

KWARTALNIK

Prawno-Finansowy

4/2019

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 Hałasz (sekretarz)

Redaktorzy tematyczni:

Prof. 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

4/2019

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

dr Klaudia Stelmaszczyk-Borszowska

Kompetencje organów gminy związane z finansowaniem zadań własnych gminy w formie dotacji7

Wojciech Niedźwiedzki

Klasyfikacja statystyczna PKWiU jako element stanu faktycznego, czy element normy prawnej – problemy praktyczne w zakresie występowania o interpretację indywidualną..... 29

Kamil Majewski, Patrycja Majewska

Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy, a dopuszczalność drogi sądowoadministracyjnej (skargi do sądu) od decyzji Komisji Nadzoru Finansowego – wybrane zagadnienia..... 43

Marta Mikuszewska

Glosa do wyroku Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 2 maja 2019 r. (C-224/18).....62

Renata Zyskowska

Ustanie bytu prawnego podatkowej grupy kapitałowej – skutki w postępowaniu przed organem podatkowym i sądem administracyjnym.....78

Michał Ostrowski

Funkcjonowanie stabilizującej reguły wydatkowej - analiza i ocena regulacji.....100

Kompetencje organów gminy związane z finansowaniem zadań własnych gminy w formie dotacji

Competences of the commune authorities related to financing the commune's own tasks in the form of subsidies

Streszczenie

Kompetencje organów gminy w procesie realizacji zadań własnych jednostki samorządu terytorialnego poprzez instytucję dotacji są mocno zróżnicowane i ulokowane na wielu prawnych płaszczyznach odniesienia w szczególności ustrojowym, finansowym jak i materialnym. Brak jednolitości rozwiązań prawnych, w zakresie szeroko pojętego systemu dotacyjnego, skutkuje trudnościami w analizie przepisów a w konsekwencji prowadzi do nieprawidłowości w realizacji zadań publicznych poprzez formę dotacji. Właściwa kompozycja prawna kompetencji organów jednostki samorządu terytorialnego z uwzględnieniem zasady jednolitości systemu prawa i stosowania konsekwentnych, na gruncie poszczególnych materii normowania, wypowiedzi prawnych zapewni skuteczność realizacji zadań i spełnienie celu dla którego ustawodawca wprowadził dotacje jako szczególnego rodzaju wydatek prawnofinansowy.

Słowa kluczowe: zadania własne gminy, dotacje, organy gminy, kompetencje

Abstract

The competences of the commune authorities in the process of implementing own tasks of a local government unit through the subsidy institution are highly diversified and located on many legal levels of reference, in particular the systemic, financial and material ones. The lack of uniformity of legal solutions in the scope of the broadly understood subsidy system results in difficulties in the analysis of regulations and, consequently, leads to irregularities in the implementation of public tasks through the form of subsidies. The appropriate legal composition of the competences of local government units, taking into account the principle of the uniformity of the legal system and the consistent application of legal statements on the basis of individual matters of standardization, will ensure the effectiveness of tasks implementation and the fulfillment of the purpose for which the legislator introduced subsidies as a special type of legal and financial expenditure.

Keywords: own tasks of the commune, subsidies, commune authorities, competences

1. Wprowadzenie

Realizacja zadań własnych przez gminę jako jednostkę samorządu terytorialnego (j.s.t.) spowodowała konieczność wyodrębnienia przez ustawodawcę w jej strukturze organów uprawnionych/kompetentnych do podejmowania działań zmierzających do realizacji tych zadań. Organów decydujących m.in. o kierunkach rozwoju danej j.s.t., polityce finansowej, decydujących o wysokości środków publicznych przeznaczanych na określone zadania, dokonujących wyboru określonych instrumentów finansowych służących reprezentowanej polityce finansowej, w końcu organów realizujących zaplanowane zadania, podejmujących ostateczną decyzję o rozdysponowaniu określonej kwoty środków pieniężnych z rachunku bankowego j.s.t.

Przedmiot niniejszej analizy zawężono do określonych przez prawo uprawnień/kompetencji prawnofinansowych organów do realizowania

zadań własnych gminy poprzez instrument dotacji z budżetu j.s.t. Zgodnie z art. 126 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹, dotacje stanowią środki m.in. z budżetu j.s.t. przeznaczone na podstawie ustawy o finansach publicznych, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych, podlegające szczególnym zasadom rozliczania.²

Funkcjonowanie prawnofinansowego systemu realizowania zadań własnych gminy poprzez formę dotacji z budżetu gminy wiąże się z niejednorodnością rozwiązań ustawowych, odnoszących się do przekazywania organom stanowiącym i wykonawczym kompetencji w zakresie prawnych możliwości i zakresu działania. To zróżnicowanie w obrębie systemu prawnofinansowego rodzi określone problemy związane ze stosowaniem prawa w zakresie wykorzystania instytucji dotacji w celu realizacji zadań własnych. Pierwotną niejako płaszczyzną badawczą są w pierwszej kolejności konstruowane w przepisach kompetencje organów gminy, a w istocie też przyczyny określonego kształtowania tych kompetencji przez ustawodawcę. Przeprowadzona w tym zakresie analiza pozwoli natomiast na ocenę ogólnie funkcjonującego systemu prawnofinansowego w zakresie instytucji dotacji w tej określonej płaszczyźnie badawczej.

