygoda płatności;
- 11) jednolite podejście do ustalania podatków i opłat.

4. Zasada powszechności opodatkowania i problemy jej realizacji

Omawianie zasad prawa podatkowego Ukrainy należy rozpocząć od pierwszej zasady, tj. powszechności opodatkowania. Wskazana zasada jest zasadą konstytucyjną, zgodnie z którą każdy zobowiązany jest uiszczać podatki i opłaty w trybie i rozmiarach określonych w ustawie¹¹. Ponadto Konstytucja nakłada na wszystkich obywateli obowiązek corocznego składania do inspekcji podatkowej deklaracji o ich stanie majątkowym i dochodach za ostatni rok zgodnie z procedurą wyznaczoną w ustawie¹². W Kodeksie natomiast przewiduje się obowiązek każdego podmiotu uiszczania podatków i opłat wyznaczonych w Kodeksie i w ustawach celnych, odpowiednio do reguł przewidzianych normatywnie.

Takie podejście do tłumaczenia zasady powszechności opodatkowania ma bezpośredni wpływ na formułowania pojęcia obowiązku podatkowego. W Kodeksie zawarte jest pojęcie obowiązku podatkowego, pod którym należy rozumieć obowiązek płatnika podatkowego obliczenia, zadeklarowania oraz\lub zapłacenia kwoty podatku w sposób i w terminach określonych w Kodeksie¹³. Analiza ustawodawstwa i praktyka realizacji

¹¹ Art. 67 Konstytucji Ukrainy z dnia 28 czerwca 1996 r., N 254k/96-BP // Відомості Верховної Ради України od 23.07.1996 r., N 30, art. 141.

¹² *Ibidem*, akapit 2, art. 67.

¹³ Pkt 36.1. Kodeksu podatkowego Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI //

stosunków podatkowych upoważnia do wniosku, że pojęcie obowiązku podatkowego jest znacznie szersze i należy uwzględnić jeszcze inne elementy. Należą do nich: obowiązki rejestracji, prowadzenia ewidencji podatkowej lub finansowej, ewidencji dochodów i wydatków oraz inne obowiązki związane ze spłatą podatków¹⁴. W związku z powyższym, treść zasady powszechności opodatkowania należy rozumieć szerzej, przyjmując sformułowanie, że każdy jest zobowiązany dopełniać obowiązków związanych z dotrzymaniem terminów płatności, jak również realizować obowiązek płacenia podatków i opłat w pełnym zakresie.

Innym problemem jest niezgodność norm Kodeksu z normami Konstytucji, co dotyczy obowiązku składania deklaracji podatkowej. Część druga art. 67 Konstytucji przewiduje obowiązek wszystkich obywateli składania corocznie deklaracji do inspekcji podatkowych o majątku i dochodach za poprzedni rok, zgodnie z Ustawą. Natomiast w Kodeksie co do podatku od przychodów osób fizycznych przewidziano dość wąski spis podmiotów zobowiązanych do składania deklaracji podatkowej¹⁵. W odniesieniu do innych podatków (podatku od dochodu przedsiębiorstw, VAT-u lub akcyzy i innych) deklaracje składane są okresowo przez wszystkie podmioty. Wskazana powyżej sprzeczność nie była przedmiotem rozważań w ani Parlamencie Ukrainy, ani w sądownictwie. Takie podejście może być związane z tym, że ukraiński system opodatkowania osób fizycznych jest dość uproszczony. W ramach podatku od przychodów osób fizycznych przewidziano stawkę podstawową 18%, a również zmniejszone stawki 5% lub 0%, które są stosowane w zależności od przedmiotu opodatkowania lub stopnia pokrewieństwa/powinowactwa.

W ramach podatku dochodowego od osób fizycznych przewidziano odrębną grupę płatników – przedsiębiorców-osób fizycznych. Główna różnica między opodatkowaniem osób fizycznych i przedsiębiorców-osób fizycznych sprowadza się do przedmiotu opodatkowania. Przedmiotem

Офіційний вісник України од 10.12.2010р., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код 53775/2010.

¹⁴ Szerzej patrz *ibidem*, art. 16.

¹⁵ Porównaj pkt 179.2 i 179.4. Kodeksu podatkowego Ukrainy i art. 67 Konstytucji Ukrainy.

opodatkowania dla osób fizycznych będących przedsiębiorcami jest czysty opodatkowany dochód, który stanowi różnicę między ogólnym rocznym przychodem i udokumentowanymi wydatkami na otrzymanie tego przychodu. Wydatki te muszą być związane z działalnością gospodarczą tej osoby – przedsiębiorcy. Natomiast przedmiotem opodatkowania innych osób fizycznych jest ogólny roczny przychód. Ogólny roczny przychód obejmuje wszystkie przychody i może być zmniejszony po uwzględnieniu ściśle przewidzianych wydatków, z zastosowaniem podatkowej zniżki¹⁶. Są to wydatki o charakterze socjalnym – m.in. na leczenie, edukację, ubezpieczenia na życie lub zdrowie oraz inne. Ogółem w Kodeksie określono dziewięć rodzajów wydatków, które dają możliwość zastosowania podatkowej zniżki. W porównaniu z przedmiotem opodatkowania przedsiębiorcy, osoba fizyczna ma znacznie szerszy przedmiot opodatkowania.

5. Problemy realizacji zasad równości oraz neutralności opodatkowania

Następna zasada przewiduje równość wszystkich podatników niezależnie od statusu, rasy, narodowości, przynależności religijnej, formy własności osoby prawnej i miejsca pochodzenia kapitału. Realizacja tej zasady ma ogromne znaczenie w związku ze staraniem Ukrainy o integrację z Unią Europejską. Poziom realizacji tej zasady wskazują odrębne normy Kodeksu. Należy zwrócić uwagę na normę określoną w pkt 172.9 Kodeksu, która jest sprzeczna z omawianą zasadą niedyskryminacji¹⁷. Zgodnie z normą określoną w przywołanym punkcie przychód osób fizycznych nierezydentów od sprzedaży lub wymiany nieruchomości opodatkowany jest wyższą stawką w porównaniu z dochodem rezydentów¹⁸.

¹⁶ Zob. art. 166 Kodeksu podatkowego Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI // Офіційний вісник України od 10.12.2010r., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код акта 53775/2010.

¹⁷ Art. 12 Wersji skonsolidowanej Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską z dnia 13 grudnia 2007 r. // http://oide.sejm.gov.pl/oide/index.php?option=com_content&view=article&id=14436&Itemid=436.

¹⁸ Por. pkt 172.9. i 172.2. Kodeksu podatkowego Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI // Офіційний вісник України od 10.12.2010r., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код акта 53775/2010.

Obok zasady równości warto też wskazać na zasadę neutralności opodatkowania. Zasada neutralności opodatkowania przewiduje zakaz ustanawiania podatków sposób, który prowadzi do zwiększenia lub zmniejszenia konkurencyjności podatnika. Realizacja tej zasady odbywa się poprzez zastosowania stawki *ad valorem*, np. w wysokości 18% od dochodu przedsiębiorstw i przychodu osób fizycznych, lub 20% od wartości dodanej. Ukraińskie ustawodawstwo podatkowe nie przewiduje zróżnicowania stawek VAT. Bazowa stawka wynosi 20%; oprócz tego ustanowiono obniżone stawki 7% od przywożonych z zagranicy leków i 0% od pomocy humanitarnej. Oprócz tego warto też zwrócić uwagę na aspekty proceduralne zastosowania tej zasady. Przykładem może być norma, która przewiduje obowiązek nierezydenta zawarcia umowy przedstawicielstwa z rezydentem w przypadku dzierżawy nieruchomości¹⁹. Rezydent w takim wypadku będzie wykonywał obowiązki agenta podatkowego, czyli osoby, która oblicza i płaci podatek oraz sporządza sprawozdanie z tego podatku²⁰. Takie reguły jednoznacznie wyznaczają słabsze stanowisko nierezydenta, jak również prowadzą do zmniejszenia konkurencyjności tego podmiotu.

6. Zasada socjalnej sprawiedliwości i problemy jej realizacji

Treść kolejnej zasady odnosi się do sprawiedliwości społecznej realizowanej poprzez ustanowienie podatków i opłat z uwzględnieniem zdolności płatniczej podatników. Zasada ta jest dość szeroko uwzględniona w Kodeksie. Wśród różnych aspektów realizacji tej zasady można dostrzec reguły dotyczące stawki *ad valorem* podatku od przychodów osób fizycznych, jak również podatku od dochodów osób prawnych. Oprócz tego w Kodeksie przewidziano reguły stosowania ulg podatkowych i zezwoleń. Zgodnie z Kodeksem, ulgi podatkowe mogą być wprowadzone poprzez:

- a) wyliczenie podatkowe, które przewiduje zmniejszenie podstawy

¹⁹ Pkt 170.1.3. Kodeksu podatkowego Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI // Офіційний вісник України od 10.12.2010р., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код акта 53775/2010.

²⁰ Szerzej patrz *ibidem*, pkt 14.1.180.

opodatkowania (zniżka);

b) zmniejszenie zobowiązania podatkowego po spłacie podatku lub opłaty;

c) ustanowienie obniżonej stawki podatku;

d) zwolnienie od spłaty podatku lub opłaty.

Ulgi podatkowe są spotykane głównie w ramach podatku od przychodu osób fizycznych, gdzie przewidziano wszystkie cztery sposoby ich ustanowienia. W tym miejscu więcej uwagi należy poświęcić uldze zmniejszenie zobowiązania podatkowego po spłacie podatku lub opłaty. Analiza zastosowania tego rodzaju ulgi w ramach podatku od przychodu osób fizycznych w znacznym stopniu przypomina sposób obliczenia podatku od dochodu osób prawnych lub od dochodów osób fizycznych-przedsiębiorców. Jediną różnicą jest to, że przedsiębiorstwa i przedsiębiorcy zostali uprawnieni do odliczenia wszelkich rodzajów wydatków pod warunkiem ich powiązania z działalnością gospodarczą. W przypadku osób fizycznych, jak wskazano, chodzi wyłącznie o wydatki o charakterze socjalnym.

Z innej strony, zasada ta nie jest uwzględniana przy wyznaczeniu innych podatków. Przykładem w tym zakresie może być podatek od nieruchomości. Podstawą opodatkowania tego podatku jest powierzchnia nieruchomości. W tego rodzaju rozwiązaniu w żaden sposób nie bierze się pod uwagę opłacalności dla płatnika podatków, gdyż nieruchomość o tej samej powierzchni w różnych regionach jednego miasta może mieć różną wartość²¹. W ramach tego podatku przewiduje się ulgę w postaci zmniejszenia podstawy opodatkowania. Z kolei nie podlega opodatkowaniu nieruchomość mieszkaniowa o powierzchni 60 m² dla mieszkań i 120 m² dla domów.

7. Jednolitość do ustalania podatków i opłat w praktyce ukraińskiej

Kolejna zasada, wyrażona jako jednolite podejście do ustalania podatków i opłat, przewiduje obowiązek ustawodawcy wyznaczenia wszystkich

²¹ Szerzej patrz A. Mostovij, *Cechy uiszczania podatku od nieruchomości odmiennej od ziemi*, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2017, nr 8, s. 243–251.

obowiązkowych elementów każdego z podatków lub opłat. Zgodnie z normami Kodeksu do obowiązkowych elementów należą: płatnicy, przedmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania, stawka, procedura obliczania podatku, okres podatkowy, termin i procedura zapłaty podatku oraz termin i procedura składania sprawozdań podatkowych. W większości podatków zasada ta jest zrealizowana w pełni, jednakże w przypadku opłaty wojskowej jest ona realizowana w dość specyficzny sposób. Przede wszystkim, danina ta określana jest jako opłata wojskowa, jednakże nie ma cech właściwych opłacie, tj. nie jest ona celowa oraz nie jest kompensowana przez państwo poprzez określenie indywidualnej usługi²². Oprócz tego opłata ta jest zbudowana wyłącznie ze stawki w wysokości 1,5% jako elementu tej daniny. Wszystkie inne elementy przynależą do podatku od przychodów osób fizycznych. Przy czym opłata wojskowa nie została wskazana w art. 9 lub 10, w których określono zakres podatków ogólnopaństwowych i lokalnych.

Reguły dotyczące uiszczania opłaty wojskowej przewidziano w pkt 16¹ podrozdziału 10 „Inne postanowienia przejściowe” rozdziału 20 „Postanowienia przejściowe”. Punkt 16¹ składa się z dziewięciu podpunktów. Pierwszych sześć zawierają blankietowe normy dotyczące określenia płatników, przedmiotu, trybu obliczenia oraz płatności do budżetu, czyli odsyłają do norm podatku od przychodu osób fizycznych. W trzech innych punktach przewidziano ulgi w wysokości tej opłaty. Oprócz tego w pkt 16¹ nie wprowadzono reguł dotyczących składania sprawozdania i ewidencji uiszczania opłaty wojskowej. Warto podkreślić, że ta opłata jest uiszczana od 2015 roku (została wprowadzona w sierpniu 2014 roku)²³.

²² Patrz pkt 6.2 Kodeksu podatkowego Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI // Офіційний вісник України od 10.12.2010р., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код акта 53775/2010.

²³ Patrz: „O wniesieniu zmian do Kodeksu Podatkowego Ukrainy oraz innych ustaw Ukrainy”, Ustawa Ukrainy od 31/07/2014r., N 1621 // Офіційний вісник України, 2014, N 63 (15.08.2014), стр. 1732.

9. Praktyka stosowania zasady stabilności opodatkowania

Stabilność opodatkowania przewiduje ograniczenia zmiany jakiegokolwiek elementu podatku w ciągu roku budżetowego. Ustawy zmieniające mogą być uchwalane tylko sześć miesięcy przed początkiem roku, w którym te zmiany zaczną zobowiązywać. Inną składową zasady stabilności jest zakaz zmiany jakiegokolwiek obowiązkowego elementu podatku lub ulg czy zwolnień w ciągu jednego roku budżetowego²⁴. Ustawodawca ukraiński corocznie ignoruje tę zasadę. Od momentu uchwalenia Kodeksu w 2010 roku, według stanu na listopad 2018 roku, wprowadzono 123 ustawy ze zmianami – tylko 47 z nich było uchwalone z uwzględnieniem danej zasady. Poza tym spora część ustaw jest uchwalana w grudniu i zaczyna obowiązywać w styczniu następnego roku. Na takie naruszenia wskazuje i Werchowny Sąd w postanowieniu N806/622/16 z dnia 7 marca 2018 r. Wskazano tam, że zasada stabilności odnosi się do konkretyzacji jednego z aspektów zasady określoności ustawodawczej – wymogu rozsądnej stabilności prawa, która uwarunkowuje potrzebę stabilności przypisów prawa w ciągu pewnego czasu. Mimo działania o charakterze sprzecznym z Konstytucją, Parlament Ukrainy nadal wprowadza zmiany ustaw podatkowych pod koniec roku kalendarzowego, by zwiększyć dochody budżetowe²⁵.

10. Inne zasady prawa podatkowego Ukrainy

Zasada wystarczalności fiskalnej przewiduje obowiązek nałożenia podatków i opłat z uwzględnieniem potrzeby osiągnięcia bilansu wydatków budżetu z jego dochodami. Zasadę tę należy analizować w związku z zasadą prawa bilansu budżetowego, która przewiduje ograniczenie uprawnienia do dokonania wydatków budżetu odpowiednio do poziomu dochodów budżetu na odpowiedni okres budżetowy²⁶.

²⁴ Pkt 4.1.9. Kodeksu podatkowego Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI // Офіційний вісник України od 10.12.2010р., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код акта 53775/2010.

²⁵ Patrz: Ustawa Ukrainy z dnia 23 listopada 2018 r. N 2628-VIII „O zmianach do Podatkowego Kodeksu Ukrainy a innych aktów ustawodawczych w sprawie polepszenia administrowania i zmianie stawek wyznaczonych podatków i opłat”.

²⁶ Kodeks budżetowy Ukrainy, Ustawa z dnia 8 lipca 2010 r., N 2456-VI // Офіційний вісник

Kolejna zasada wskazuje na przewagę interesu prywatnego w przypadku niedającej się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego (*in dubio pro tributare*). Zgodnie z Kodeksem zasada ta przewiduje, że w przypadku, gdy norma ustawy lub innego aktu normatywnego, wydane na podstawie ustawy lub normy różnych ustaw czy innych normatywnych aktów, określają różne ujęcie praw i obowiązków podatnika lub podatnika i organu kontrolującego, taka wątpliwość ma być rozstrzygnięta na korzyść płatnika. Nieliczne przykłady zastosowania tej zasady można odnaleźć w praktyce sądowej. Jako przykład może posłużyć wyrok Wyższego Sądu Administracyjnego Ukrainy z dnia 1 listopada 2017 r., N820/6316/16²⁷. W wyroku tym, na podstawie praktyki Europejskiego Trybunału Praw Człowieka oraz zasady *in dubio pro tributare*, została wyeliminowana z obrotu prawnego decyzja podatkowa podjęta bez uwzględnienia zasady stabilności.

W dalszej kolejności należy wskazać zasadę konieczności wystąpienia ustawowej odpowiedzialności w przypadku naruszenia przepisów podatkowych. Uregulowano w tym zakresie następujące rodzaje odpowiedzialności:

- 1) finansową;
- 2) administracyjną;
- 3) karną²⁸.

Każdy z wskazanych rodzajów odpowiedzialności przewidziany jest w różnych aktach normatywnych, tj. w Kodeksie – finansowa, w Kodeksie naruszeń administracyjnych – administracyjna, i w Kodeksie karnym – karna.

W Kodeksie karnym przewidziano przestępstwo określone jako uchylanie od spłaty podatków, opłat oraz innych obowiązkowych

України, 2010, N 59 (13.08.2010), ст. 2047.

²⁷ Por. decyzja Wyższego Sądu Administracyjnego Ukrainy z dnia 1 listopada 2017 r., N820/6316/16, oraz wyrok Okręgowego Sądu Administracyjnego w Kirowohradzie z dnia 26 lutego 2015 r., N 54881465 // <http://www.reyestr.court.gov.ua>.

²⁸ Pkt 111.1 Kodeksu podatkowego Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI // Офіційний вісник України од 10.12.2010р., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код акта 53775/2010.

płatności²⁹. W Kodeksie naruszeń administracyjnych art. od 163-1 do 163-4 zawierają odrębne naruszenia prawa podatkowego, zaś inny rodzaj odpowiedzialności, tj. finansowa, został wprowadzony w Kodeksie. Pierwsza różnica między odpowiedzialnością finansową a innymi rodzajami odpowiedzialności jest taka, że odpowiedzialność finansowa może być zastosowana do podmiotu niezależnie od tego, czy była stosowana odpowiedzialność karna lub administracyjna. Inną specyfiką tej odpowiedzialności jest to, że w ramach przestępstwa podatkowego nie ma takiego elementu jak wina. W pkt. 109.1. Kodeksu określono, iż naruszeniem prawa podatkowego jest bezprawny czyn (czynny lub bierny) podatnika, płatnika albo pracowników organów kontrolujących, jaki zaistniał na skutek niezrealizowania lub niewłaściwej realizacji reguł wyznaczonych w Kodeksie oraz innym ustawodawstwie, podlegającym kontroli organów podatkowych³⁰.

Tryb zastosowania odpowiedzialności finansowej przewidziany jest w podrozdziale 11 rozdziału 2 Kodeksu. Zadaniem odpowiedzialności finansowej jest nie tylko prewencja, ale także dochodzenie należności za niewykonanie zobowiązania pieniężnego³¹. Innym zadaniem jest stosowanie kary poprzez grzywnę (za określone przestępstwa w Kodeksie przewidziana jest grzywna³²).

Niektórzy z przedstawicieli doktryny zaprzeczają istnieniu takiego rodzaju odpowiedzialności. Głównym argumentem jest norma art. 61 Konstytucji Ukrainy, gdzie przewiduje się zakaz pociągnięcia osoby do odpowiedzialności różnego rodzaju za to samo naruszenie³³. Analiza

²⁹ Art. 212 Kodeksu karnego Ukrainy z dnia 5 kwietnia 2001 r., N 2341-III // Відомості Верховної Ради України od 29.06.2001r., N 25, art. 131.

³⁰ Por. A.M. Novitsky, *Specyfika stosowania odpowiedzialności za przestępstwa w obszarze podatkowym*, „Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)” 2013, nr 2(61), s. 23–28.

³¹ Por. pkt 14.1.39. Kodeksu podatkowego Ukrainy i art. 1 Ustawy Ukrainy „O odpowiedzialności za niewykonanie zobowiązań pieniężnych” z dnia 22 listopada 1996 r., N 543/96-BP // Відомості Верховної Ради України od 14.02.1997р., N 5, art. 28.

³² Pkt. 111.2. Kodeksu podatkowego Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010r., N2755-VI // Офіційний вісник України od 10.12.2010р., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код акта 53775/2010.

³³ Por. art. 61 Konstytucji Ukrainy z dnia 28 czerwca 1996 r., N 254к/96-BP; wyrok Okręgowego Sądu Administracyjnego w Mikołajowie z dnia 6 lutego 2017 r., N м64653117; Wyrok Sądu Apelacyjnego Administracyjnego w Odessie z dnia 12 września 2017 r., N 69098661 <http://www.>

Kodeksu oraz Kodeksu naruszeń administracyjnych upoważnia do wniosku, że sankcje w formie grzywny stosowane są za różne rodzaje przestępstw³⁴.

Warto także odnieść się do zasad, które nie zostały wprost zaznaczone w pkt. 4.1. Kodeksu. W innych częściach tego artykułu mieszczą się także normy o charakterze zasad ustawodawstwa podatkowego.

W pkt 4.2. przewidziano, że ogólnopaństwowe podatki, lokalne podatki i opłaty, uiszczania których nie przewidziano w Kodeksie, nie podlegają poborowi. Jednocześnie ukraińskie ustawodawstwo przewiduje szereg powszechnie obowiązujących opłat, które spełniają wszystkie cechy podatku, zaś tryb ich spłaty przewidziany jest w innym ustawodawstwie. Do takich opłat należy zaliczyć m.in. cło państwowe czy opłatę od reklamy produkcji alkoholowej lub tytoniowej.

Kolejny punkt art. 4 przewiduje, że okresy podatkowe i terminy spłat podatków i opłat wyznaczane są z uwzględnieniem potrzeb budżetowych oraz możliwości płatników, jak również zmniejszenia wydatków na administrowanie. Treść tego punktu w całości dubluje normy zasady jednolitości i wygodypłatności, a także zasadę opłacalności opodatkowania, zgodnie z którą wprowadzane mogą być wyłącznie te podatki, z których dochody są znacznie wyższe niż wydatki na administrowanie związane z ich poborem³⁵.

Przedostatni punkt art. 4 określa organy upoważnione do ustanowienia podatków. Norma ta jest poszerzonym tłumaczeniem normy pkt 1 akapitu 2 art. 92 i 143 Konstytucji Ukrainy, gdzie przewidziano wyłączne upoważnienia Werchownej Rady Ukrainy, która ma prawo do ustanowienia podatków i opłat. Organy samorządu zostały upoważnione do ustanowienia lokalnych podatków i opłat, które przewidziano w Kodeksie.

reestr.court.gov.ua/.

³⁴ Por. art. 117–128¹ Kodeksu podatkowego Ukrainy z dnia 2 lutego 2010 r., N2755-VI; art. 163¹–163⁴ Kodeksu Ukrainy o przestępstwach administracyjnych z dnia 7 grudnia 1984 r., N 8073-X // Відомості Верховної Ради УРСР, 1984, s. 1122.

³⁵ Por. pkt 4.3., 4.1.7. i 4.1.10. Kodeksu podatkowego Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI // Офіційний вісник України od 10.12.2010r., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код акта 53775/2010.

Ostatni punkt art. 4 jeszcze raz wskazuje na zasadę stabilności w odniesieniu do fakultatywnego elementu podatku – ulg i zezwoleń podatkowych. W pkt 4.5. przewidziano, że w przypadku ustanowienia lub poszerzenia istniejących ulg podatkowych są one stosowane tylko od następnego roku budżetowego. Treść tego punktu należy rozumieć w ten sposób, że ustanowienie lub poszerzenie ulg podatkowych może być dokonane bez uwzględnienia sześciomiesięcznego terminu, jaki przewidziany został dla obowiązkowych elementów.

Podsumowanie

System zasad ustawodawstwa podatkowego Ukrainy – mimo tego, że jest sformułowany z uwzględnieniem doktryny prawa podatkowego oraz specyfiki stosunków prawnopodatkowych Ukrainy – nadal powoduje problemy, które powinny być rozwiązane poprzez zmianę przede wszystkim sformułowania tych zasad. Ponadto warto postulować kompleksową reformę całego ukraińskiego systemu uiszczania podatków. Ustanowienie równowagi między interesem publicznym i prywatnym możliwe jest poprzez ustanowienie przejrzystych i zrozumiałych norm, które byłyby podporządkowane nie tylko zasadom w prawie podatkowym, ale też zasadom ogólnym prawa.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

1. Słownik języka Ukraińskiego w 11 tomach, t. 3, Naukowa dumka, Kyiv, 1972, s. 300.
2. Kucheryavenko MP, *Podstawy prawa podatkowego: Podręcznik*, Legas, Charków 2001, s. 137–138.
3. Mostovyy A, *Cechy uiszczania podatku od nieruchomości odmiennej od ziemi*, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2017, nr 8, s. 243–251.
4. Novitsky AM, *Specyfika stosowania odpowiedzialności za przestępstwa w obszarze podatkowym*, „Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)” 2013, nr 2(61), s. 23–28.

Akty prawne

1. Konstytucja Ukrainy z dnia 28 czerwca 1996 r., N 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України od 23.07.1996r., N 30, art. 141.
2. Deklaracja o suwerenności Ukrainy z dnia 16 lipca 1990 r., N55-XII // Відомості Верховної Ради УРСР od 31.07.1990 p., N 31, art. 429.
3. Deklaracja niepodległości Ukrainy, Postanowienie Werchownej Rady Ukrainy z dnia 24 sierpnia 1991r., N1427-XII // Відомості Верховної Ради України od 17.09.1991 r., N 38, art. 502.
4. Kodeks podatkowy Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI // Офіційний вісник України od 10.12.2010p., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код акта 53775/2010.
5. Kodeks budżetowy Ukrainy, Ustawa z dnia 8 lipca 2010 r., N 2456-VI // Офіційний вісник України, 2010, N 59 (13.08.2010), ст. 2047.
6. Kodeks karny Ukrainy z dnia 5 kwietnia 2001 r., N 2341-III // Відомості Верховної Ради України od 29.06.2001r., N 25, art. 131.
7. Kodeks Ukrainy o przestępstwach administracyjnych z dnia 7 grudnia 1984 r., N8073-X, Відомості Верховної Ради УРСР, 1984, s. 1122.

8. Ustawa Ukrainy „O systemie podatkowym Ukrainy” z dnia 25 czerwca 1991 r., N 1251-XII, Відомості Верховної Ради України od 24.09.1991р., N 39, art. 510.
9. Ustawa Ukrainy „O odpowiedzialności za niewykonanie zobowiązań pieniężnych” z dnia 22 listopada 1996r., N 543/96-ВР, Відомості Верховної Ради України od 14.02.1997р., N 5, art. 28.
10. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską z dnia 13 grudnia 2007 r., http://oide.sejm.gov.pl/oide/index.php?option=com_content&view=article&id=14436&Itemid=436.
11. Kodeks podatkowy Federacji Rosyjskiej z dnia 16 czerwca 1998 r., <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&vkart=card&nd=102067058&rdk=&backlink=1>.

Orzecznictwo

1. Decyzja Wyższego Sądu z dnia 1 listopada 2017 r., N820/6316/16, <http://www.reyestr.court.gov.ua/>.
2. Wyrok Okręgowego Sądu Administracyjnego w Kirowohradzie z dnia 26 lutego 2015 r., N 54881465, <http://www.reyestr.court.gov.ua/>.
3. Wyrok Okręgowego Sądu Administracyjnego w Mikołajowie z dnia 6 lutego 2017 r., N м64653117, <http://www.reyestr.court.gov.ua/>.
4. Wyrok Administracyjnego Sądu Apelacyjnego w Odessie z dnia 12 września 2017 r., N 69098661, <http://www.reyestr.court.gov.ua/>.

Pojęcie „środków budżetowych” w ukraińskim ustawodawstwie

The notion of “budget funds” in the ukrainian legislation

Streszczenie

Pod środkami budżetowymi (środkami budżetu) jako przedmiotem publicznej działalności finansowej (zarządzania) należy rozumieć wartość, która występuje i jest redystrybuowana w procesie produkcji społecznej oraz wyraża się poprzez transakcje obrotu równowartościowego instrumentami finansowymi w postaci odpowiednich stosunków budżetowych, poprzez realizację kompetencji budżetowych, określonych w odpowiednim budżecie (jako akcie planowania finansowego). Definicja ta pozwala odkryć istotę pojęcia „środki budżetowe”, które są integralną częścią jego natury ekonomicznej, ale również sformułować prawną definicję poprzez relacje z ustawą o budżecie i sformułowanie jako przedmiotu odpowiednich relacji prawnych.

Fundusze środków są pochodnym elementem obrotu wartości, ponieważ użycie formy funduszy środków finansowych jest uzasadnione przede wszystkim ograniczonością zasobów finansowych państwa, koniecznością rankingu potrzeb społecznych według stopnia ważności. Poza tym, przy ich pomocy realizowane są funkcje regulowania, jak również kontrolna funkcja finansów, co jest spowodowane znaczeniem nie tyle rzeczowego (ekonomicznego) wyniku finansowego, ile

uporządkowania i uregulowania w tej lub innej dziedzinie finansów.

Środki budżetowe jako przedmiot działalności finansowej pojawiają się jeszcze przed ich „materializacją” poprzez instrumenty finansowe, dlatego kluczowe znaczenie w określaniu cech budżetu mają nie relacje rzeczowo-prawne (według cechy prawa własności do instrumentów finansowych), lecz relacje zarządcze między właściwym funduszem i środkami.

Słowa kluczowe: publiczna działalność finansowa (zarządzanie), budżet, środki, instrumenty finansowe.

Abstract

Under budget funds, the object of public financial activity (financial government) should be understood as the value that arises and is redistributed in the process of social production and is expressed through the transactions of equivalent-value transactions of financial instruments in the form of the corresponding budget legal relations, through the exercise of budgetary powers, provided in the relevant budget (as a financial-planning act). This definition allows to reveal the essence of the notion of "budgetary funds" that is not separate from its economic nature, as well as to form a legal definition through the link with the act on the budget and registration as the object of the relevant legal relationship.

Funds are a derivative element of the organization of the value movement, since the use of the stock form of financial resources is due, first of all, to the limited financial resources of the state, the need to rank social needs in terms of importance, and secondly, through them, not only the regulatory but also the control function of finance, which is conditioned not so much by the property (economic) result of financial activity, but by the orderliness and regulation in one or another sphere of finance.

Budgetary funds as a object of financial activity appear even before their „materialization” through financial instruments, and therefore the key importance in determining the feature of budgeting is not substantive

(based on the ownership of a financial instrument), but the managerial link between the respective fund and funds.

Keywords: financial government, budget, fund, financial instrument.

1. Wprowadzenie

Jednym z poważnych problemów nauki finansowo-prawnej, które skutkują obniżeniem skuteczności regulacji prawnych, jest jasna definicja kategorii aparatu językowego, których używa się w prawie. Powinien on uwzględniać nie tylko ontologiczne zasady formowania pojęć w ogólnej teorii finansów i ekonomii, ale także być odpowiednim do działania w prawodawstwie i użytkowaniu prawnym.

W teorii prawa budżetowego pojęcie „środków budżetowych” jest główną rzeczą, która w rzeczywistości określa przedmiot odpowiedniej działalności prawnej. Jednocześnie jego definicja normatywna jest ograniczona i nie zawiera istotnych cech merytorycznych pozwalających na ogólne zrozumienie tego zjawiska. Istniejące badania doktrynalne są również zawężone przez wąsko specjalistyczny profil ich przedmiotu własnego, co nie pozwoliło obecnie na sformułowanie ogólnej merytorycznej definicji środków budżetowych w prawie finansowym Ukrainy.

Celem tego artykułu jest próba sformułowania, na podstawie istniejących wyników badań ogólnych, pojęć „budżet”, „fundusze”, „instrumenty finansowe”, podstawowych cech merytorycznych i rzeczywistej definicji pojęcia „środków budżetowych”, która uwzględni złożony charakter tego zjawiska i będzie odpowiednia do jego interpretacji w egzekwowaniu prawa. Zjawisko to jest również przedmiotem niniejszego badania naukowego.

Praca powstała w oparciu o istniejące wyniki badań poprzez ich uogólnienie. Zastosowano w niej metodę porównawczą retrospektywnej (historycznej) analizy ustawodawstwa Ukrainy i innych państw. Na podstawie ogólnych metod poznania (indykatywnej i dedukcyjnej)

została sformułowana ogólna definicja przedmiotu badań, wyodrębniono też główne, istotne cechy merytoryczne.

2. Podstawy prawnego rozumienia pojęcia „środków budżetowych”

W ukraińskim systemie prawnym termin „środki budżetowe” ma istotne znaczenie dla prawidłowego stosowania nie tylko norm prawnych, ale również dla innego celu - określenia zakresu kontroli, odpowiedzialności prawnej, ograniczeń związanych z wykonaniem przez państwo zobowiązań społecznych poprzez wykorzystanie środków budżetowych.

Ogólne semantyczne znaczenie pojęcia „środki budżetowe” w języku ukraińskim interpretuje się jako „pieniądze, kapitał, wartości materialne; rzadziej – również jako wydatki”.

Normatywne pojęcie „środki budżetowe” w regulacjach prawnych, zazwyczaj z obszarów prawa posiadających charakter prawa prywatnego, na pierwszym miejscu w odbiorze stawia właśnie podstawowe znaczenie semantyczne, utożsamiając je tylko z pieniężną formą istnienia (art. 192 Kodeksu Cywilnego Ukrainy - *Pieniądze (środki pieniężne)*, artykuł 3 Ustawy Ukrainy - *O systemach płatności i przelewach funduszy na Ukrainie*). Wskazane podejście, które jest spójne z funkcją norm prawnych w tych sektorach – dokonanie konkretyzacji obiektywnych praw rzeczywistych poprzez materializację formy w celu zapewnienia stosownej regulacji prawnej - w pewnym aspekcie zostało przyjęte również w prawie finansowym, przekształcając się w zjawisko gromadzenia środków pieniężnych poprzez tworzenie funduszy środków, zasobów finansowych podmiotów stosunków publiczno-prawnych jako zbioru wszystkich pieniężnych funduszy docelowych środków niezbędnych dla funkcjonowania danego podmiotu¹.

Jednak takie podejście formalne pomija w rzeczywistości kluczowy wniosek, który jest właściwy dla obecnego stanu funkcjonowania globalnego systemu monetarnego w tym sensie, że wskazane formy nie mają samoistnego znaczenia prawnego i nie są obiektem interesów stron stosunków prawnych poza granicami zorganizowanego systemu

¹ Je. O. Alisov, L.K. Voronova, S.T. Kad'kalenko i in., *Finansove pravo*, Harkiv 1998, s. 26.

ich obrotu. Ye.O. Alisov definiuje pieniądze (jako jeden z podstawowych elementów stanowiących identyfikację środków budżetowych) jako ustaloną przez prawo lub zwyczaj obrotu handlowego równowartość środków w postaci papierowej, metalowej lub innych znaków realizujących funkcje miary wartości rzeczy, pracy, usług oraz innych korzyści materialnych i niematerialnych, środków płatności, obrotu i gromadzenia². Nowoczesna transformacja pieniędzy, w tym gotówki, jest sprowadzana do tego faktu, że koszt (jako podstawa ilościowej korelacji przy wymianie równoważnej) pieniądza jest prawie zerowy. Dopóki pieniądz miał składniki rzeczowe, to znaczy zawartość złota, srebra lub nawet postać papierową, do tego czasu miał swoją własną wartość. Zdefiniowanie pieniądza jako rzeczy (przedmiotów świata materialnego) obecnie jednak jest sprzeczne ze współczesnymi formami pieniądza (na przykład elektroniczne lub bezgotówkowe formy pieniądza, które istnieją w formie wpisów na rachunkach). Wskazane formy nie mogą być fizycznie odczuwalne, co uniemożliwia ich materialność³.

Zgodnie z postanowieniami Kodeksu Cywilnego Ukrainy należy uznać, że pieniądze (środki pieniężne) są zaliczane do składników mienia jako przedmiot praw cywilnych, jednak nie powinny być rozpatrywane w postaci rodzaju rzeczy tradycyjnych, ale pewnych majątkowych (posiadających cechę wartości materialnej) praw i obowiązków w stosunkach prawnych. Treść prawna tych stosunków prawnych jest realizowana poprzez subiektywne prawo podmiotu (emitenta) do emisji pieniędzy, co odpowiada prawnemu obowiązkowi innych podmiotów, aby przyjąć te pieniądze jako legalny środek płatniczy w stosunkach między nimi.

Działalność finansowa ma charakter pieniężny (wartościowy). Jednocześnie, będąc działalnością ciągłą i stałą, może opierać i budować się tylko na odpowiednim zjawisku gospodarczym, które odzwierciedla

² Je. O. Alisov, *Hroshi i hroshovi obih: teoretychni zasady ta stan pravovogo reguluvania v Ukraini*, Harkiv 2004, s. 59.

³ O. W. Leshchenko, *Suchasni pogliady na poniattia hroshei*, [w:] *Finansove pravo u XXI storichchi: zdobutky ta perspektyvy: zbirnyk naukovykh prac' za materialamy Mizhnarodnoi naukovopraktychnoi konferencii, 4-5 zhovtnia 2011 roku*, Kyiv 2011, s. 156-157.

ciągłość ruchu wartości wymiennej. Właśnie odpowiednikiem tej cechy jest obrót pieniężny, którego regulacja prawna jest uwarunkowana potrzebami organizacji finansowej działalności państwa i jej podporządkowana⁴. Oznacza to, że pieniądze są tylko formalnym instrumentem finansowym, występującym jako symbol rzeczywistego przedmiotu działalności.