2. Prawne granice kompetencji organu stanowiącego w zakresie realizacji zadań własnych gminy w formie dotacji

Konstytucja RP w art. 169 w jednoznaczny sposób zdecydowała o wykonywaniu zadań j.s.t. za pośrednictwem organów stanowiących i wykonawczych. Nie określa przy tym kompetencji tych organów, ani też ich formy, wskazując jedynie rodzajowo, iż do jednych należy „stanowienie” do drugich natomiast „wykonywanie” zadań.³ Konkretyzacja organów

¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r., poz. 869 z późn. zm.; dalej u.f.p.

² Szerzej na temat dotacji zob. m.in. K. Stelmaszczyk, Komentarz do art. 126 u.f.p. (w:) J. M. Salachna (red.), K. Stelmaszczyk, M. Tyniewicki, Komentarz do ustawy o finansach publicznych dla jednostek samorządu terytorialnego, Gdańsk 2019, s. 230 i nast.

³ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483 z późn. zm.). Jak zauważa A. Borodo, formy działania administracji publicznej oraz kompetencje organu są pojęciami bliskimi, ale nie tożsamymi. Kompetencje bowiem występują w sferze

j.s.t., w tym ich kompetencji, następuje m.in. w ustawie z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym gdzie ustawodawca w art. 11a wskazał, że organami gminy są rada gminy oraz wójt (burmistrz, prezydent).⁴

Rada gminy stanowi szczególną formę, za pośrednictwem której mieszkańcy gminy podejmują rozstrzygnięcia (art. 11 u.s.g.). Zauważyć w tym miejscu należy, iż jakkolwiek ustawodawca w art. 11 u.s.g. nie określił jednocześnie rodzaju podejmowanych przez organy gminy rozstrzygnięć, bez wątplenia - w związku z brzmieniem art. 169 Konstytucji RP oraz art. 6 u.s.g. - można wskazać, iż rozstrzygnięcia dotyczyć mogą wyłącznie wykonywanych przez gminę zadań, a zatem wszystkich spraw publicznych o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżonych ustawami na rzecz innych podmiotów.

Prawny charakter oraz status rady określono w art. 15 ust. 1 u.s.g. poprzez postanowienie, iż rada gminy jest organem stanowiącym i kontrolnym. W konstrukcji prawnej organów gminy istotne jest zatem, iż zakres kompetencji rady determinowany jest stanowieniem, a w związku z tym wyłączone zostać powinno z tego zakresu wykonywanie, które należy do innego organu. Jako organ stanowiący rada gminy podejmuje rozstrzygnięcia w formie uchwał mających zróżnicowany charakter prawny.

Funkcja kontrolna rady, w przeciwieństwie do stanowienia, jest o wiele łatwiejsza do skonkretyzowania. Wskazać należy tu na podstawowy w tym przedmiocie przepis art. 18a ust. 1 u.s.g., w którym jednoznacznie określono, iż działalność kontrolna rady sprowadza się do kontroli wójta, gminnych jednostek organizacyjnych oraz jednostek pomocniczych gminy.

Do właściwości rady gminy, stosownie do art. 18 ust. 1 u.s.g. należą wszystkie sprawy pozostające w zakresie działania gminy, o ile ustawy nie stanowią inaczej. Norma wynikająca ze wskazanego przepisu ma fundamentalne znaczenie dla podejmowanych przez radę działań i jej kompetencji do zajęcia się daną sprawą. Konstruuje domniemanie

władczej. A. Borodo, Władztwo finansowe samorządu terytorialnego - zagadnienia ogólne, [w:] R. Mastalski (red.), Księga jubileuszowa profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska, Wrocław 2001, s. 133.

⁴ T.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 713; dalej: u.s.g.

wyłącznej właściwości rady w zakresie „spraw gminnych” nie zastrzeżonych dla innych organów.⁵ Istota, wywodzonego z art. 18 ust. 1 u.s.g., domniemania prawnego sprowadza się dodatkowo do roli dyrektywy interpretacyjnej oraz reguły kolizyjnej, służącej doprecyzowaniu zasady wyposażenia organów gminy w prawnie przypisane kompetencje.⁶

Ustawa w art. 18 ust. 2 u.s.g. zawiera przykładowe, aczkolwiek najbardziej istotne z punktu widzenia roli organu stanowiącego, wyliczenie spraw zastrzeżonych do wyłącznej właściwości rady. Zalicza do nich m.in.:

- uchwalanie budżetu gminy, rozpatrywanie sprawozdania z wykonania budżetu oraz podejmowanie uchwały w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium z tego tytułu (art. 18 ust. 2 pkt 4 u.s.g.);
- podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach (art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g.);
- podejmowanie uchwał w sprawach współdziałania z innymi gminami oraz wydzielanie na ten cel odpowiedniego majątku (art. 18 ust. 2 pkt 12 u.s.g.);
- stanowienie w innych sprawach zastrzeżonych ustawami do kompetencji rady gminy (art. 18 ust. 2 pkt 15 u.s.g.).

Szczególny charakter rady gminy związany jest również z wyłączną kompetencją uchwałodawczą tego organu do ustanawiania aktów prawa miejscowego obowiązujących na obszarze gminy (art. 41 ust. 1 u.s.g. w związku z art. 40 ust. 1 u.s.g.).⁷

⁵ Por. np. wyrok WSA we Wrocławiu z 12 lutego 2008 r., IV SA/Wr 656/07, Lex Nr 483227, w którym sąd wskazał, iż domniemanie właściwości rady we wszystkich sprawach pozostających w zakresie działania gminy należy rozumieć jako prawo organu o charakterze kolegiальnym i wieloosobowym do podejmowania działań związanych ze stanowieniem (art. 15 ust. 1 u.s.g.) lub kontrolą (art. 18a ust. 1 u.s.g.).

⁶ C. Kociński, *Normy domniemania w prawie samorządu terytorialnego (Część I)*, „Samorząd Terytorialny” 2007, Nr 4, s. 14. Zob. również C. Kociński, *Normy domniemania w prawie samorządu terytorialnego (Część II)*, „Samorząd Terytorialny” 2007, Nr 5, s. 9-23.

⁷ Zob. B. Dolnicki, *Komentarz do art. 40 u.s.g.* [w:] B. Dolnicki (red.) B. Dolnicki, M. Augustyniak, R. Cybulska, J. Glumińska-Pawlic, J. Jagoda, R. Marchaj, C. Martysz, A. Matan, T. Moll, A. Wierzbica, *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2018; <https://sip.lex.pl/#/commentary/587718896/557167/dolnicki-bogdan-red-ustawa-o-samorzadzcie-gminnym-komentarz-wyd-ii?cm=URELATIONS> (dostęp: 2020-10-22).

Rozważając rolę organu stanowiącego w procesie decyzyjnym związanym z finansowaniem zadań własnych gminy w formie dotacji z budżetu, należy przede wszystkim ustalić obszary/płaszczyzny działania rady, które mają związek ze wskazanym procesem. Podstawowym kryterium ich wyodrębnienia jest rodzaj przepisów regulujących sferę działania organów stanowiących. Płaszczyzny te w pierwszej fazie analizy zostaną podzielone na trzy podstawowe poziomy, związane ze szczegółowością norm dotyczących działalności organów stanowiących:

- poziom ustrojowy - związany z Konstytucją RP oraz ustawą o samorządzie gminnym,
- poziom norm ogólnych prawa finansowego - związany z ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych,⁸
- poziom regulacji materialnoprawnych - związany z przepisami materialnymi, dotyczącymi sfery realizowania zadań własnych j.s.t. poprzez dotacje z budżetu.

Niewątpliwie, biorąc pod uwagę przepisy Konstytucji RP oraz u.s.g. istotnym obszarem działalności rady gminy są jej kompetencje normotwórcze, identyfikowane z prawem do stanowienia aktów prawa miejscowego (art. 94 Konstytucji RP oraz art. 41 u.s.g.). Stanowienie norm o charakterze generalnym i abstrakcyjnym należy do wyłącznej kompetencji rady gminy. Regulacje prawa miejscowego przesądzają, w sytuacjach prawem przewidzianych, o ostatecznym kształcie norm prawa dotacyjnego, umożliwiających j.s.t. realizowanie zadań własnych poprzez instytucję dotacji.