Głównym źródłem środków budżetowych państwa są środki otrzymane w wyniku sprzedaży wytworzonych na Ukrainie produktów i usług w zakresie produkcji materialnej, podatki płacone przez przedsiębiorstwa wszystkich form własności, podatki i opłaty od ludności, amortyzacja i odpisy z tytułu ubezpieczenia społecznego⁵. Analizując środki budżetowe, O. A. Łukaszew odnotowuje, że znaczenie zasadnicze ma tu podkreślenie faktu, że finanse są pochodną produkcji materialnej, z naciskiem na to, że finanse są kształtowane przez konsekwencje procesów zachodzących w sferze produkcji materialnej. Podatki, opłaty, odpisy amortyzacyjne itp. są już środkami redystrybucji i odzwierciedlają procesy regulujące stosunki w zakresie wymiany i redystrybucji jako etapy produkcji społecznej. Przy czym w tworzenie zasobów finansowych są zaangażowani wszyscy członkowie produkcji społecznej, zarówno w ramach prywatnych, jak i publicznych reżimów prawnych⁶. Zgodnie z ogólną teorią ekonomiczną wynikowi produkcji społecznej pośredniczy kategoria wartości, która jest mierzona kosztem czasu niezbędnego społecznie do reprodukcji dóbr, przekazywanych społeczeństwu za pośrednictwem mechanizmów rynkowych (laborystyczna teoria wartości), lub krańcowej użyteczności dóbr wyprodukowanych dla społeczeństwa, pochodnej intensywności potrzeb społeczeństwa i liczby odpowiadających im korzyści (teoria marginalistyczna). Teoretycznie odzwierciedla ona obiektywne podstawy równoważności wymiany dóbr w społeczeństwie⁷. Następnie w jakości elementów oceny efektywności produkcji społecznej występują kategorie

⁴ Je. O. Alisov, *Teoretychni problemy pravovogo reguliuvannia hroshovogo obigu w Ukraini*, Harkiv 2004, s. 281.

⁵ L. K. Voronova, *Bankovsko-finansovoi slovar-spravochnik*, Kyiv 1998, s. 269.

⁶ O. A. Lukaszew, *Teoretychni problemy systemy finansovogo prava*, Harkiv 2010, s. 46-47.

⁷ A. A. Hryzenko *Stattia vyznachennia poniattia „wartist”*, [w:] *Enzyklopedia suchasnoi Ukrainy*, www.esu.com.ua/search_articles.php?id=33211 [dostęp: 08.03.2018]

makroekonomiczne, które mają kluczowe znaczenie dla budowy i oceny realizacji polityki finansowej państwa, w szczególności produkt społeczny brutto, dochód narodowy, produkt krajowy brutto itp.⁸

W ten sposób, na podstawie powyższych ustaleń, podstawowym założeniem jest, że w jakości środków będących przedmiotem działalności finansowej oraz obiektem realizacji wpływu zarządczego (zarządzania) nad finansami należy uznać wartość jako kategorię ekonomiczną, która powstaje w procesie produkcji społecznej i jest wyrażana poprzez obrót instrumentami finansowymi (z których najważniejsze są pieniądze) w odpowiednich stosunkach prawnych. Będzie to odpowiadać przeniesieniu wektora badań z kształtów zdarzenia (instrumentu finansowego) do jego treści, która określa rzeczywisty kierunek interesów podmiotów stosunków prawnych, co uzasadnia, przy charakteryzowaniu właściwych stosunków, poprawną definicję ich jako wartościowych, a nie pieniężnych.

3. Znaczenie funduszy środków w definiowaniu przedmiotu stosunków finansowych

Obecnie większość badaczy zwraca uwagę na fakt, że materialną podstawą systemu finansów publicznych, działalności finansowej, obiektem odpowiednich relacji finansowych są centralizowane i zdecentralizowane publiczne fundusze środków pieniężnych. Jest to spowodowane tym, że system funduszy finansowych, korelując z pojęciem zasobów finansowych, jest wynikiem stosowania przez państwo metod finansowych redystrybucji produktu społecznego. Fundusze finansowe gromadzą zdolność pieniądza do występowania w jakości środka gromadzenia. Są więc instrumentami działalności finansowej jako forma ewidencji przepływów środków pieniężnych⁹. Tak więc można zgodzić się, że materialna wartość funduszy środków w większym stopniu jest zgodna z przedmiotem działalności finansowej, ponieważ

⁸ I. F. Komarnytskyi, *Ekonomichna teoria*, Chernivzi 2006, s. 334.

⁹ S. W. Zapolskyi, *Dyskussionnyie voprosy teorii finansovogo prava*, Moskva 2008, s. 41, 58, 81.

są one pewnymi „zlepkami wartości”, a nie poszczególnymi elementami, odrębnymi instrumentami, które mogą jednocześnie występować jako obiekty autonomicznej materialno-prawnej regulacji, stosowania specyficznych reżimów prawnych, poza tym dodatkowo nabywają cechy instytucjonalne dysponentów zarządzających pewną częścią wartości istniejącej w społeczeństwie i wykorzystywanej do rozwiązywania sektorальной części zadań i funkcji właściwego przedmiotu¹⁰.

Jednak warto w związku z powyższym odwołać się do stanowiska K.S. Belskiego, który określając skład systemu finansowego, dzieli jego elementy na dwa rodzaje – statyczne i dynamiczne, odnosząc fundusze środków właśnie do pierwszej grupy. Jednak wartość jako taka nie istnieje „w statyczności”, a w swojej naturze jest pochodną dynamiki współdziałania społecznego w procesie produkcji społecznej (powstaje tylko jeśli istnieje zainteresowanie ze strony niektórych podmiotów w konkretnych korzyściach), przechodzi przez kolejne etapy działalności gospodarczej, tworząc, dystrybuując i wykorzystując odpowiednie fundusze. Kluczowe jest również to, że przedmiotem regulacji prawnej może być tylko wtedy, gdy występuje jako część relacji między podmiotami. Na przykład, w odpowiednich relacjach budżetowych brak zmaterializowanego obiektu – odpowiednich budżetów – funduszy jako jednorazowego zgromadzenia planowanych wartości, natomiast przejawia się to poprzez transakcje obrotu tej samej wartości (środków budżetowych), w ramach określonego planu finansowego i reżimu prawnego ustanowionego na mocy ustawy budżetowej poprzez realizację kompetencji budżetowych uczestników procesu budżetowego.

Tak więc fundusze środków budżetowych są elementem pochodnym organizacji obrotu wartością, ponieważ wykorzystanie formy funduszy zasobów finansowych jest spowodowane przede wszystkim ograniczonymi zasobami finansowymi państwa, potrzebą uszeregowania potrzeb publicznych według stopnia ważności. Ponadto za ich pośrednictwem

¹⁰ J. Stankiewicz, *Zelevyie fondy v sisteme publichnykh finansov Respubliki Polshcha*, [w:] *Publichnyie finansy i nalogovoe pravo v stranakh Zentralnoi i Wostochnoi Europy*, Woronezh 2015, s. 20-29.

jest realizowana nie tylko funkcja regulacji, ale także kontrolna funkcja finansów, która jest uzasadniona znaczeniem nie tyle rzeczywistego (ekonomicznego) wyniku działalności finansowej, ile uporządkowania i uregulowania w tej lub innej sferze finansów¹¹.

Potwierdzenie wskazanej zależności można znaleźć odnaleźć również w normatywnej definicji „środków budżetowych (środków budżetu),” zawartej w art. 2 ust. 1 pkt. 11 Kodeksu Budżetowego Ukrainy, jako odpowiednich, zgodnie z prawem, przychodów i wydatków budżetu. Logiczna korelacja między wymienioną definicją a pojęciami, poprzez które jest określana (przychody budżetu, wydatki budżetu), ich stosowanie w Kodeksie Budżetowym Ukrainy, świadczy o wyborze podejścia ustalenia znaczenia? poprzez transakcje gospodarczo-finansowe, które są realizowane z wartościami, w strukturze budżetu jako scentralizowanego funduszu publicznego oraz w przyszłości wpływają na jego stan. Jest to naturalne, oparte na fakcie, że pod względem prawnym budżet jest aktem, który określa uprawnienia i obowiązki uczestników stosunków w zakresie tworzenia i stosowania wartości w społeczeństwie dla wykonania zadań i funkcji publicznych megaformacji – dysponentów tych funduszy.

4. Określanie cechy „budżetowości” środków

Wskazaną normatywną definicję prawną należy również brać pod uwagę, podając charakterystykę definicji niektórych środków w systemie finansowym Ukrainy jako budżetowych. Obecnie kwestia ta ma nie tylko teoretyczne, ale również praktyczne znaczenie, ponieważ dla środków budżetowych charakterystyczny jest specjalny reżim prawny, składający się nie tylko z norm ustawodawstwa budżetowego, ale również forma ta znajduje odzwierciedlenie w cywilnych relacjach prawnych, w których są identyfikowane problemy powstawania i wypowiedzenia prawa własności podmiotów publicznych do tych środków pieniężnych¹². Wpływa ona

¹¹ O. Wysotskaia *Evolutsia poniatia publichnogo fonda denezhnykh sredstv w teorii rossijskogo finansovogo prava* [w:] *Publichnyie finansy i nalogovoe pravo w stranach Zentralnoi i Wostocnoi Europy*, Woronezh 2011, s. 73-74.

¹² N. A. Shewelewa, *Budzhetaia sistema Rossii: opyt i perspektivy pravovogo regulirovaniia w period socialno-ekonomicheskikh reform*, Sankt-Peterburg 2004, s. 50.

na realizację działalności gospodarczej z wykorzystaniem tych środków (gdy podmiotem jest zamawiający – osoba prawna, dysponent lub odbiorca środków budżetowych zgodnie z wymogami Ustawy Ukrainy *O zamówieniach publicznych*, lub gdy wykorzystanie środków z budżetu państwa i budżetu Autonomicznej Republiki Krym czy z budżetów lokalnych nakłada dodatkowe obowiązki zgodnie z Ustawą Ukrainy *O otwartości użytkowania funduszy publicznych*), jest ona wykorzystywana do kwalifikacji karno-prawnej działań osoby, zgodnie z art. 210, 211 Kodeksu karnego Ukrainy.

Aby określić środki jako budżetowe, KB (Kodeks Budżetowy) Ukrainy używa ich definicji jako „odpowiednie zgodnie z prawem”. Próba znalezienia odpowiedzi na pytanie, kiedy środki są odpowiednie, a zatem budżetowe, pozwoliła O. A. Musyca Stefanczyk dojść do wniosku, że w zależności od różnego rodzaju, różnych typów prawnych relacji budżetowych, etapów procesu budżetowego możliwe jest rozpatrywanie różnych rodzajów środków budżetowych (przy zachowaniu spójności ich reżimów prawnych):

- 1) środki budżetowe na etapach sporządzania projektów budżetów, a także rozpatrywania i przyjmowania ustawy o budżecie państwa Ukrainy, decyzji w sprawie budżetów lokalnych. Na tych etapach (fazach) istnieje tylko cyfrowy wyraz kwot środków, które muszą wpłynąć do budżetu w przyszłości i zostaną wydane na pewne działania;
- 2) środki budżetowe na etapie wykonania budżetu według dochodów nabywają już pewną „prawdziwą” formę, przy czym czasami dochodzi do zmiany typu własności, ponieważ środki z własności prywatnej, w szczególności podatników, przechodzą do własności państwowej lub komunalnej, a dopiero potem stają się środkami budżetowymi;
- 3) środki budżetowe na etapie wykonania budżetu według wydatków charakteryzują się tym, że środki te „opuszczają” budżet, ponieważ są przekazywane na rzecz dysponentów i odbiorców środków budżetowych; kontrolowany jest również dalszy przepływ tych środków;

4) środki budżetowe w stosunkach międzybudżetowych charakteryzują się tym, że od jednej strony przechodzą do drugiej, ale pozostają w systemie budżetowym¹³.

Odnosząc się do wskazanego wyżej stanowiska, można wyrazić pewne wątpliwości związane z twierdzeniem, że chodzi o różne rodzaje środków budżetowych przy jednoczesnym utrzymaniu jednolitości systemu prawnego, ponieważ wydaje się, iż jednak raczej chodzi o różne formy istnienia tych środków. Powyższe opiera się na uznaniu poprawności przedstawionych rozumowań co do podziału środków z uwagi na etapy przepływu środków na różnych płaszczyznach procesu budżetowego (z uwagi na istotną cechę związaną z dynamicznością wskazanej kategorii) oraz skłanianiu się do zadeklarowanego podejścia co do tego, że **środki budżetowe jako przedmiot działalności finansowej pojawiają się jeszcze przed ich „materializacją” poprzez instrumenty finansowe.**

Oczywiście tutaj znowu powstaje chęć uproszczenia podejścia do określenia przynależności środków budżetowych poprzez ustanowienie relacji rzeczowo-prawnej między właściwym dysponentem budżetu i instrumentami finansowymi. Na to w dużej mierze wskazuje prawo finansowe, wielokrotnie używając w jakości podstawy do punktu startu transakcji ze środkami budżetowymi moment uznania odpowiednich przychodów na jedynym rachunku skarbu i rachunkach otwartych w instytucjach bankowych sektora publicznego dla obsługi środków budżetowych, w przypadkach przewidzianych ustawodawstwem Ukrainy (artykuły 45, 78 Kodeksu Budżetowego Ukrainy, art. 9 pkt 9.3, art. 10 pkt 10.5 Kodeksu Podatkowego Ukrainy). Ale uznanie, że taka operacja techniczna ma znaczenie konstytucjonalne dla ustalania środków budżetowych, oznacza odrzucenie wszystkich poprzednich elementów zarządzania środkami budżetowymi, w tym dotyczących stworzenia odpowiednich przesłanek, istnienie których jest niezbędne do przeniesienia odpowiednich środków do budżetu (kompetencje budżetowe, finansowo-planowe i inne formalne warunki wstępne).

¹³ O. A. Musyka-Stefanchuk, *Organy publichnoi włady jak subiekty budzhethnykh pravovidnosnyh*, Hmelnytskyi 2011, s. 74-75.

Również to podejście w pewnym stopniu rozcieńcza istotę finansowych budżetowych relacji prawnych, doprowadzając je tylko do majątkowych odpowiednich instrumentów finansowych, co jest tylko jednym z aspektów współpracy w ramach zarządzania środkami budżetowymi. Tak więc kluczowe znaczenie w określeniu cech „budżetowości” środków mają nie relacje rzeczowo-prawne (według cechy własności do instrumentów finansowych), a relacje zarządcze między odpowiednim funduszem i środkami.

Po dokonaniu analizy środków budżetowych N.A. Sheweleva wyodrębniła ich cechy związane z tym, że: są one w kompetencji i zarządzaniu tych podmiotów, które uprawnione są do zaspokojenia interesów publicznych; dysponować tymi środkami mogą wyłącznie podmioty publiczne, przy czym w jedyny dopuszczalny sposób – poprzez przyjęcie budżetu; mają wyłącznie charakter docelowy i przeznaczone są do realizacji interesu publicznego; otrzymują specjalną formę prawną – formę ustawy o budżecie; podlegają obowiązkowej specjalnej rachunkowości, opartej na zasadzie „jedności kasy”; docelowy charakter środków budżetowych zakłada stałą państwową (municipalną) kontrolę finansową nad beneficjentami (dysponentami) tych funduszy; naruszenie celowości środków budżetowych pociąga za sobą ich wycofanie u sprawcy, a także zastosowanie odpowiedzialności publicznoprawnej; środki budżetowe są chronione przed nieuzasadnionym wycofaniem poprzez instytucję „immunitetów budżetu”¹⁴.

Z wyjątkiem cech pochodnych, na przykład, dotyczących specjalnej rachunkowości, stałej kontroli, stosowania odpowiedzialności za naruszenie reżimu, które już są dość specyficznymi elementami reżimu, oraz ogólnych cech, które są charakterystyczne dla wszystkich środków publicznych – charakter interesu i specjalny podmiotowy skład dysponentów, oznaki stosowania ustawy o budżecie jako formy zarządzania naprawdę pozwalają na wyodrębnienie ich od pozostałych funduszy publicznych. Jednak właśnie taka sformalizowana cecha, jak

¹⁴ N.A. Sheweleva, *op. cit.*, s. 50.

zatwierdzenie odpowiednich środków w budżecie jako akcie planowo-finansowym, który nabiera mocy prawnej poprzez przydzielenie formy prawnej, jest najbardziej istotną cechą dla charakterystyki środków jako budżetowych.

4. Podsumowanie

Biorąc powyższe pod uwagę, wskazać należy, że pod pojęciem środków budżetowych (środków budżetu) jako przedmiotu publicznej działalności finansowej (zarządzania) należy rozumieć wartość, która powstaje i jest redystrybuowana w procesie produkcji społecznej, a wyraża się poprzez transakcje obrotu wartościowego i równowartościowego oraz instrumentów finansowych w postaci odpowiednich budżetowych stosunków prawnych, poprzez realizację kompetencji budżetowych, udzielonych w odpowiednim budżecie (jako akcie planowania finansowego). Definicja ta pozwala odkryć istotę pojęcia „środki budżetowe”, która nie może być oddzielona od natury ekonomicznej, jak również sformułować prawną definicję poprzez powiązanie z ustawą o budżecie i określenie jej jako przedmiotu odpowiednich relacji prawnych.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

1. Je. O. Alisov, *Hroshi i hroshoyvi obih: teoretychni zasady ta stan pravovogo reguluvania w Ukraini*, Harkiv 2004.
2. Je. O. Alisov, *Teoretychni problemy pravovogo reguliuvannia hroshovogo obigu w Ukraini*, Harkiv 2004.
3. Je. O. Alisov, L.K. Voronova, S.T. Kad'kalenko in., *Finansove pravo*, Harkiv 1998.
4. A. A. Hryzenko *Stattia vyznachennia poniattia „wartist”*, [w:] *Enzyklopedia suchasnoi Ukrainy*, www.esu.com.ua/search_articles.php?id=33211 [dostęp: 08.03.2018].
5. I. F. Komarnytskyi, *Ekonomichna teoria*, Chernivzi 2006.

6. O. W. Leshchenko, *Suchasni pogliady na poniattia hroshei*, [w:] *Finansove pravo u XXI storichchi: zdobutky ta perspektyvy: zbirnyk naukovykh prac' za materialamy Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferencii, 4-5 zhovtnia 2011 roku*, Kyiv 2011, s. 155-158.
7. O. A. Lukashev, *Teoretychni problemy systemy finansovogo prava*, Harkiv 2010.
8. O. A. Musyka-Stefanchuk, *Organy publichnoi wlady jak subiekty budzhetykh pravovidnosyn*, Hmelnytskyi 2011.
9. N. A. Sheweleva, *Budzhetnaia sistema Rossii: opyt i perspektyvy pravovogo regulirovania w period socialno-ekonomicheskyyh reform*, Sankt-Peterburg 2004.
10. J. Stankiewicz, *Zelevyie fondy v systeme publichnykh finansov Respubliki Polshcha*, [w:] *Publichnyie finansy i nalogovoe pravo w stranach Zentralnoi i Wostochnoi Europy*, Woronezh 2015, s. 20-29.
11. L. K. Voronova, *Bankovsko-finansovoi slovar-spravochnik*, Kyiv 1998.
12. O. Wysotskaia *Evolutsia poniattia publichnogo fonda denezhnykh sredstw w teorii rossijskogo finansovogo prava*, [w:] *Publichnyie finansy i nalogovoe pravo w stranach Zentralnoi i Wostochnoi Europy*, Woronezh 2011, s. 73-78.
13. S. W. Zapolskyi, *Dyskussionnyie voprosy teorii finansovogo prava*, Moskva 2008.

Obowiązek raportowania schematów podatkowych a tajemnica zawodowa doradców podatkowych

Reporting tax schemes by a tax advisor (DAC-6 Directive) and professional secrecy

Streszczenie

Artykuł omawia główne założenia implementacji do polskiego porządku prawnego Dyrektywy DAC6 w zakresie raportowania schematów podatkowych. Historycznie podstawą wypracowania przepisów było zwalczanie agresywnej optymalizacji podatkowej. Finalny kształt przepisów krajowych i unijnych zobowiązuje do raportowania wszelkich schematów podatkowych spełniających określone cechy rozpoznawcze, gdzie jednym z głównych celów jest uzyskanie korzyści podatkowej (niezależnie, czy dane zachowanie jest agresywną optymalizacją podatkową). Artykuł obrazuje złożoność regulowanej materii, a drugostronnie pokazuje problematykę związaną z raportowaniem schematów podatkowych przez doradców podatkowych w kontekście świadczenia usług pomocy prawnej i ochrony tajemnicy zawodowej.

Słowa kluczowe: schematy podatkowe, agresywna optymalizacja podatkowa, tajemnica zawodowa doradcy podatkowego, MDR, DAC6

Abstract

The article describes the main assumptions of implementation the DAC6 Directive in the field of reporting tax schemes. Historically, the basis for

developing regulations was preventing aggressive tax optimization. The final shape of regulations requires reporting all tax schemes that meet specific criteria, where one of the main goals is to obtain a tax benefit (regardless of whether the activity is aggressive tax optimization). The article illustrates the complexity of regulated matter and shows the issues related to reporting tax schemes by tax advisors in the context of the legal assistance and professional secrecy protection.

Keywords: tax schemes, aggressive tax optimization, professional secrecy of a tax adviser, MDR, DAC6

1. Wprowadzenie

Nowelizacja przepisów Ordynacji podatkowej¹ wprowadzająca z dniem 1 stycznia 2019 r. nowy obowiązek raportowania schematów podatkowych (tzw. *Mandatory Disclosure Rules*), który to obowiązek jest formą pozyskiwania danych na temat rozliczeń podatkowych o charakterze optymalizacyjnym, wzbudza wiele kontrowersji, a samo wprowadzenie nowelizacji było wielokrotnie krytykowane, zwłaszcza przez środowisko osób trudniących się świadczeniem usług pomocy prawnej (głównie radców prawnych i doradców podatkowych). Nowe przepisy MDR były zwłaszcza krytykowane za pośpiech, z jakim zostały wprowadzone, znaczną niejednoznaczność i ogólność przy jednoczesnym nałożonym wymogu raportowania schematów podatkowych, czy też ingerencję w kwestię tajemnicy zawodowej zawodów prawniczych.

Celem tego artykułu jest z jednej strony omówienie swoistego charakteru nowo wprowadzanych regulacji prawnych i pokazanie złożoności regulowanej materii, a z drugiej strony spojrzenie na raportowanie schematów podatkowych w kontekście świadczenia usług pomocy prawnej i tajemnicy zawodowej doradców podatkowych (tj. przedstawicieli zawodów prawniczych specjalizujących się w kwestiach podatkowych).

¹ Ustawa z 23 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 2193). Dalej jako: Ustawa MDR.

2. Implementacja ustawy

Nowelizacja jest w głównej mierze efektem zaimplementowania unijnej Dyrektywy Rady UE 2018/822² wprowadzającej obowiązek raportowania tzw. transgranicznych schematów podatkowych. Prace nad przepisami nakładającymi obowiązki raportowania schematów podatkowych były prowadzone już od roku 2017, tj. kiedy rozpoczęto konsultacje w sprawie wprowadzenia przepisów dotyczących obowiązków raportowania i automatycznej wymiany na terytorium Unii Europejskiej³.

Zgodnie z Dyrektywą DAC6 państwa członkowskie są zobowiązane do wprowadzenia do regulacji krajowych obowiązku raportowania o schematach podatkowych do roku 2020 – ustawodawca unijny mając na uwadze zakres nakładanych obowiązków oraz ich złożoność, dał 2,5 roku na wprowadzenia nowych rozwiązań prawnych. Ustawa MDR implementując wytyczne dyrektywy, została wprowadzona w ekspresowym tempie, okres *vacatio legis* był dość krótki i bez wprowadzeniu okresu przejściowego, a jednocześnie zgodnie z wymaganiami dyrektywy w przepisach przejściowych nałożono obowiązek wstecznego zaraportowania wdrożonych już schematów podatkowych (ustawa przewiduje różne terminy w zakresie weryfikacji i raportowania schematów transgranicznych i krajowych, co także komplikuje cały proces). Polska jako jeden z pierwszych krajów unijnych wprowadziła te obowiązki już od stycznia 2019 r. – w wielu krajach są dopiero prowadzone prace mające na celu wypracowanie rozwiązań mających na celu implementację Dyrektywy DAC6.

Historycznie podstawą wypracowania przepisów dyrektywy było zwalczanie agresywnej optymalizacji podatkowej i nałożenie obowiązków

² Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych. Dalej jako: Dyrektywa DAC6.

³ Zob. Stanowisko Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych w sprawie projektu zmian dotyczących wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych z dnia 15 listopada 2017 r., https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=06a91285-18c6-4ebe-a773-d6d46a4e4198&groupId=764034 [dostęp 5.01.2019].

raportowych w zakresie schematów, które potencjalnie mogłyby być wykorzystane do unikania opodatkowania. Jednakże zarówno przepisy Dyrektywy DAC 6, jak również polskie przepisy implementujące dyrektywę nie ograniczyły się do konieczności raportowania schematów agresywnej optymalizacji podatkowej, lecz idą znacznie dalej. Finalny kształt przepisów unijnych i krajowych zobowiązuje do raportowania wszelkich schematów podatkowych spełniających określone cechy rozpoznawcze, z tą różnicą, iż dyrektywa dotyczy schematów transgranicznych z wyłączeniem niektórych podatków (np. podatku VAT), zaś przepisy krajowe swym zakresem starały się objąć maksymalnie szeroko rozliczenia podatkowe. Widać także, iż regulacje krajowe poszerzają katalog przesłanek o kategorie mogące być różnie oceniane w zależności od momentu ich analizy (np. wpływ transakcji na podatek odroczony). Analizując zapisy ustawy MDR oraz cel, jaki przyświecał ich wprowadzeniu, można odnieść wrażenie, iż ustawodawca kolejny raz poszedł znacznie dalej niż pierwotnie zakładano, oraz że kosztem podatników stara się pozyskać maksymalnie dużą ilość informacji na temat rozliczeń podatkowych, które to informacje mogą być zbierane przez organy podatkowe dokonujące weryfikacji rozliczeń podatkowych.

Minister Finansów w odpowiedzi na dużą ilość zgłaszanych wątpliwości zarówno natury interpretacyjnej, jak też problemów czysto praktycznych, w dniu 31 stycznia 2019 r. opublikował objaśnienia dotyczące stosowania przepisów związanych z obowiązkiem przekazywania do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych⁴, które to objaśnienia mają na podstawie art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej gwarantować objęcie zainteresowanego ochroną przewidzianą w przepisach podatkowych – jest to jednak dość obszerny dokument liczący 102 strony i odpowiadający jedynie na niektóre pytania. Wydanie tych objaśnień było poprzedzone konsultacjami społecznymi, a analizując treść objaśnień, można odnieść wrażenie, iż Minister Finansów dostrzegł

⁴ Objasnienia Ministra Finansów Informacje o schematach podatkowych (MDR) z dnia 31 stycznia 2019 r., https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=864af355-652d-402d-93c6-ee9b905109c0&groupId=764034 [dostęp 7.01.2019]. Dalej jako: Objasnienia MDR.

absurdalność w zakresie gromadzenia wszelkiego rodzaju informacji na temat rozliczeń podatkowych i w pewnym zakresie starał się zawęzić obowiązki raportowe (np. wskazując, iż co do zasady raportowaniu nie podlegają ulgi podatkowe, jeżeli nie jest spełniona przesłanka głównej korzyści podatkowej).

Minister Finansów w wydanych wyjaśnieniach wskazuje, iż występowanie u danego podatnika cech schematu podatkowego nie powinno być postrzegane jako sytuacja niewłaściwa lub naganna. Uznanie uzgodnienia za schemat podatkowy w rozumieniu przepisów MDR nie jest jednoznaczne z objęciem tego uzgodnienia zakresem zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, szczególnych regulacji przeciwdziałających unikaniu opodatkowania lub też innych właściwych regulacji. Jednocześnie Minister wyjaśnia, iż brak natychmiastowej reakcji organów podatkowych na przekazaną informację o schemacie podatkowym nie przesądza, że dany schemat podatkowy nie zostanie w przyszłości zakwestionowany. Tym samym podmiot zobowiązany, przysyłając obowiązkową informację i ujawniając wszystkie istotne dane na temat danej transakcji/zdarzenia, będzie tkwił w zawieszeniu i nie będzie mógł być pewny, czy dane czynności w ocenie organów podatkowych nie są negatywnie postrzegane – brak jest czasookresu na podjęcie działań przez organy podatkowe na taką formę samo donosu.

Oprócz wydanych objaśnień można znaleźć nieliczne artykuły prasowe czy też newslettery prawne, informujące o wprowadzonych nowych obowiązkach MDR, które w głównej mierze są publikowane przez kluczowe kancelarie doradztwa podatkowego⁵. Publikacje te mają głównie na celu poszerzenie świadomości podatników oraz zachęcenie ich do pogłębionej refleksji w zakresie swojej sytuacji podatkowej i konsekwencji, jakie mają nowe przepisy na ich sytuację podatkową.

⁵ D. Andrychowska, *Schematy podatkowe MDR – co to jest schemat podatkowy*, <https://www.frr.pl/news/855/schematy-podatkowe-mdr-co-to-jest> [dostęp 15.12.2019]; Deloitte, *Raportowanie schematów podatkowych przez instytucje finansowe*, <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/MDR-obowiazek-raportowania-schematow-podatkowych.html> [dostęp 15.12.2019].

Można jednakże dostrzec, iż autorzy tych artykułów w wielu kwestiach mają odmienne punkty widzenia na poszczególne zagadnienia, co także obrazuje, jak problematyczne z punktu widzenia postrzegania obowiązków podatkowych są regulacje MDR. Można także odnaleźć krytykę w zakresie pośpiechu, z jakim zostały wprowadzone tak trudne w odbiorze społecznym przepisy podatkowe, które to przepisy musiały być uzupełnione bardzo obszernymi objaśnieniami podatkowymi, w wielu aspektach jeszcze bardziej pogłębiającymi wątpliwości⁶.

Częstym zarzutem pod adresem nowych regulacji MDR jest kwestia ingerencji tych przepisów w relacje, jakie powstają między podatnikiem a doradcą podatkowym, powodując pewien dyskomfort po stronie podatników, czy już samo zgłoszenie się po poradę podatkową nie będzie obarczone koniecznością zaraportowania zdarzenia jako schematu podatkowego. Dodatkowo obowiązek raportowania schematów podatkowych przez podmioty trudniące się udzielaniem pomocy prawnej (doradców podatkowych, radców prawnych, adwokatów) wzbudza wiele kontrowersji, mając na uwadze związanie tych podmiotów tajemnicą zawodową, co rodzi duży dysonans w kwestii wypełnienia obowiązków MDR⁷.

Wydaje się, iż sam ustawodawca dostrzegając ten konflikt interesów (zachowanie tajemnicy zawodowej i kwestii raportowania schematów podatkowych), co zostało w ocenie Ministra Finansów rozwiązane poprzez wprowadzenie odpowiednich zapisów ustawowych - jak wskazano w Objasnieniach MDR - „Możliwość zwolnienia doradcy podatkowego przez jego klienta z tajemnicy zawodowej w odniesieniu do

⁶ Patrz E. Zaniewicz, *Raportowanie schematów podatkowych przez biura rachunkowe*, LEX/el. 2019; patrz też: K. Koślicki, *Raportowanie schematów podatkowych z istotną luką*, <https://www.prawo.pl/podatki/mdr-1-mdr-3-kto-ma-skladac-raportowanie-schematow-podatkowych,418709.html> [dostęp 12.06.2019].

⁷ Patrz G.J. Leśniak, *Pełnomocnik zgłasza schemat podatkowy - tajemnicy nie gwarantuje*, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-tajemnica-zawodowa-doradcow,382608.html> [dostęp 15.12.2019]; patrz A. Kubicz, *Raportowanie schematów podatkowych: czy doradca doniesie na klienta*, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/302209996-Raportowanie-schematow-podatkowych-czy-doradca-doniesie-na-klienta.html> [dostęp 15.12.2019].

danego schematu podatkowego nie pozostaje w sprzeczności z nakazem zachowania tajemnicy wynikającym z ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym. Wejście w życie przepisów MDR zbiega się w czasie z nowelizacją ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (a także innych ustaw «korporacyjnych» przewidujących obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej). W art. 37 ust. 4 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym dodany został pkt 2 wskazujący, że obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej – w zakresie określonym tymi przepisami. Jednocześnie, zgodnie z art. 86b § 7 pkt 1 Ordynacji podatkowej, nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej przekazanie informacji o schemacie podatkowym w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania”.

3. Obowiązki nałożone ustawą

Ustawa MDR wyodrębniła trzy różne role, jakie mogą wystąpić w trakcie opracowywania i wdrażania schematów podatkowych – rola promotora, korzystającego oraz wspomagającego. Pełnienie każdej z tych ról może skutkować powstaniem obowiązku w zakresie raportowania MDR. Jednocześnie mogą wystąpić sytuacje, kiedy dwa lub więcej podmiotów jest równocześnie objętych obowiązkiem raportowym.

Promotorem jest podmiot dokonujący opracowania, oferowania, udostępnienia lub wdrożenia schematu podatkowego. Ustawa precyzuje, że promotorem może być w szczególności radca prawny, adwokat czy też doradca podatkowy, ale również pracownik banku i instytucji finansowych doradzający klientom.

Wspomagającym jest osoba udzielająca pośrednio lub bezpośrednio pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępniania lub nadzorowania wdrożenia schemat podatkowego. Jako osoby w szczególności mogące pełnić rolę

wspomagającego wskazano biegłego rewidenta, notariusza, osobę świadczącą usługi księgowe, dyrektora finansowego, banki i instytucje finansowe, a także ich pracowników. Ustawa wskazuje, iż obowiązek raportowy ciąży także na podmiotach, które przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia.

Korzystającym zaś w myśl Ustawy MDR jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie, lub która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia lub dokonała czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia.

Ustawa MDR wprowadza także definicję kwalifikowanego korzystającego w zakresie raportowania schematów innych niż transgraniczne, tj. korzystający, którego przychody lub koszty albo wartość aktywów w rozumieniu przepisów o rachunkowości przekroczyły w roku poprzedzającym, lub w bieżącym roku równowartość 10 mln euro, lub jeżeli udostępniane albo wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2 mln euro, lub jeżeli korzystający jest podmiotem powiązany.

Podmiotami zobowiązanymi do raportowania schematów podatkowych są w pierwszej kolejności promotorzy (czyli głównie doradcy podatkowi, jako podmioty udzielające profesjonalnych porad prawno-podatkowych), ale też obowiązki te spoczywają na wspomagającym i w niektórych przypadkach na korzystającym – ustawodawca wskazuje, w jakich przypadkach i kto jest zobowiązany. Co do zasady korzystający będzie zobowiązany do samodzielnego raportowania schematów podatkowych, jeżeli uzgodnienie zostało opracowane przez niego samodzielnie bez pomocy promotora.

Ustawodawca dopuszcza możliwość, że podmioty zobowiązane do raportowania będą mogły powołać się na tajemnicę zawodową – wtedy obowiązek raportowania spoczywa na korzystającym wdrażającym schemat, zaś na podmiocie objętym tajemnicą zawodową ciąży ograniczony obowiązek raportowania (np. dane dotyczące ilości podmiotów objętych obowiązkiem raportowym). W tym miejscu należy zaznaczyć, iż samo związanie tajemnicą zawodową nie skutkuje brakiem raportowania, a jedynie modyfikuje zakres przekazywanych informacji. Ustawa przewiduje także możliwość zwolnienia promotora/ wspomagającego z tajemnicy zawodowej i tym samym nie będą mogli oni powołać się na zapisy dotyczące tajemnicy zawodowej i dokonać raportowania w ograniczonym zakresie.

Należy też wskazać, iż zapisy ustawy znacznie wykraczają poza zapisy Dyrektywy DAC6 (objęcie obowiązkiem raportowania schematów krajowych, objęcie zakresem ustawy schematów podatkowych dotyczących VAT, dodanie katalogu nowych przesłanek rodzących obowiązki raportowe). Tym samym implementacja dyrektywy, pomimo że spełnia wymóg implementacji przepisów unijnych, to nie prowadzi do unifikacji tych przepisów, co może rodzić duże rozbieżności w zakresie postrzegania tych obowiązków przez pryzmat polskiego i zagranicznego podatnika. Może to też być problemem w odniesieniu do zauważalnej obecnie tendencji do unifikacji przepisów krajowych i międzynarodowych, która to unifikacja ułatwia wymianę informacji podatkowych i międzynarodową współpracę w zakresie zwalczania przestępczości podatkowej (np. obowiązki w zakresie raportowania Common Reporting Standard).

4. Zakres przedmiotowy

Ustawa MDR dzieli schematy podatkowe na dwie kategorie, tj. schematy transgraniczne nałożone Dyrektywą DAC6 oraz na inne schematy podatkowe (zwane schematami krajowymi). Podział ten jest szczególnie istotny ze względu na wprowadzone zawężenie obowiązku raportowania

krajowych schematów podatkowych w odniesieniu do kwalifikowanych korzystających, jak też wprowadzony ustawą obowiązek wstecznego zaraportowania schematów podatkowych – w zakresie schematów transgranicznych obowiązek raportowania powstaje od dnia 25 czerwca 2018 r., natomiast dla innych schematów podatkowych powstaje od 1 listopada 2018 r.⁸

Ustawodawca wyróżnia także schematy standaryzowane, tj. takie, które są możliwe do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń – w przypadku takich schematów promotor czy też wspomagający nie mogą powoływać się na tajemnicę zawodową jako przesłankę zwalniającą z obowiązku raportowego (ustawodawca jedynie ograniczył w pewnym stopniu zakres przekazywania danych).

W myśl Ustawy MDR obowiązkowi raportowania podlega schemat podatkowy, czyli uzgodnienie rozumiane jako czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowana lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego, które:

- spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada co najmniej jedną ogólną cechę rozpoznawczą (ustawa przewiduje aż 11 cech rozpoznawczych takich, jak np. zobowiązanie do zachowania poufności wobec osób trzecich, ustalenie wynagrodzenia uzależnionego od korzyści podatkowej, zmiana klasyfikacji dochodów/przychodów do innego źródła czy też nabycie spółki przynoszącej straty),
- lub posiada co najmniej jedną szczególną cechę rozpoznawczą (ustawodawca wyodrębnił 9 takich cech zgodnych z Dyrektywą DAC6),
- lub też posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą (tu ustawodawca wyodrębnił 4 cechy wykraczające poza Dyrektywę DAC6 – np. wpływ na część odroczonego podatku dochodowego lub aktywów/rezerwy z tytułu podatku odroczonego na kwotę ponad 5 mln zł).

⁸ Patrz przepisy przejściowe art. 28 ust. 1 i 3 Ustawy MDR.

Co wydaje się szczególnie istotne, jedynie w odniesieniu do ogólnej cechy rozpoznawczej ustawodawca uzależnił powstanie obowiązku raportowania od spełnienia głównej korzyści. Zgodnie zaś z art. 86a § 2 ustawy MDR kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej, mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia. Tym samym ogólna cecha rozpoznawcza powinna być analizowana przez pryzmat powstania korzyści podatkowej – takie zestawienie wydaje się spełniać pierwotne założenia ustawodawcy w zakresie zbierania informacji o agresywnych optymalizacjach podatkowych. Należy też uznać, iż takie zestawienie przesłanki ustawowej i osiągnięcia korzyści podatkowych ogranicza zakres czynności podlegających raportowaniu do zdarzeń mających realny wpływ na zobowiązanie podatkowe, czego nie można już powiedzieć w odniesieniu do pozostałych cech rozpoznawczych, gdzie nie występuje przesłanka głównej korzyści.

Problematyczne w weryfikacji mogą być zwłaszcza inne szczególne cechy rozpoznawcze – ten typ przesłanek nie wynika z Dyrektywy DAC6, jest to dodatkowy katalog stworzony przez polskiego ustawodawcę. Jedną z takich przesłanek jest wysokość dochodów (przychodów) podatnika wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekraczająca łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 25 mln zł. Literalna wykładnia tych przepisów prowadzi do wniosku, iż spełniona będzie ta przesłanka w odniesieniu do transakcji gospodarczych nie mających na celu osiągnięcie jakichkolwiek oszczędności podatkowych (np. udzielenie kredytu celowego na przejęcie innej spółki o przychodach 25 mln zł).

Ustawa MDR wprowadza także zasadę, iż raportowaniu podlegają wszystkie schematy transgraniczne, jak również schematy, gdzie korzystającym będzie podmiot powiązany. Natomiast inne schematy podlegają raportowaniu wyłącznie w sytuacji spełnienia kryterium kwalifikowanego korzystającego. Oznacza to, że każda transakcja musi być wielostopniowo analizowana – oprócz weryfikacji spełnienia cech rozpoznawczych rodzących obowiązek raportowy musi być także przeanalizowana ze względu na transgraniczność czynności, oraz czy obejmie podmioty powiązane. Następnie analiza musi dotyczyć kryteriów finansowych, które to zdarzenia mogą być trudno ocenne przed czy w trakcie realizowanych czynności.

Przykładowo jeżeli doradca podatkowy udzielając porad spółce X, nie będzie miał świadomości o wykorzystaniu informacji spisanych w formie raportu przez spółki zależne, to nie będzie miał wiedzy o powstaniu obowiązku raportowego. Mając jednakże na uwadze zapisy ustawowe mówiące o zachowaniu należytej staranności, można się zastanowić, czy doradca podatkowy jako podmiot profesjonalny i zaznajomiony z regulacjami dotyczącymi MDR może tłumaczyć się taką niewiedzą.

5. Zakres i terminy raportowania oraz sankcje karne

Ustawa przewiduje, iż obowiązek raportowania będzie należało wykonać w ciągu 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego lub przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego, lub też od dnia następnego po dniu dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi pierwsze. Jeżeli jednak wspomagający poweźmie wątpliwości w zakresie, czy dana transakcja nie jest schematem podatkowym, to obowiązek raportowy powstaje w ciągu 5 dni od tego momentu (forma raportowania wstępnego) będący powiadomieniem innych podmiotów oraz Szefa Kas, iż takie wątpliwości zidentyfikował – jeżeli wątpliwości nie zostaną usunięte i brak będzie informacji o zaraportowaniu schematu podatkowego przez promotora lub

korzystającego, to powstanie wyżej wspomniany obowiązek raportowy liczony w terminie 30 dni od powzięcia wątpliwości (raportowanie właściwe).

Raportowanie dokonuje się w formie elektronicznej z wykorzystaniem odpowiednich formularzy XML (odpowiednio MDR1 do MDR4), a zakres informacji jest uzależniony od rodzaju składanego raportu. Raportowanie właściwe o schemacie podatkowym składa się na formularzu MDR1. Informacja o charakterze statystycznym w zakresie ilości podmiotów biorących udział w uzgodnieniu dokonuje się na formularzu MDR2. Korzystający składając deklarację podatkową, jest zobowiązany równocześnie złożyć informacje MDR3 w zakresie czynności będących elementem schematu podatkowego oraz/lub uzyskanych korzyściach podatkowych. Formularz MDR4 służy kwartalnemu raportowaniu schematów podatkowych już uprzednio zgłoszonych. Dodatkowo został przygotowany formularz MDR niezawierający numeracji, będący formularzem wspólnym dla wszystkich pozostałych formularzy. Ustawa przewiduje ograniczone formy raportowania (wypełnienie jedynie części półformularzy), jeżeli np. promotor lub wspomagający nie został zwolniony z tajemnicy zawodowej, a dotyczy on schematu, który jest możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach schematu podatkowego – w przypadku takiego schematu promotor nie może zwolnić się z obowiązku raportowania.

Zakres informacji podlegający raportowaniu jest bardzo szeroki i obejmuje zarówno dane dotyczące korzystającego, jak również streszczenie i wyczerpujący opis uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, opis działalności gospodarczej, do której ma zastosowanie schemat, czy też wartość korzyści podatkowej – w formularzach występują między innymi pola opisowe o określonej ilości znaków.

Ustawa MDR przewiduje, iż promotor lub podmiot zatrudniający promotorów lub faktycznie wypłacający im wynagrodzenie (np.

doradca podatkowy), którego przychody lub koszty przekroczyły w roku poprzedzającym rok obrotowy równowartość 8 mln zł, jest zobowiązany do wdrożenia i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. Niewdrożenie procedury zagrożone jest karą finansową nakładaną przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze decyzji, w wysokości do 2 mln zł. Jednakże w przypadku stwierdzenia prawomocnym wyrokiem sądu popełnienia czynu zabronionego na gruncie KKS, kara pieniężna może wynosić do 10 mln zł. Zaś za brak wypełnienia obowiązków raportowania lub nieprawidłowe raportowanie KKS przewiduje karę grzywny do 720 stawek dziennych.

Minister Finansów w Objasnieniach MDR wskazał między innymi, iż ewentualne opóźnienia dotyczące realizacji obowiązków informacyjnych nie będą rodziły negatywnych konsekwencji dla podmiotów zobowiązanych, pod warunkiem że obowiązki te zostaną prawidłowo wykonane do 28 lutego 2019 r. Natomiast w przypadku prawidłowego wykonania opóźnionych obowiązków informacyjnych w okresie od 1 marca do 30 kwietnia 2019 r. opóźnienia te będą traktowane jako przypadki mniejszej wagi.

6. Ustawa MDR a tajemnica zawodowa doradców podatkowych

Przepisy obejmujące kwestię tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego, podobnie jak w innych korporacjach zawodowych typu adwokaci czy radcowie prawni, są normami prawnymi wynikającymi zarówno z zasad etyki zawodowej, jak i norm prawa bezpośrednio ujętych w ustawach dotyczących wykonywania danego zawodu – w przypadku doradcy podatkowego zawarte są w art. 37 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (analogiczne normy prawa zostały zawarte w art. 6 ust. 1 Prawa o adwokaturze czy art. 3 ust. 3 ustawy o radcach prawnych). Zgodnie z ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym doradca podatkowy obowiązany jest do zachowania w tajemnicy faktów

i informacji, z którymi zapoznał się w związku z wykonaniem zawodu. Zasady te stosuje się odpowiednio do osób zatrudnionych przez doradcę podatkowego w zakresie wykonywania przez te osoby czynności doradztwa podatkowego. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej przez doradców podatkowych został także wpisany do Zasad Etyki Doradców Podatkowych oraz potwierdzony rotą ślubowania doradcy podatkowego: „Przyrzekam, że jako doradca podatkowy będę wykonywać ten zawód kierując się dobrem swoich klientów, z całą sumiennością i rzetelnością, zgodnie z prawem, wiedzą, zasadami etyki zawodowej. Poznane w związku z wykonywaniem zawodu fakty i informacje zachowam w tajemnicy wobec osób trzecich”.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, iż obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej obejmujący zakaz ujawniania w jakiegokolwiek formie (publicznie lub prywatnie) jakichkolwiek informacji, faktów lub dokumentów, z którymi doradca zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej jest nieograniczony w czasie. Do czasu wprowadzenia nowych regulacji MDR panowało przekonanie, iż nawet zwolnienie doradcy z tajemnicy przez klienta nie zwalnia doradcy z zachowania tajemnicy zawodowej – takie postrzeganie tajemnicy zawodowej miało na celu zagwarantowania klientom doradców podatkowych komfortu powierzania im poufnych informacji podatkowych, finansowych lub rachunkowych, a tym samym stworzenia komfortu psychicznego ze strony podatnika, iż doradca podatkowy uzyskane informacje zachowa w tajemnicy.

Należy też wskazać, iż zgodnie z art. 196 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, w postępowaniu administracyjnym i podatkowym nie ma możliwości zwolnienia doradcy podatkowego przesłuchiwanego w charakterze świadka z obowiązku zachowania tajemnicy. Odmowa złożenia zeznań czy odpowiedzi na poszczególne pytania przez doradcę podatkowego nie stanowi czynu zabronionego. Warunkiem złożenia zeznań jest zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej – obowiązek składania zeznań wynika z art. 180 § 2 Kodeksu postępowania

karnego, zgodnie z którym osoby obowiązane do zachowania tajemnicy zawodowej mogą być przesłuchiwane co do faktów objętych tą tajemnicą tylko wtedy, gdy jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność nie może być ustalona na podstawie innego dowodu.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 22 listopada 2004 r., sygn. akt SK 64/2003 zwrócił uwagę, iż ustawodawca wprowadzając obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej przez określoną grupę zawodową, postępuje konsekwentnie, tj. w innych ustawach, wprowadzających obowiązek składania zeznań, przewiduje możliwość zachowania milczenia przez osoby związane tajemnicą. W przeciwnym razie w pewnych sytuacjach wypełnienie obowiązku milczenia byłoby niemożliwe, a ochrona osób, w których interesie ten obowiązek wprowadzono, okazałaby się iluzoryczna.

Jak zostało już wskazane powyżej, w dacie wejścia w życie Ustawy MDR został dodany do art. 37 ustawy o doradztwie podatkowym ust. 4 pkt 2, zgodnie z którym obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji objętych przepisami MDR. Jednocześnie należy mieć na uwadze, iż regulacje MDR obejmują niezwykle szeroki zakres czynności podlegających raportowaniu, wykraczając poza zakres czynności mogących być uznane jako agresywna optymalizacja podatkowa. Jak wskazano powyżej, w Objasnieniach MDR zostało wprost wyjaśnione, iż występowanie u podatnika cech schematu podatkowego nie powinno być postrzegane jako sytuacja niewłaściwa lub naganna. Wczytując się w treść cytowanego powyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego, można by doszukiwać się uzasadnienia dla zwolnienia z zachowania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego w odniesieniu do czynności uznanych za szkodliwe z punktu widzenia finansów państwa, jednakże wprowadzone przepisy mają na celu umożliwienie pozyskiwania danych przez organy podatkowe wykraczające daleko poza uzasadniony interes społeczny.

Ustawa MDR przewiduje, iż doradca podatkowy nie będąc zwolniony z tajemnicy zawodowej, dokonuje raportowania MDR tylko w wąskim zakresie, podając jedynie dane o charakterze zbliżonym do danych

statystycznych – powszechne wątpliwości budzi jednakże fakt, iż do samego raportowania doradca podatkowy jest zobligowany. Jeżeli celem było przekazanie danych uniemożliwiających ujawnienie korzystającego, to jaki jest cel tego raportowania? Jeżeli zaś przyjąć, iż działanie ustawodawcy jest działaniem przemyślanym, to czy to oznacza, iż w niedalekiej przyszłości doradca podatkowy zostanie poproszony o dodatkowe informacje w ramach kontroli wypełnienia obowiązków raportowania MDR pozwalających na identyfikację podatnika?

W obecnych czasach wykorzystanie narzędzi informatycznych w zestawieniu z ilością przekazywanych danych Ministrowi Finansów umożliwia identyfikację konkretnych osób uczestniczących w operacjach gospodarczych (np. analizy STIR⁹). Tym samym fakt zaraportowania danych statystycznych budzi wątpliwości co do zachowania w tajemnicy danych podatnika. Ministerstwo Finansów powszechnie chwali się skutecznością analizy otrzymanych danych, a tym samym istnieją obawy, czy pozyskane dane nie zostaną wzajemnie powiązane w celu identyfikacji podatników raportowanych dla celów MDR. „Trzeba zauważyć, że w obliczu możliwości natychmiastowego dostępu organów podatkowych do rozliczeń podatkowych promotora (choćby za pośrednictwem JPK) złożenie zawiadomienia o poinformowaniu klienta promotora o obowiązku ujawnienia schematu (z podaniem konkretnej daty!) w wielu przypadkach będzie pozwalać na łatwą identyfikację korzystających, którzy nie ujawnili schematu Szefowi KAS. Obowiązek złożenia przez promotora zawiadomienia może być zatem widziany jako denuncjacja klienta. Wprawdzie, jak stanowi art. 86b § 7 pkt 3 o.p., przesłanie zawiadomienia do Szefa KAS nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, ale przepis ten należy traktować w kategorii «myślenia życzeniowego». Z uwagi na wskazane wyżej okoliczności faktyczne zawiadomienie Szefa KAS o udostępnieniu schematu korzystającemu w wielu przypadkach będzie oznaczać naruszenie tajemnicy zawodowej

⁹ Dział IIIB ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2019, poz. 900.

doradcy podatkowego (adwokata, radcy prawnego)¹⁰.

Wszelkie rozważania na temat tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego należy jednocześnie nałożyć na odbiór społeczny nowych przepisów – zgodnie z pojawiającymi się wypowiedziami doradców podatkowych spotykają się oni z obawą podatników, iż już samo zapytanie doradcy podatkowego o opinię podatkową na temat planowanego przedsięwzięcia może skutkować powstaniem obowiązku raportowego MDR. Podatnik niejednokrotnie nie jest świadomy, czy dane rozwiązanie może rodzić jakieś konsekwencje podatkowe, czy też nie – dlatego idzie do doradcy podatkowego po pomoc, a to może skutkować obowiązkiem zaraportowania planowanych czynności. Doradca podatkowy nie będąc zwolniony z tajemnicy zawodowej, raportuje jedynie dane o charakterze statystycznym i jednocześnie informuje podatnika, iż on sam powinien wypełnić obowiązki raportowania MDR – to zaś wprowadza dużą dozę niepewności po stronie podatników i nieufność względem podmiotów świadczących usługi pomocy prawnej. Regulacje MDR nie przewidują działań pośrednich mających na celu z jednej strony instruowanie podatników, a z drugiej strony gwarantujących pewien poziom bezpieczeństwa w odniesieniu do świadczonej pomocy prawno-podatkowej.

7. Podsumowanie

Przedstawione powyżej regulacje MDR ze względu na niejasny i wieloaspektowy charakter rodzą wiele problemów po stronie podatników. Praktycznie każdy podmiot musi wieloaspektowo analizować transakcje gospodarcze w celu ustalenia, czy może ona stanowić schemat podatkowy i czy podlega takie zdarzenie obowiązkowi sprawozdawczemu. Analiza danych transakcyjnych musi przebiegać przy zastosowaniu gruntownego badania przesłanek (cech rozpoznawczych) oraz podmiotów uczestniczących w transakcji. Należy też mieć na uwadze, iż podmioty

¹⁰ M. Wilk, *Ujawnianie schematów podatkowych a tajemnica zawodowa doradcy podatkowego*, LEX/el. 2018.

zajmujące się udzielaniem pomocy prawnej podatnikom, na moment badania transakcji pod kątem wystąpienia przesłanki MDR skutkującej powstaniem obowiązku raportowego, mogą nie mieć wszystkich danych pozwalających na właściwą ocenę prawną, gdyż pewne zdarzenia mogą być nieznane na ten moment (np. wpływ transakcji na podatek odroczony), które to elementy mogą się uwidocznic *post factum*. W takim przypadku należałoby odpowiedzieć na pytanie, czy taka transakcja podlega raportowaniu, a jeżeli tak, to czy od momentu ujawnienia się tej przesłanki, czy też racjonalnie działający podmiot powinien był przewidzieć taki wpływ na wcześniejszym etapie lub też czy raportowanie powinno być zrealizowane dopiero po ujawnieniu tej przesłanki w późniejszym okresie (wydaje się, iż na takie pytania odpowiedzi dopiero można szukać w praktyce stosowania norm prawa).

W przypadku transakcji wielopodmiotowych (np. kredyty konsorcjalne) każdy z tych podmiotów może inaczej odczytywać swoje role w transakcji, a tym samym może być różne postrzeganie obowiązków MDR. Mając na uwadze, iż ustawa jest nacechowana stwierdzeniami nieostrymi i ocennymi, a jednocześnie znacznie wykracza poza ramy Dyrektywy DAC6, podatnicy funkcjonujący w różnych jurysdykcjach podatkowych (np. oddziały zagranicznych przedsiębiorstw) mogą odmiennie odczytywać te same zdarzenia jako podlegające lub niepodlegające raportowaniu.

Kwestię wymagającą dalszych rozważań w doktrynie prawa jest relacja tych przepisów względem innych norm prawa takich jak np. przepisy dotyczące karalności za nieujawnianie przedmiotu lub podstawy opodatkowania czy też kwestia wyłączenia karalności w związku z ujawnieniem okoliczności popełnienia przestępstwa skarbowego¹¹. Organy podatkowe otrzymują od podatników na wczesnym etapie procesowania transakcji różnego rodzaju informacje (opis schematu podatkowego) i ich wpływ na rozliczenia podatkowe, a tym samym powstaje pytanie o kwestie karalności i przedawnienia karalności – wydaje

¹¹ Art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 1999 r., Nr 83 poz. 930).

się, iż wypełnienie obowiązku raportowego MDR może być właśnie przesłanką wyłączającą karalność za ujawnione przestępstwa skarbowe opisane w schemacie podatkowym.

Należy też wskazać, iż przepisy MDR negatywnie wpływają na relację podatników i podmiotów zajmujących się pomocą prawną ze względu na ingerencję przepisów MDR w obszar prawnie chronionej tajemnicy zawodowej – podatnicy boją się pytać o planowaną lub realizowaną transakcję ze względu na ryzyko uznania takiej transakcji za podlegającej raportowaniu – brak jest mechanizmu pouczenia podatnika bez sankcji raportowania, co jak się wydaje, byłoby lepszym rozwiązaniem. Osoby udzielające porad prawno-podatkowych są traktowane jako podmioty zaufania publicznego, co gwarantowane jest objęciem ich czynności i uzyskanych informacji tajemnicą zawodową – tajemnicy zawodowej nie zniesiono, jednakże wprowadzone przepisy burzą dotychczas wypracowany dorobek w tym zakresie.

Wszystkie powyższe wątpliwości, jakie pojawiają się w kontekście analizy przepisów MDR i ich uchwalania, nasuwają pytanie o zasadność wprowadzania tak trudnych w odbiorze społecznym przepisów bez gruntownych konsultacji społecznych i przy zbytnim pośpiechu, bez zagwarantowania odpowiednio długiego *vacatio legis*.

BIBLIOGRAFIA

Źródła

1. Ustawa z 23 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2018 r., poz. 2193.
2. Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych.
3. Ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 1999 r., Nr 83 poz. 930).
4. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2019, poz. 900.
5. Stanowisko Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych w sprawie projektu zmian dotyczących wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych z dnia 15 listopada 2017 r., https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=06a91285-18c6-4ebe-a773-d6d46a4e4198&groupId=764034 [dostęp: 5.01.2019].
6. Objasnienia Ministra Finansów Informacje o schematach podatkowych (MDR) z dnia 31 stycznia 2019 r., https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=864af355-652d-402d-93c6-ee9b905109c0&groupId=764034 [dostęp: 7.01.2019].
7. Zaniewicz E., *Raportowanie schematów podatkowych przez biura rachunkowe*, LEX/el. 2019.
8. Wilk M., *Ujawnianie schematów podatkowych a tajemnica zawodowa doradcy podatkowego*, LEX/el. 2018.

Publikacje internetowe

1. Andrychowska D., *Schematy podatkowe MDR – co to jest schemat podatkowy*, <https://www.frr.pl/news/855/schematy-podatkowe-mdr-co-to-jest> [dostęp 15.12.2019].

2. Deloitte, *Raportowanie schematów podatkowych przez instytucje finansowe*, <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/MDR-obowiazek-raportowania-schematow-podatkowych.html> [dostęp 15.12.2019].
3. Koślicki K., *Raportowanie schematów podatkowych z istotną luką*, <https://www.prawo.pl/podatki/mdr-1-mdr-3-kto-ma-skladac-raportowanie-schematow-podatkowych,418709.html> [dostęp 12.06.2019].
4. Leśniak G. J., *Pełnomocnik zgłasza schemat podatkowy - tajemnicy nie gwarantuje*, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-tajemnica-zawodowa-doradcow,382608.html> [dostęp 5.12.2019]
5. Kubicz A., *Raportowanie schematów podatkowych: czy doradca doniesie na klienta*, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/302209996-Raportowanie-schematow-podatkowych-czy-doradca-doniesie-na-klienta.html> [dostęp 5.12.2019].

Kształtowanie się stabilizującej reguły wydatkowej oraz mechanizm jej działania

Formation and construction of the stabilizing expenditure rule

Streszczenie

Artykuł na wstępie definiuje pojęcie reguł wydatkowych oraz tłumaczy jej rolę w kontekście utrzymywania nowoczesnie rozumianej stabilności fiskalnej. Dokonana jest charakterystyka skutecznej reguły wydatkowej. Następnie krótko opisane są historyczne reguły wydatkowe funkcjonujące w Polsce w czasach III RP aż do uchwalenia stabilizującej reguły wydatkowej, której poświęcona jest największa część artykułu. Wskazane zostają jej podstawy prawne zarówno w prawie polskim, jak europejskim, a także cele i założenia, które przyświecały wprowadzeniu tej reguły. W sposób wyczerpujący opisana jest jej pierwotnie uchwalona konstrukcja. W pracy nie zostało opisane funkcjonowanie regulacji w praktyce, nie przeprowadzono również próby jej oceny, aspekty te zostaną rozwinięte w artykule będącym kontynuacją tematu stabilizującej reguły wydatkowej.

Słowa kluczowe: stabilizująca reguła wydatkowa, budżet państwa, sektor finansów publicznych, *deficit bias*, stabilność fiskalna

Abstract

In the introduction, the paper defines the concept of expenditure rules and describes its role in maintaining the modernly understood fiscal

sustainability. Notion of an efficient expenditure rule is characterized. Then, there is a briefly description of all expenditure rules that had been used in the Republic of Poland till the adoption of the stabilizing expenditure rule, which is the key topic in this article. There are pointed out assumptions which the stabilizing expenditure rule was supposed to implement. Its original construction is described in the comprehensive way. However, neither the rule's mechanism evaluation or its functioning in the practice is not presented in this paper. These matters will be touched on in the following paper which will continue the topic of stabilizing expenditure rule.

Keywords: stabilizing expenditure rule, state budget, public finance sector, deficit bias, fiscal sustainability

1. Wprowadzenie

Finanse publiczne są co prawda sferą, która zwykle na porządku dziennym nie jest źródłem ożywionych dyskusji, jednak zdarzają się momenty, kiedy ta tematyka pojawia się w centrum debaty publicznej. Dzieje się tak często po pojawieniu się czynników mogących bardzo istotnie wpłynąć na tę sferę. W ostatnim czasie, w odbiorze zarówno specjalistów, jak i opinii publicznej, takim czynnikiem był ogłoszony w lutym 2019 r. rządowy program zakładający m.in. poniższe postulaty¹:

- wypłata świadczenia „500+” na każde dziecko,
- „trzynastka”, czyli dodatkowe świadczenie w wysokości 1100 zł brutto dla wszystkich osób pobierających emeryturę,
- przywrócenie zredukowanych wcześniej połączeń autobusowych.

Media nazwały program „Piątką Kaczyńskiego”, od nazwiska prezesa rządzącej partii, a ekonomiści oszacowali koszt programu na 40 mld zł². Z biegiem czasu postulaty programu zaczęły być wprowadzane

¹ *Wolność, równość, nowe 500+ i „trzynastka” dla emerytów. Kaczyński na konwencji PiS* <https://www.tvn24.pl/wiadomosci-z-kraju,3/kaczynski-na-konwencji-pis,912273.html> [dostęp 16.07.2019].

² M. Ratajczak, *Piątka Kaczyńskiego pod lupą analityków. Już raz wstrząsnęli kursem złotego* <https://www.money.pl/gospodarka/piatka-kaczynskiego-pod-lupa-analitykow-juz-raz-wstrzasneli-kursem-zlotego-6362131213026945a.html> [dostęp 16.07.2019].

w życie. Od 1 lipca weszła w życie ustawa z 26 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci oraz niektórych innych ustaw³, na mocy której świadczenie „500+” jest wypłacane na każde dziecko. 4 kwietnia ogłoszona została ustawa o jednorazowym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów w 2019 r.⁴ Należy pamiętać, że „Piątka Kaczyńskiego” została ogłoszona i zaczęła być realizowana w okresie przedwyborczym. W odpowiedzi na rządowy program zaczęły pojawiać się propozycje tworzone przez ugrupowania opozycyjne. Przykładowo na konwencji Koalicji Obywatelskiej, która miała miejsce w lipcu 2019 r., ogłoszona została tzw. „Szóstka Schetyny”, czyli analogiczny program, którego realizacja również zakładała znaczny wzrost wydatków publicznych.

Trwająca na polskiej scenie politycznej swoista licytacja na to, kto zaoferuje więcej wyborcom, wywołała zaniepokojenie wśród ekonomistów. Konieczność znalezienia środków na realizację tak kosztownych obietnic wyborczych doprowadzić może do finansowania ich poprzez zadłużanie się. Zjawisko takie nosi nazwę *deficit bias*⁵. Ponadto zaczęły się pojawiać głosy o tym, że realizacja „Piątki Kaczyńskiego” spowoduje złamanie stabilizującej reguły wydatkowej⁶. W środowisku naukowym, czy przede wszystkim w mediach kwestii tejże reguły nie poświęcono od dłuższego czasu zbyt wiele uwagi. Dlatego też obecny czas to bardzo dobra okazja, aby poddać analizie stabilizującą regułę wydatkową (dalej także SRW, reguła wydatkowa). Analiza ta zostanie dokonana na łamach dwóch prac. W pierwszej krótko zdefiniowane zostanie pojęcie reguły wydatkowej oraz wytłumaczona zostanie jej rola w kontekście utrzymywania nowoczesnie rozumianej stabilności fiskalnej. Następnie opisane zostaną reguły

³ Dz. U. z 2019 r. poz. 924.

⁴ Dz. U. z 2019 r. poz. 743.

⁵ H. van Eden, P. Khemani, R.P. Emery Jr, *Developing Legal Frameworks to Promote Fiscal Responsibility: Design Matters*, [w:] M. Cangiano, T. Curristine, M. Lazare, *Public financial management and its emerging architecture*, International Monetary Fund, Washington 2013, s. 79-80.

⁶ J. Bereźnicki, *Piątka Kaczyńskiego. Minister finansów nie zgadza się na złamanie reguły wydatkowej* <https://www.money.pl/gospodarka/piatka-kaczynskiego-minister-finansow-nie-zgadza-sie-na-zlamanie-reguly-wydatkowej-6360661536839297a.html> [dostęp 16.07.2019].

wydatkowe funkcjonujące w Polsce od początku III RP aż do uchwalenia stabilizującej reguły wydatkowej, której poświęcona zostanie największa część artykułu. Wyczerpująco zostanie opisany jej pierwotny mechanizm funkcjonowania, przedstawione również zostaną akty prawne Unii Europejskiej, które zostały zaimplementowane poprzez wprowadzenie SRW w ustalonym kształcie. Artykuł ten ma wymiar historyczno-prawny. Zapoznanie z pojęciem reguły wydatkowej, a także zestawienie konstrukcji SRW z regułami stosowanymi w przeszłości ma na celu kompleksowe wdrożenie czytelnika w owe zagadnienie oraz stworzenie bazy teoretycznej potrzebnej do zapoznania się z drugą częścią pracy. Na jej łamach opisane zostanie funkcjonowanie reguły wydatkowej w praktyce, wraz ze zmianami w mechanizmie SRW.

Reasumując, w poniższym tekście przedstawione zostaną informacje niezbędne do tego, aby poznać i zrozumieć regulację, a także kompleksowo ocenić jej funkcjonowanie, co zostanie przeprowadzone w tekście następnym. Obie prace zatem wyczerpią razem tematykę stabilizującej reguły wydatkowej.

2. Równowaga budżetowa na przestrzeni wieków, reguły fiskalne

Omawiana w tym artykule stabilizująca reguła wydatkowa należy do rodziny reguł fiskalnych. Reguły fiskalne uważane są obecnie za użyteczne narzędzie w walce z kryzysem finansów publicznych, których optymalnym stadium jest równowaga, będąca jednym z czynników świadczących o stabilności fiskalnej (*fiscal sustainability*). Na przestrzeni wieków podejście do równowagi budżetowej ewoluowało. W nurcie klasycznej ekonomii, której ojcem był A. Smith, zasada równowagi budżetowej była utożsamiana ze zrównoważeniem dochodów i wydatków. Dług publiczny był zjawiskiem wysoce niepożądanym, który miał prowadzić do wzrostu zależności państwa od zagranicznych wierzycieli, a w konsekwencji do podwyższenia podatków i inflacji. W wyniku doświadczeń tzw. Wielkiego kryzysu oraz poglądów głoszonych przez J.M. Keynesa, ukształtował się nurt tzw. systematycznego deficytu. W jego myśl wzrost wydatków

publicznych w okresie recesji gospodarczej może przeciwdziałać skutkom spadku poziomu wydatków prywatnych, które prowadzą do zmniejszenia się popytu wewnętrznego, zaś w czasie wzrostu gospodarczego może korzystnie dla gospodarki stymulować popyt. Obecnie zaś pojęcie równowagi budżetowej jest definiowane jako kompromis pomiędzy tymi dwoma skrajnymi podejściami. Postuluje się osiągnięcie równowagi budżetowej w okresie odpowiadającym długości cyklu koniunkturalnego. Należy natomiast podkreślić, że ów stan *fiscal sustainability* jest pojęciem szerszym niż równowaga budżetowa. Zależy ona również od czynników zewnętrznych, jak stopa inflacji czy skłonność społeczeństwa do oszczędzania, oraz czynników rynkowych, czyli koniunktury i płynności na rynkach finansowych^{7 8}.

Istotą reguł fiskalnych jest ograniczenie uznaniowości w polityce fiskalnej. Ma to doprowadzić do utrzymania nowoczesnie rozumianej równowagi budżetowej, a co za tym idzie, stabilności fiskalnej. Wyróżnić można przede wszystkim reguły numeryczne i jakościowe. Numeryczne, zwane również ilościowymi, wyznaczają konkretne nieprzekraczalne limity wyrażone w wartościach lub procentowych stosunkach danych wartości. Reguły jakościowe, zwane również opisowymi, odnoszą się przede wszystkim do procedury budżetowej, czyli wszystkich zasad i czynności związanych z jej organizacją; przygotowaniem budżetu, uchwaleniem, realizacją oraz kontrolą tej realizacji⁹.

3. Reguły wydatkowe w III RP

Na początku niniejszego artykułu należałoby ustalić, czym powinna charakteryzować się skuteczna i efektywna reguła wydatkowa. Przede wszystkim ważna jest jej konstrukcja, odpowiednia ranga prawna

⁷ R. Mroczkowski, *Numeryczne Reguły Wydatkowe jako instrumenty wzmacniające stabilność fiskalną*, [w:] W. Miemiec, K. Sawicka (red.), *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 321-322.

⁸ M. Postuła, *Instrumenty zarządzania finansami publicznymi*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2015, s. 88.

⁹ P. Panfil, *Prawne i finansowe uwarunkowania długu skarbu państwa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 126.

i umocowanie w systemie prawnym. Od tych czynników zależy, czy reguła *de facto* będzie działać, czy też łatwo będzie obejść lub zmienić jej postanowienia przez podmiot poddany jej ograniczeniom. Najwyższą skutecznością i stabilnością charakteryzują się reguły zapisane na szczeblu konstytucyjnym oraz narzucone przez organizacje międzynarodowe. Z kolei najmniej trwałe są reguły uznaniowe, wprowadzane jako inicjatywa organu realizującego politykę fiskalną. Kolejną ważną cechą skutecznej reguły wydatkowej jest jej przejrzystość i możliwie największa prostota. Umożliwia to efektywną kontrolę jej realizacji. Oprócz tego skuteczna reguła wydatkowa powinna zapewniać stabilność finansów państwa w ciągu całego okresu koniunkturalnego. W okresie recesji nie powinna nadmiernie zmniejszać limitu wydatków, aby nie pozbawiać państwa możliwości reagowania na sytuację ekonomiczną. W okresie wzrostu gospodarczego natomiast powinna hamować ich zbyt szybki wzrost. Reguły spełniające to kryterium to tzw. reguły antycykliczne. *Last but not least* ważna jest możliwie największa rozpiętość reguły wydatkowej, tzn. powinna ona obejmować możliwie największy obszar sektora finansów publicznych.

W początkach istnienia III RP nie wprowadzono reguły ograniczającej w żaden sposób wydatki czy poziom deficytu budżetowego. Znaczne pogorszenie się kondycji finansów publicznych w latach 2001-2002 nakłoniło jednak rządzących do podjęcia działań zmierzających do ograniczenia poziomu deficytu budżetowego oraz wydatków publicznych. Takim działaniem było wprowadzenie w 2001 r. pierwszej w dziejach III RP reguły wydatkowej, zwanej również „regułą Belki” czy też „kotwicą Belki”, od nazwiska autora, ówczesnego Ministra Finansów, prof. Marka Belki. Ustalała ona, że poziom wydatków budżetu państwa w danym roku mógł wzrosnąć w stosunku do poziomu wydatków z roku poprzedniego o wartość wskaźnika prognozowanej inflacji powiększonego o 1 pp. Czyli jeśli w danym roku inflacja miała wynieść 2%, to poziom wydatków w stosunku do roku poprzedniego mógł wzrosnąć maksymalnie o 3%. Zakładała ona stopniową redukcję deficytu wraz z postępem wzrostu

gospodarczego. „Reguła Belki” była podstawą do uchwalenia budżetu państwa na rok 2002. Porzucono ją jednak już rok później, w związku ze zmianą na urzędzie Ministra Finansów w lipcu 2002 r. Regułę zastosowano jeszcze przy planowaniu budżetu w 2005 r. W tym samym roku rząd ogłosił tzw. „nominalną kotwicę budżetową”¹⁰, która posłużyła do zaplanowania dochodów i wydatków budżetu państwa na lata 2006 i 2007. Ustanawiała ona bezwzględny limit deficytu budżetowego w wysokości 30 mld zł. Faktycznie założenia kotwicy budżetowej zostały spełnione, deficyt budżetowy w 2006 r. wyniósł 25 mld zł, a w 2007 r. 15,95 mld zł¹¹. Trudno jednak wskazać związek spadku deficytu ze stosowaniem kotwicy budżetowej, należy raczej szukać przyczyny w dobrej koniunkturze gospodarczej, wg danych OECD PKB w 2006 r. wzrosło o 6,2%, a w 2007 o 7%¹².

Opisane powyżej rozwiązania były w pełni uznaniowe. Jeśli rzeczywiście funkcjonowały, to bardzo krótko. Dobrym przykładem jest tutaj „reguła Belki”, porzucona po dymisji jej autora. Oprócz tego reguły te skupiały się jedynie na obszarze budżetu państwa, pozostawiając nieuregulowane wydatki większej części sektora finansów publicznych. Można więc stwierdzić, że polityka wydatkowa nie była prowadzona w sposób długofalowy i nie przynosiła wymiernych efektów.

Z biegiem czasu nierozwiązany problem utrzymania stabilności fiskalnej stawał się coraz większy. 1 maja 2004 r. Polska oficjalnie stała się członkiem Unii Europejskiej. Na podstawie art. 126 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹³ (dalej także TFUE), jednym z kryteriów, którego wdrażanie należało spełnić jako państwo członkowskie, było unikanie nadmiernego deficytu. Wiąże się to z przestrzeganiem limitu 3% dla stosunku planowanego lub rzeczywistego

¹⁰ U.K. Zawadzka-Pąk, E. Lotko, *Prawnofinansowe instrumenty ograniczania deficytu i długu publicznego w Polsce na tle doświadczeń europejskich*, Temida 2, Białystok 2018, s. 138.

¹¹ *Ibidem*, s. 138.

¹² OECD, *Real GDP Forecast*, <https://data.oecd.org/gdp/real-gdp-forecast.htm#indicator-chart> [dostęp 21.07.2019].

¹³ Wersje skonsolidowane Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej - Dz. U. C 115 z dnia 9 maja 2008 r.

deficytu publicznego do PKB oraz o 60% dla stosunku długu publicznego do PKB. Na podstawie danych przekazanych przez Polskę oraz Eurostat deficyt sektora *General Government* wyniósł 4,1% PKB, zatem znacznie przekroczył limit. Ponadto w latach następnych przewidywano wzrost deficytu budżetowego oraz długu publicznego¹⁴. Wobec tego 12 maja 2004 r. Komisja Europejska po raz pierwszy zainicjowała procedurę nadmiernego deficytu wobec Polski. Procedurę zamknięto w lipcu 2008 r., przede wszystkim ze względu na spadek deficytu w 2007 r. do 2% PKB. Jednakże, tak jak wspomniano wcześniej, redukcja deficytu budżetowego była w większym stopniu zasługą wysokiego wzrostu gospodarczego w latach 2006 i 2007 niż skutecznych działań podjętych w dziedzinie polityki fiskalnej. Dobra koniunktura skończyła się wraz z pojawieniem się w Europie kryzysu gospodarczego w 2008 r. W tym samym roku deficyt budżetowy znowu przekroczył wartość referencyjną 3% PKB, osiągając poziom 3,7% PKB, a rok później aż 7,1% PKB. W konsekwencji, w lipcu 2009 r. Polska została ponownie objęta procedurą nadmiernego deficytu¹⁵. W odpowiedzi na kondycję finansów publicznych 29 stycznia 2010 r. Prezes Rady Ministrów zaprezentował Plan Rozwoju i Konsolidacji Finansów 2010-2011. Kluczowym czynnikiem w jego realizacji było wzmocnienie ram instytucjonalnych dla prowadzenia polityki budżetowej. Kryzys finansowy bowiem jedynie pokazał niestabilność sektora finansów publicznych, czego główną przyczyną był zbyt wysoki poziom wydatków. Rząd zdał sobie sprawę z konieczności wprowadzenia reguły wydatkowej, która w przeciwieństwie do swoich poprzedniczek uregulowana byłaby na poziomie ustawowym, co stworzyłoby warunki do jej długoterminowego stosowania¹⁶. Na mocy ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw¹⁷, do ustawy o finansach publicznych dodano art. 112a-112d,

¹⁴ Raport Komisji Europejskiej, *Poland - report prepared in accordance with Article 104 of the Treaty*, Brussels 2004, s. 9.

¹⁵ *Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*, Dz. U. z 2010 r. nr 257, poz. 1726.

¹⁶ *Wieloletni Plan Finansowy Państwa 2010-2013*, Warszawa 2010, s. 8.

¹⁷ Dz. U. z 2010 r. nr 257, poz. 1726.

regulujące tzw. tymczasową wydatkową regułę dyscyplinującą (dalej także WRD). Reguła ta ograniczała wzrost wydatków uznaniowych (tzw. elastycznych) budżetu państwa do poziomu zgodnego z prognozowanym na dany rok budżetowy, średniorocznym wskaźnikiem cen towarów i usług konsumpcyjnych powiększonym o 1 pp. Zgodnie z art. 112c Rada Ministrów nie mogła przyjmować projektów zwiększających poziom wydatków niepodlegających regule wydatkowej. Na podstawie art. 112d ust. 1 reguła zawieszona miała być w przypadku wprowadzenia stanu wojennego, stanu wyjątkowego czy stanu klęski żywiołowej (przy czym dwa ostatnie musiałyby zostać wprowadzone na całym terytorium Rzeczypospolitej).

Konstrukcją wydatkowa reguła dyscyplinująca przypominała więc „regułę Belki”. Różniła się ona od niej przede wszystkim uregulowaniem na poziomie ustawowym oraz mniejszą rozpiętością. Objęte regułą wydatki elastyczne stanowiły ok. 20% wydatków budżetu państwa¹⁸. Reguła stosowana była do opracowywania uchwalanego od 2010 r. Wieloletniego Planu Finansowego Państwa (dalej także WPF). Według szacunków umieszczonych w WPF na lata 2010-2013 reguła miała przynieść oszczędności wynoszące odpowiednio 2,8 mld zł w 2011 r., 5,7 mld zł w 2012 r. i 8,8 mld zł w 2013 r.¹⁹

Jeśli chodzi o funkcjonowanie wydatkowej reguły dyscyplinującej w praktyce, trudno znaleźć wymierne liczby, które zweryfikowałyby założenia WPF na lata 2010-2013. Nie da się również zweryfikować bezpośredniego wpływu stosowania wydatkowej reguły dyscyplinującej na finanse publiczne. Zarówno w Ustawie budżetowej, jak i Wieloletnim Planie Finansowym Państwa nie można znaleźć wyliczenia limitu wydatków obejmowanych przez regułę. Podział na wydatki elastyczne i sztywne nie jest jednoznaczny, rząd zarówno w projekcie, jak i w innych publikacjach posługiwał się szacunkami dotyczącymi poziomu obydwu. Nie odnotowano dużego wzrostu wydatków budżetu państwa, ale nie

¹⁸ M. Cilak, *Reguły wydatkowe dotyczące budżetu państwa (na gruncie ustawy o finansach publicznych z 2009 r.)*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2013, t. 1, s. 43.

¹⁹ *Wieloletni Plan Finansowy Państwa 2010-2013*, s. 4.

zaobserwowano z też ich znaczącego spadku względem PKB. Patrząc natomiast na szersze *spectrum* sektora finansów publicznych, udało się znacznie zredukować deficyt sektora *General Government*. Z 7,3% PKB w 2010 r. spadł do 4,8% i 3,7% odpowiednio w latach 2011-2012²⁰. Pozytywnie również należy ocenić fakt, że zachował on tendencję spadkową w 2012 r., kiedy wzrost PKB zmalał do tempa 1,61% w skali roku²¹. W tej kwestii zatem dużo lepiej poradzono sobie z pogorszeniem się koniunktury gospodarczej niż w latach 2008-2009.

Reguła określana była jako tymczasowa²², ponieważ miała obowiązywać do momentu uchYLENIA procedury nadmiernego deficytu wobec Polski. Pierwotnie rząd Polski zadeklarował się, że spełni ten warunek do końca 2012 r., jednak po 2 latach obowiązywania wydatkowej reguły dyscyplinującej nie udało się osiągnąć jeszcze tego celu. Mimo to na mocy ustawy z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych²³ dodano art. 112e, który uchylał stosowanie przepisów art. 112a i art. 112b w 2013 roku. Oznaczało to, że reguła wydatkowa przestała obowiązywać w 2013 r. W uzasadnieniu przeczytać można, że obowiązywanie WRD w ówczesnej chwili utrudniałoby przeciwdziałaniu pogłębianiu się spowolnienia gospodarczego. Mechanizm tymczasowej reguły wydatkowej działał bowiem w sposób procykliczny, a trzymanie się go wiązałyby się z koniecznością znacznego ograniczenia wydatków, co nie poprawiłoby stanu finansów publicznych ani nie przyczyniłoby się do zakończenia procedury nadmiernego deficytu. Drastyczne ograniczenie limitu wydatków elastycznych i dyskrecjonalnych (jednorazowych) pozbawiłoby państwo oddziaływania na wydarzenia w momencie recesji gospodarczej²⁴.

²⁰ OECD, *General Government deficit*, <https://data.oecd.org/gga/general-government-deficit.htm> [dostęp 26.07.2019].

²¹ OECD *Real GDP forecast*, <https://data.oecd.org/gdp/real-gdp-forecast.htm#indicator-chart> [dostęp 26.07.2019].

²² Komentarz do art. 112aa, [w:] W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Legalis.

²³ Dz. U. z 2013 r. poz. 938.

²⁴ *Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych*, Dz. U. z 2013 r. poz. 938, s. 2-3.

Abstrahując od trafności argumentów wysuwanych przez Radę Ministrów, jedną z istotnych cech dobrej reguły wydatkowej jest jej stabilność. Wydatkowa reguła dyscyplinująca obowiązywać miała do czasu wyjścia z procedury nadmiernego deficytu; jeszcze przed wejściem jej w życie, w Wieloletnim Planie Finansowym Państwa na lata 2010-2013 szacowano, ile oszczędności przyniesie ona w latach 2011-2013. W tym samym dokumencie przeczytać można było, jak istotne jest ograniczenie wydatków elastycznych w kontekście przywrócenia stabilności finansów publicznych. Rada Ministrów w ten sposób zdecydowała się na drastyczną zmianę polityki fiskalnej w trakcie trwania roku budżetowego. Oczywiście wiązało się to z koniecznością nowelizacji budżetowej, która została uchwalona w ustawie z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy budżetowej na rok 2013²⁵. Limit deficytu budżetu państwa zwiększony został z planowanych 35,6 mld zł do 51,65 mld zł. Ostatecznie deficyt budżetowy wyniósł 42,2 mld zł i był o prawie 12 mld zł wyższy niż w roku poprzednim²⁶. Deficyt sektora *General Government* wzrósł z 3,7% w roku 2012 do 4,1% w 2013 r. Przede wszystkim zaś zmiana ustawy pokazała, że rząd mając poparcie większości sejmowej, jest stanie w dowolnym momencie uchylić obowiązywanie mechanizmów reguły wydatkowej.

W uzasadnieniu tłumaczono, że zawieszenie WRD umożliwi wprowadzenie jeszcze w tym samym roku stabilizującej reguły wydatkowej, jednak nie zostało to zrealizowane. Istotnie, na mocy ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw²⁷ uchwalono art. 112aa wprowadzający SRW, jednocześnie uchylając WRD zapisaną w art. 112a-112c. Zgodnie jednak z art. 14 ustawy z 8 listopada 2013 r.- przepis uchwalający stabilizującą regułę wydatkową miał zostać zastosowany dopiero przy obliczaniu wydatków budżetu państwa na 2015 r. W rezultacie w Polsce w latach 2013-2014, w czasie trwania procedury nadmiernego deficytu, nie

²⁵ Dz. U. z 2013 r. poz. 1212.

²⁶ Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2013 roku*, s. 63.

²⁷ Dz. U. z 2013 r. poz. 1646.

obowiązywała reguła wydatkowa. Mimo zwiększenia się tempa wzrostu PKB z 1,39% w 2013 r. do 3,32% w 2014 r. deficyt sektora *General Government* osiągnął wartość 3,7%, co było wynikiem niepozwalającym zakończyć procedury nadmiernego deficytu.

4. Stabilizująca reguła wydatkowa jako implementacja aktów prawnych UE

Uchwalona w 2013 r., stabilizująca reguła wydatkowa konstruowana miała być zgodnie z najnowszymi wytycznymi Unii Europejskiej. Lata kryzysu uwidoczniły trudności związane z przestrzeganiem zasad unijnego Paktu stabilności i wzrostu²⁸, trudność koordynacji polityki gospodarczej pomiędzy państwami członkowskimi oraz ograniczony nadzór polityki fiskalnej. Na podstawie propozycji Komisji Europejskiej pod koniec 2011 r. wydano zbiór regulacji składający się z sześciu aktów prawnych (nazywany również „sześciopakiem”) modyfikujących Pakt Stabilności i Wzrostu. W skład „sześciopaku” wchodziło pięć rozporządzeń i jedna dyrektywa. Głównym celem było wprowadzenie bardziej restrykcyjnych rozwiązań w wypadku naruszeniu zasad unijnej polityki budżetowej. Treść aktów prawnych wchodzących w skład „sześciopaku” ma istotne znaczenie w kontekście kształtu stabilizującej reguły wydatkowej, która musi spełniać ich postanowienia.

Pierwsze dwa rozporządzenia, nr 1173/2011²⁹ i 1174/2011³⁰ UE adresowane są do państw członkowskich należących do strefy euro.

²⁸ Pakt stabilności i wzrostu – porozumienie państw członkowskich UE zawarte 17.06.1997 r. na szczycie Rady Europejskiej w Amsterdamie. Jego postanowienia zapisane były w rozporządzeniach 1466/97 w sprawie wzmocnienia nadzoru pozycji budżetowych oraz nadzoru i koordynacji polityk gospodarczych i 1467/97 w sprawie przyspieszenia i wyjaśnienia procedury nadmiernego deficytu. Obligował on państwa członkowskie do przedkładania programów makroekonomicznych oraz przestrzegania dyscypliny fiskalnej, która miała być monitorowana przez Radę Ecofin.

²⁹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1173/2011 z dnia 16 listopada 2011 r. w sprawie skutecznego egzekwowania nadzoru budżetowego w strefie euro. Dz. U. L 306 z 23.11.2011 r., s. 1.

³⁰ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1174/2011 z dnia 16 listopada 2011 r. w sprawie środków egzekwowania korekty nadmiernych zakłóceń równowagi makroekonomicznej w strefie euro. Dz. U. L 306 z 23.11.2011 r., s. 8.

Polska zobowiązania jest do przestrzegania rozporządzeń nr 1175/2011³¹, 1176/2011³² i 1177/2011³³ UE, z czego treść pierwszego i ostatniego z tej trójki ważna jest w kontekście konstrukcji SRW. Pierwsze z nich, nr 1175/2011, dotyczy konieczności osiągnięcia przez państwo członkowskie średniookresowego celu budżetowego (*medium term objective*, dalej także MTO). MTO określane mają być w ujęciu strukturalnym, to znaczy po skorygowaniu wyniku nominalnego o wpływ cyklu koniunkturalnego i wartość działań dyskrecyjnych. Zgodnie z rozporządzeniem nr 1175/2011 UE ich wysokość ustalana ma być indywidualnie dla każdego państwa, pomiędzy deficytem w wysokości 1% PKB a nadwyżką budżetową. MTO miało więc zobligować państwa do posiadania marginesu bezpieczeństwa przed referencyjną wartością 3% PKB. Zgodnie z nazwą cel budżetowy miał być osiągnięty w średnim okresie, co oznaczało wynik powyżej MTO w czasie pomyślnej koniunktury i analogicznie wynik poniżej MTO w czasach mniej pomyślnych³⁴.

W drugim rozporządzeniu nr 1177/2011 UE doprecyzowano zakres minimalnej korekty, koniecznej do zrealizowania w wypadku niepodjęcia przez państwo członkowskie skutecznych działań związanych z redukcją nadmiernego deficytu. Wówczas należy skorygować poziom wydatków na dany rok o co najmniej 0,5% PKB. Korekta ta nazywana jest również „benchmarkiem wydatkowym”.

Last but not least, bardzo ważna w kontekście stabilizującej reguły wydatkowej jest wchodząca w skład „sześciopaku” dyrektywa Rady Europejskiej 2011/85/UE³⁵ ws. wymogów dla ram budżetowych państw

³¹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1175/2011 z dnia 16 listopada 2011 r. zmieniające rozporządzenie Rady (WE) nr 1466/97 w sprawie wzmocnienia nadzoru pozycji budżetowych oraz nadzoru i koordynacji polityk gospodarczych. Dz. U. L 306 z 23.11.2011 r., s. 12.

³² Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1176/2011 z dnia 16 listopada 2011 r. w sprawie zapobiegania zakłóceniom równowagi makroekonomicznej i ich korygowania. Dz. U. L 306 z 23.11.2011 r., s. 25.

³³ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1177/2011 z dnia 8 listopada 2011 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1467/97 w sprawie przyspieszenia i wyjaśnienia procedury nadmiernego deficytu. Dz. U. L 306 z 23.11.2011 r., s. 33.

³⁴ U.K. Zawadzka-Pąk, E. Lotko, *op. cit.*, s. 140.

³⁵ Dz. U. L 306 z 23.11.2011 r., s. 41.

członkowskich. Jej rozdział IV porusza tematykę numerycznych reguł fiskalnych. Zgodnie z art. 5 każde państwo ma dysponować numerycznymi regułami fiskalnymi, które wspierają realizację zobowiązań wynikających z TFUE, szczególnie przestrzeganiem referencyjnych wartości deficytu i długu. Oprócz tego reguły te mają pomagać w przyjęciu wieloletniej perspektywy planowania budżetowego, w tym w przestrzeganiu MTO. Reguła fiskalna zaprojektowana zgodnie z dyrektywą, w myśl art. 6 powinna mieć określony zakres i cel oraz jasno ustalone konsekwencje ich nieprzestrzegania. Zaś jej realizację powinny monitorować organy niezależne od władz budżetowych państw członkowskich. Jeśli reguła posiadałaby klauzulę wyjścia, to musi ona określać ograniczoną liczbę specyficznych okoliczności oraz rygorystyczne procedury, w których dozwolone jest nieprzestrzeganie reguły. Zgodnie z art. 7 reguła fiskalna uwzględniana ma być w uchwalanej co roku ustawie budżetowej.

Tak jak wspomniano wcześniej, Stabilizująca Reguła uchwalona została jako numeryczna reguła fiskalna nowej generacji. Miała stanowić ona instrument pomagający Polsce osiągnąć stabilność fiskalną, spełniając jednocześnie kryteria wymagane ze strony Unii Europejskiej. W dalszej części pracy SRW zostanie poddana ocenie nie tylko pod kątem skuteczności, ale też realizacji norm i wytycznych zawartych w aktach prawnych Unii Europejskiej.

5. Pierwotna konstrukcja stabilizującej reguły wydatkowej

Zakres podmiotowy

Stabilizująca Reguła Wydatkowa cechuje się zdecydowanie największą rozpiętością spośród reguł wydatkowych obowiązujących w Polsce. Ustala ona kwotę planowanych wydatków na obszar szerszy niż wydatki budżetu państwa, na którym koncentrowały się w większości dotychczasowe reguły wydatkowe. Według ustawodawcy obejmuje ona „cały sektor finansów publicznych i funduszy banku Gospodarstwa Krajowego z dwoma wyjątkami³⁶”. Pierwszym wyjątkiem są wydatki budżetu

³⁶ Założenia do projektu ustawy o zmianie finansów publicznych z 16 lipca 2013 r., s. 22, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//1/165461/165493/165494/dokument80762.pdf> [dostęp 30.07.2019].

środków europejskich oraz wydatki finansowane środkami z bezzwrotnej pomocy unijnej i Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu. Drugim są jednostki, „które nie mają zdolności do generowania wysokich deficytów”³⁷. Tak więc można stwierdzić, że oryginalnie kwota wydatków SRW obejmowała wydatki:

- Kancelarii Sejmu, Kancelarii Senatu, Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, Trybunału Konstytucyjnego, Najwyższej Izby Kontroli, Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego wraz z wojewódzkimi sądami administracyjnymi, Krajowej Rady Sądownictwa, sądownictwa powszechnego, Rzecznika Praw Obywatelskich, Rzecznika Praw Dziecka, Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji, Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych, Instytutu Pamięci Narodowej – Komisji Ścigania Zbrodni przeciwko Narodowi Polskiemu, Krajowego Biura Wyborczego i Państwowej Inspekcji Pracy (jednostki wymienione w art. 139 ust. 2 UFP), kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądów i trybunałów;
- jednostek samorządów terytorialnych i ich związków;
- związków metropolitalnych;
- jednostek budżetowych;
- funduszy zarządzanych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych;
- Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i funduszy zarządzanych przez Prezesa KRUS;
- Narodowego Funduszu Zdrowia;
- Funduszu Pracy;
- funduszy utworzonych, powierzonych lub przekazanych Bankowi Gospodarstwa Krajowego.

Kwota wydatków SRW zaś nie obejmowała (oprócz wspomnianych wydatków budżetu środków europejskich oraz wydatków finansowane środkami z bezzwrotnej pomocy unijnej i Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu) następujących jednostek sektora finansów publicznych:

³⁷ *Ibidem.*

- samorządowych zakładów budżetowych;
- agencji wykonawczych;
- instytucji gospodarki budżetowej;
- państwowych funduszy celowych (innych niż wskazane powyżej);
- samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej;
- uczelni publicznych;
- Polskiej Akademii Nauk i tworzonych przez nią jednostek organizacyjnych;
- państwowych i samorządowych instytucji kultury;
- innych państwowych lub samorządowych osób prawnych, utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych i spółek prawa handlowego.

Wyłączenie tej grupy podmiotów uzasadniono tym, że w długim okresie finanse tych jednostek były zrównoważone, tak więc ich włączenie nie wpłynęłoby na skuteczność SRW, natomiast znacząco skomplikowałoby ją pod względem operacyjnym.

W ramach kwoty SRW, która określa sumę wydatków, nieprzekraczalną na etapie planowania, mieści się limit wydatków, którego nie można przekroczyć również na poziomie wykonania. Aby wyznaczyć nieprzekraczalny limit wydatkowy, od kwoty wydatków objętych stabilizującą regułą wydatkową należy odjąć oczekiwany poziom skonsolidowanych wydatków:

- jednostek samorządów terytorialnych i ich związków;
- jednostek wymienionych w art. 139 ust. 2 UFP;
- Narodowego Funduszu Zdrowia.

Tak zmniejszona kwota, w myśl art. 112aa ust.3 to nieprzekraczalny limit wydatków. Limit ten ma charakter zagregowany. Reguła wydatkowa, poprzez wprowadzenie zagregowanej, rocznej kwoty wydatków, miała być krokiem do zmiany procesu budżetowego z sekwencji *bottom-up* na *top-down*.

Konstrukcja i mechanizm

Aby obliczyć kwotę wydatków objętych SRW z art. 112aa ust. 1 UFP na dany rok, należało, w największym skrócie, pomnożyć limit z roku poprzedniego przez prognozowany wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych (dalej także CPI) oraz średni wskaźnik wzrostu gospodarczego w ciągu ostatnich 8 lat zmieniony o wartość korekty z tytułu nierównowagi finansów publicznych. Do limitu doliczano prognozowaną sumę działań dyskrejonalnych o znaczącej skali (każde z osobna przekraczające wartość 0,03% PKB), nie będzie ona jednak brana pod uwagę przy ustalaniu sumy wydatków na kolejny rok. Jeśli działanie przyniesie dochody, kwota wydatków objętych SRW zostanie zwiększona. Analogicznie, w wypadku działania o charakterze wydatkowym kwota zostanie odpowiednio zmniejszona. Do działań dyskrejonalnych zaliczane są, zgodnie z Europejskim System Rachunków Narodowych i Generalnych (ESA'95)³⁸:

- podatki związane z produkcją i importem;
- podatki od dochodów i majątku;
- składki na ubezpieczenia społeczne;
- podatki od kapitału;
- transfer kapitału administracji publicznej na rzecz sektorów pracodawców.

Z racji tego, że w iloczynie przedstawionym wyżej brany jest pod uwagę prognozowany CPI, SRW posiadała również wbudowany mechanizm korekty. Przed obliczaniem kwoty na dany rok brano kwotę z roku poprzedniego i korygowano o relację pomiędzy prognozowaną a rzeczywistą stopą wskaźniku cen towarów i usług konsumpcyjnych w roku poprzednim.

³⁸ Rozporządzenie Rady Europejskiej NR 2223/96 z dnia 25 czerwca 1996 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie. Dz. U. L 310 z 23.11.2011 r., s. 33.

$$\text{WYD}_n = \text{WYD}_{n-1}^* \cdot E_n(\text{CPI}_n) \cdot [\text{WPKB}_n + K_n] + E_n(\Delta\text{DD}_n)$$

1
2
3
4
5
6

1 – kwota wydatków na dany rok

2 – skorygowana kwota wydatków na rok poprzedni

3 – przewidywana stopa inflacji

4 – średnia dynamika wzrostu PKB w ostatnich 8 latach

5 – korekta z tytułu nierównowagi finansów publicznych

6 – suma wartości działań dyskrecjonalnych przekraczających wartość 0,03% PKB

Rys. 1. Opis schematu wyliczania kwoty wydatków SRW. Źródło: opracowanie własne.

Analizując art. 112aa, można dojść do wniosku, że w założeniu twórców stabilizująca reguła wydatkowa w czasie, kiedy sektor finansów publicznych znajduje się w dobrej kondycji, dba o to, żeby realnie wydatki rosły w tempie odpowiadającym średniemu wzrostowi PKB. Zastosowanie we wzorze średniej wartości wzrostu PKB z ostatnich 8 lat ma być zabezpieczeniem przed dużymi zmianami limitu w związku z krótkotrwałymi turbulencjami. Uniemożliwia to znaczne powiększenie limitu wydatków w sytuacji, kiedy w danym roku wzrost był nieoczekiwanie wysoki, ale nie dopuszcza też do drastycznego zmniejszenia się limitu wydatków w momencie, kiedy w jednym roku nastąpił znaczny spadek wzrostu gospodarczego. Dzięki temu reguła jest regułą antycykliczną. Wybór w SRW okresu 8 lat przy pomiarze tempa wzrostu PKB wiąże się z tym, że według rządowych wyliczeń tyle przeciętnie wynosi cały cykl koniunkturalny. Jest to wartość zbliżona do zaleceń instytucji europejskich, które postulują wyznaczanie wartości średniego PKB

na przestrzeni 10 lat. Reguła ma natomiast wbudowany mechanizm, który automatycznie aktywowany jest w wypadku, kiedy kondycja sektora finansów publicznych jest niezadowolająca (lub nadzwyczajnie dobra). Jest to właśnie korekta z tytułu niezrównoważonych finansów publicznych, która jest najważniejszym elementem reguły. Jest ona gwarancją tego, że poziom realnych wydatków objętych SRW będzie automatycznie rósł wolniej niż PKB, kiedy poziom długu publicznego i deficytu sektora *General Government* nie osiąga wartości referencyjnej. Korekta daje również szansę zwiększenia realnych wydatków w stopniu większym niż wzrost PKB, w momencie nadspodziewanie dobrej sytuacji fiskalnej.

W zależności od wyniku nominalnego sektora *General Government* i jego skumulowanego odchylenia od MTO oraz poziomu państwowego punktu publicznego, wskaźnik wzrostu PKB w następnym roku zostanie automatycznie zmniejszony o -2pp bądź -1,5pp, nie zostanie zmniejszony lub zostanie zwiększony o 1,5pp. W wypadku kiedy deficyt sektora *General Government* przekroczy 3% PKB lub wartość długu publicznego przekroczy 55% PKB, automatycznie zastosowana zostanie korekta w wysokości -2pp. Jeśli państwowy dług publiczny przekroczy wartość 50% PKB, zastosowana zostanie korekta w wysokości -1,5pp. Chyba że mają miejsce tzw. „złe czasy”, czyli kiedy prognozowana na dany rok dynamika wzrostu PKB jest o 2pp niższa niż średni wskaźnik wzrostu PKB z ostatnich 8 lat. Jeśli deficyt sektora *General Government* wynosi mniej niż 3%, a państwowy dług publiczny znajduje się poniżej 50% PKB, pod uwagę brane jest skumulowane odchylenie wyniku sektora *General Government* od średniookresowego celu budżetowego, które dla Polski wynosi -1% PKB. Jest ono mierzone za pomocą specjalnego konta kontrolnego, na którym kumulowane są roczne odchylenia. Stan konta kontrolnego na dany rok mierzony jest w % PKB. Oblicza się go za pomocą dodania do stanu konta kontrolnego z zeszłego roku wyniku nominalnego sektora *General Government* z danego roku. Od tego odejmowana jest na koniec wartość średniookresowego celu budżetowego.

Stan konta kontrolnego jest obliczany na podstawie wzoru

$$KK_t = KK_{t-1} + Wn_t - cel_t$$

gdzie:

KK_t : stan konta kontrolnego w roku t, wyrażony w punktach procentowych PKB;

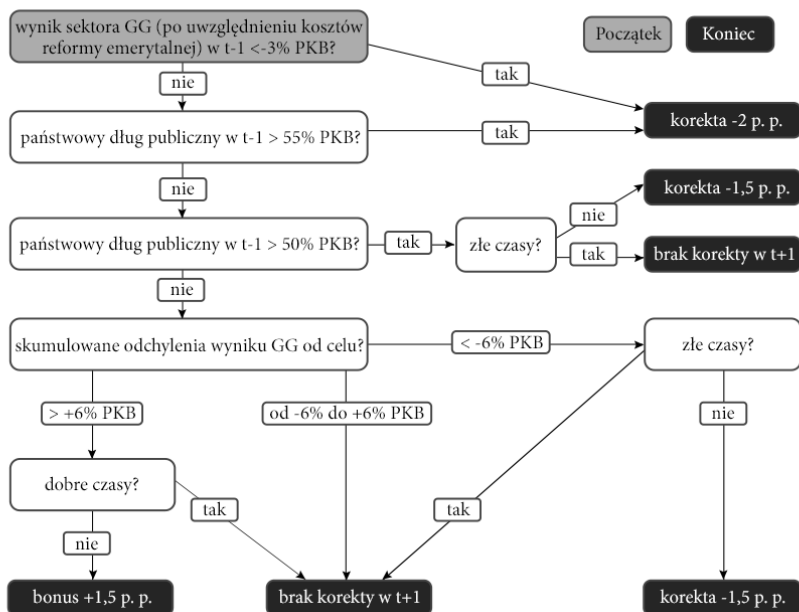
Wn_t : wynik nominalny sektora GG w roku t, wyrażony w relacji do PKB;

cel_t : cel operacyjny reguły w roku t równy średniookresowemu celowi budżetowemu (ang. *medium term objective, MTO*), ustalany w oparciu o wytyczne Komisji Europejskiej, który obecnie (stan na lipiec 2013 r.) wynosi dla Polski - 1% PKB.

Rys. 2. Źródło: założenia do projektu o zmianie ustawy o finansach publicznych, 25.07.2013 r.

Jeśli skumulowane odchylenia wyniku sektora *General Government* od celu mieszczą się w przedziale od -6% PKB do 6% PKB, nie następuje zmiana indykatoru średniookresowego wzrostu PKB. Natomiast kiedy odchylenia przekroczą -6% PKB, następuje korekta w wysokości -2pp. Chyba że nastąpiło to w opisanych wyżej „złych czasach”, wtedy korekta nie następuje. Z kolei kiedy suma odchyleń przekroczy 6% PKB, do wartości indykatoru średniookresowego wzrostu PKB zostanie dodany bonus w wysokości 1,5pp. Chyba że nastąpi to w „dobrych czasach”, kiedy, analogicznie do „złych czasów”, prognozowana na dany rok dynamika wzrostu PKB jest o 2pp niższa niż średni wskaźnik wzrostu PKB z ostatnich 8 lat.

Schemat przedstawiający mechanizm korygowania nierównowagi



Rys. 3. Źródło: Założenia do projektu o zmianie ustawy o finansach publicznych, 25.07.2013 r.

Korekta jest zatem najważniejszym elementem w konstrukcji stabilizacyjnej reguły wydatkowej, ponieważ „reaguje” na kondycję sektora finansów publicznych i utrudnia przekroczenie wartości referencyjnych wynikających z europejskich aktów prawnych oraz Konstytucji RP. Monitorowanie odchylenia wyniku sektora *General Government* jest realizacją rozporządzenia nr 1175/2011 UE w kwestii średniookresowego celu budżetowego. Z kolei wprowadzenie samej korekty do konstrukcji SRW jest zgodne z rozporządzeniem nr 1174/2011 UE, które mówi o minimalnej korekcie wydatków państwa w wysokości 0,5% PKB z tytułu nierównowagi finansów publicznych. Z racji, że kwota wydatków objętych limitem SRW wynosi niewiele poniżej 40% PKB, minimalna korekta rządu 1,5pp spełnia te wymagania.

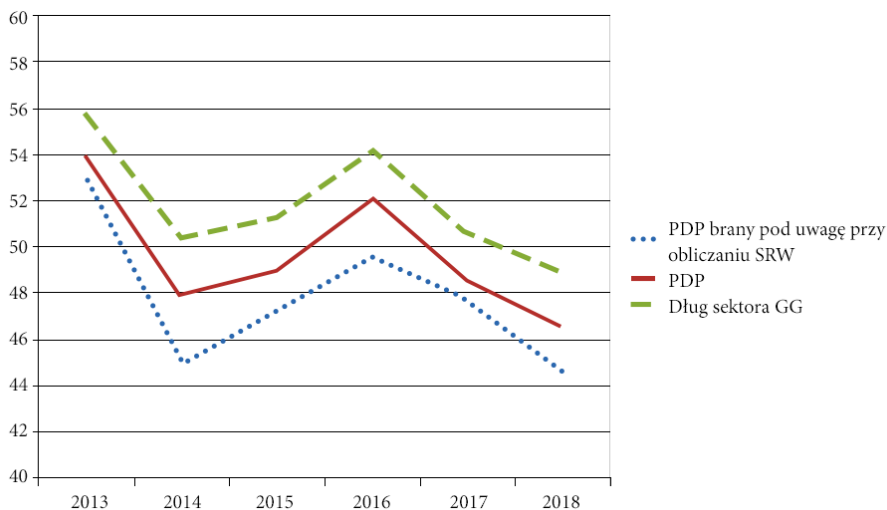
Klauzulę wyjścia stanowi art. 112d, tak samo jak w wypadku wydatkowej reguły dyscyplinującej. Przepisów art. 112aa nie stosuje się w przypadku wprowadzenia stanu wojennego, stanu wyjątkowego i stanu klęski żywiołowej, przy czym dwa ostatnie stany wprowadzone być muszą na terytorium całej RP.

Zgodnie z art. 14 ust. 2 ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw³⁹ do obliczenia kwoty wydatków będącej bazą do wyliczenia kwoty wydatków na 2015 rok (WYD_{n-1}* we wzorze przedstawionym powyżej) użyto następujących wskaźników:

- prognozowany średnioroczny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych na rok 2014 wynoszący 1,024,
- wskaźnik średniookresowej dynamiki wartości 103,46%,
- wielkość korekty kwoty wydatków wynoszącą -2pp,
- sumę odchylenia wyniku sektora *General Government* od MTO równą zero.

W sprawie metodyki przyjętej przy obliczaniu kwoty wydatków SRW zastanowić się należy nad pewną kwestią. Mowa o poziomie „państwowego długu publicznego”, który jest brany pod uwagę przy ustalaniu korekty. Bierze się on z art. 38a ust. 4 UFP. W istocie jest to relacja wartości państwowego długu publicznego pomniejszonego o kwotę wolnych środków służących finansowaniu potrzeb pożyczkowych budżetu państwa w kolejnym roku budżetowym w stosunku do PKB. Wynika więc z tego, że poziom „państwowego długu publicznego” wykorzystywany do wyliczenia wielkości korekty jest niższy niż rzeczywisty poziom długu publicznego. Oprócz tego zauważyć należy, iż obliczany polską metodyką poziom długu publicznego różni się od poziomu długu sektora *General Government*, który monitorowany jest przez instytucje europejskie. Poziom długu sektora GG przewyższa poziom państwowego długu publicznego. Wartości wszystkich trzech wskaźników z ostatnich lat przedstawione są w poniższej grafice.

³⁹ Dz. U. z 2013 r. poz. 1646.



Rys. 4. Przedstawienie wartości państwowego długu publicznego w rozumieniu art. 38 ust. 4 UFP, państwowego długu publicznego i długu sektora General Government w % PKB na przestrzeni lat 2013-2018. Opracowanie własne na podstawie danych z Banku Danych Makroekonomicznych (<https://bdm.stat.gov.pl/>, dostęp 01.08.2019]) oraz OECD (<https://data.oecd.org/gga/general-government-debt.htm>, dostęp 01.08.2019 r.)

Pamiętać należy, że przekroczenie w danym roku planowej kwoty wydatków SRW nie wiąże się z żadnymi konsekwencjami, służy ona głównie monitorowaniu poziomu wydatków sektora finansów publicznych. Ponadto zarówno kwota z ust. 1, jak i nieprzekraczalny limit z ust. 3 są wielkościami zagregowanymi, nie ma jasno wskazanych podmiotów odpowiedzialnych za wykonanie reguły wydatkowej.

6. Podsumowanie

Na łamach niniejszego artykułu wyjaśnione zostało pojęcie reguły wydatkowej, opisane zostały również reguły wydatkowe funkcjonujące dotychczas w historii III RP. Na tym tle największa uwaga została poświęcona stabilizującej regule wydatkowej, której pierwotna konstrukcja została rozłożona na czynniki pierwsze. W ten sposób został zrealizowany cel artykułu, jakim było przekazanie czytelnikowi informacji

niezbędnych do zapoznania się z funkcjonowaniem SRW w praktyce, co przedstawione zostanie w drugiej części pracy.

Na tym etapie analizy problemu trudno wysunąć wnioski co do skuteczności SRW, można natomiast stwierdzić, że w porównaniu do poprzednich reguł wydatkowych jest to regulacja zdecydowanie najbardziej złożona, obejmująca największy obszar sektora finansów publicznych oraz najmocniej usadowiona. W kontekście działania SRW sceptycyzmem może napawać przypadek wydatkowej reguły dyscyplinującej, której funkcjonowanie, wbrew początkowym założeniom, zostało zawieszona w 2013 r. Kierownicy polskiej polityki fiskalnej podczas wprowadzania w życie norm płynących z art. 112aa UFP mieli już bowiem przygotowane rozwiązanie na wypadek, kiedy uregulowana reguła wydatkowa zaczęła przeszkadzać w realizacji zamierzonej polityki wydatkowej.

BIBLIOGRAFIA

Źródła internetowe

1. Bank Danych Makroekonomicznych, <https://bdm.stat.gov.pl/> [dostęp 01.08.2019].
2. Bereziński J., *Piątka Kaczyńskiego. Minister finansów nie zgadza się na złamanie reguły wydatkowej*, <https://www.money.pl/gospodarka/piatka-kaczynskiego-minister-finansow-nie-zgadza-sie-na-zlamanie-reguly-wydatkowej-6360661536839297a.html> [dostęp 16.07.2019].
3. Główny Urząd Statystyczny, *Roczne wskaźniki cen towarów i usług konsumpcyjnych od 1950 roku*, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ceny-handel/wskazniki-cen/wskazniki-cen-towarow-i-uslug-konsumpcyjnych-pot-inflacja-roczne-wskazniki-cen-towarow-i-uslug-konsumpcyjnych/> [dostęp 15.08.2019].
4. *Komentarz do art. 112aa*, [w:] W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Legalis.
5. OECD, *General Government deficit* <https://data.oecd.org/gga/general-government-deficit.htm> [dostęp 26.07.2019].
6. OECD, *Real GDP Forecast*, <https://data.oecd.org/gdp/real-gdp-forecast.htm#indicator-chart> [dostęp 21.07.2019].
7. Raport Komisji Europejskiej, *Poland – report prepared in accordance with Article 104 of the Treaty*, Brussels 2004.
8. Ratajczak M., *Piątka Kaczyńskiego pod lupą analityków. Już raz wstrząsnęli kursem złotego*, <https://www.money.pl/gospodarka/piatka-kaczynskiego-pod-lupa-analykow-juz-raz-wstrzasneli-kursem-zlotego-6362131213026945a.html> [dostęp 16.07.2019].
9. van Eden H., Khemani P., Emery Jr R.P., *Developing Legal Frameworks to Promote Fiscal Responsibility: Design Matters*, [w:] M. Cangiano, T. Curristine,

M. Lazare, *Public financial management and its emerging architecture*, International Monetary Fund, Washington 2013, s. 79-105.

10. *Wolność, równość, nowe 500+ i „trzynastka” dla emerytów. Kaczyński na konwencji PiS*, <https://www.tvn24.pl/wiadomosci-z-kraju,3/kaczyński-na-konwencji-pis,912273.html> [dostęp 16.07.2019].

Źródła drukowane

1. Cilak M., *Reguły wydatkowe dotyczące budżetu państwa (na gruncie ustawy o finansach publicznych z 2009 r.)*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2013, t. 1
2. Mroczkowski R., *Numeryczne Reguły Wydatkowe jako instrumenty wzmacniające stabilność fiskalną*, [w:] W. Miemiec, K. Sawicka (red.), *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
3. Panfil P., *Prawne i finansowe uwarunkowania długu skarbu państwa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
4. Postuła M., *Instrumenty zarządzania finansami publicznymi*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2015.

Akty prawne

1. Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich. Dz. U. L 306 z 23.11.2011 r.
2. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1173/2011 z dnia 16 listopada 2011 r. w sprawie skutecznego egzekwowania nadzoru budżetowego w strefie euro. Dz. U. L 306 z 23.11.2011 r.
3. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1174/2011 z dnia 16 listopada 2011 r. w sprawie środków egzekwowania korekty nadmiernych zakłóceń równowagi makroekonomicznej w strefie euro. Dz. U. L 306 z 23.11.2011 r.
4. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1175/2011 z dnia 16 listopada 2011 r. zmieniające rozporządzenie Rady (WE) nr 1466/97 w sprawie

wzmocnienia nadzoru pozycji budżetowych oraz nadzoru i koordynacji polityk gospodarczych. Dz. U. L 306 z 23.11.2011 r.

5. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1176/2011 z dnia 16 listopada 2011 r. w sprawie zapobiegania zakłóceniom równowagi makroekonomicznej i ich korygowania. Dz. U. L 306 z 23.11.2011 r.

6. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1177/2011 z dnia 8 listopada 2011 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1467/97 w sprawie przyspieszenia i wyjaśnienia procedury nadmiernego deficytu. Dz. U. L 306 z 23.11.2011 r.

7. Rozporządzenie Rady Europejskiej NR 2223/96 z dnia 25 czerwca 1996 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie. Dz. U. L 310 z 23.11.2011 r.

8. Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2010 r. nr 257 poz. 1726.

9. Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, Dz. U. z 2013 r. poz. 938

10. Ustawa z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy budżetowej na rok 2013, Dz. U. z 2013 r. poz. 1212.

11. Ustawa z dnia 4 kwietnia 2019 r. o jednorazowym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów w 2019 r., Dz. U. z 2019 r. poz. 743.

12. Ustawa z dnia 26 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2019 r. poz. 924.

13. Wersje skonsolidowane Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej Dz. U. C 115 z dnia 9.05.2008 r.

14. *Wieloletni Plan Finansowy Państwa 2010-2013*, Warszawa 2010.

15. *Założenia do projektu ustawy o zmianie finansów publicznych z 16 lipca 2013 r.*, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//1/165461/165493/165494/dokument80762.pdf> [dostęp 30.07.2019].

16. Zawadzka-Pąk U.K., Lotko E., *Prawnofinansowe instrumenty ograniczania deficytu i długu publicznego w Polsce na tle doświadczeń europejskich*, Temida 2, Białystok 2018.