Przepisy u.s.g. wskazują również na znaczącą rolę rady gminy przy zawieraniu przykładowo, stosownie do art. 74 u.s.g., porozumień międzygminnych w sprawie powierzenia jednej z gmin wykonywania

⁸ Wyodrębnienie w zestawieniu poziomu norm ogólnych uzasadnione jest jedynie konstruowaniem w u.f.p. norm ogólnych, odnoszących się m.in. do definicji dotacji i definicji jej poszczególnych rodzajów. Jak podkreśla C. Kosikowski, trudno jest normować prawo finansowe, z uwagi na brak części wspólnej dla wszystkich jego działów (tzw. części ogólnej), jednakże prawo to ma nie tylko wspólne instytucje prawne, lecz także opiera się na specyficznych zasadach prawnych. Wskazuje jednocześnie, co warto podkreślić, że twórcy przepisów prawa finansowego ujawniają częstą tendencję do posługiwania się tymi instytucjami w sposób odmienny od ich powszechnego znaczenia. C. Kosikowski, *Prawo finansowe. Część ogólna*, Warszawa 2003, s. 167.

określonych zadań publicznych. Warunkiem formalnym udziału danej gminy w porozumieniu międzygminnym jest wyrażenie przez nią woli wskutek podjęcia w przedmiotowym zakresie uchwały opartej na art. 18 ust. 2 pkt 12 u.s.g. Regulacje prawne dotyczące zawierania porozumień międzygminnych zaliczyć należy do poziomu ustrojowego z uwagi na brzmienie art. 46 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁹. Przepis powołanego artykułu przesądza o formie w jakiej przekazywane są środki z budżetu gminy na realizację porozumienia międzygminnego. Co do zasady, j.s.t. realizująca zadania z zakresu działania innych j.s.t., na mocy porozumień zawartych z tymi jednostkami, otrzymuje od tych jednostek dotacje celowe w kwocie wynikającej z zawartego porozumienia.¹⁰

Faktyczna realizacja zadań własnych nie może mieć miejsca bez realizacji kompetencji rady określonej w art. 18 ust. 2 pkt 4 u.s.g., dotyczącej wyłącznego prawa do uchwalenia budżetu gminy. Tylko w oparciu o planowane w uchwale budżetowej wydatki oraz wielkości tych wydatków mogą zostać zrealizowane prawa i obowiązki stron stosunków dotacyjnych określonych w przepisach prawa, w tym prawa miejscowego.

Poddając analizie regulacje związane z kompetencjami rady gminy w dotowaniu zadań własnych na poziomie norm ogólnych prawa finansowego niewątpliwie wskazać należy działalność zidentyfikowaną już na poziomie ustrojowym, a związaną z podjęciem uchwały budżetowej (art. 239 u.f.p.). Powyższe dotyczy również określenia elementów tego aktu stanowiącego de facto podstawę gospodarki finansowej gminy w danym roku budżetowym (art. 211 ust. 4 u.f.p.). Kompetencje rady gminy w określonej płaszczyźnie obserwacji, wiązać należy z:

- określeniem łącznej kwoty planowanych wydatków budżetu j.s.t., wraz z wyodrębnieniem wydatków bieżących i majątkowych (art. 212 ust. 1 pkt 2 u.f.p., 236 ust. 1 u.f.p.);

⁹ T.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 23.

¹⁰ Zob. również A. Niezgoda, Dotacje celowe na zadania z zakresu administracji rządowej realizowane na podstawie porozumień [w:] A. Hanusz (red.) Źródła finansowania samorządu terytorialnego, Warszawa 2015; <https://sip.lex.pl/#/monograph/369360104/283040/hanusz-antoni-red-zrodla-finansowania-samorzadu-terytorialnego?cm=URELATIONS> (dostęp: 2020-10-22).

- wyodrębnieniem w ramach wydatków bieżących kwot dotacji na zadania bieżące (art. 236 ust. 3 pkt 2 u.f.p.);
- zamieszczeniem w załącznikach do uchwały budżetowej zestawienia planowanych kwot dotacji udzielanych z budżetu j.s.t. w podziale na dotacje dla jednostek należących do sektora finansów publicznych i dla jednostek spoza sektora finansów publicznych, z wyodrębnieniem dotacji przedmiotowych, podmiotowych i celowych (art. 214 pkt 1 u.f.p. oraz art. 215 u.f.p.).

W analizowanej płaszczyźnie zidentyfikować należy również szczególne obowiązki rady poprzedzające ewentualne udzielenie dotacji przedmiotowej samorządowemu zakładowi budżetowemu. Jakkolwiek kwoty i zakres dotacji przedmiotowych określa uchwała budżetowa (art. 219 ust. 3 u.f.p.), stanowiąc tym samym bezpośrednią podstawę dofinansowania realizacji zadania we wskazanej formie, to stawki dotacji przedmiotowych, zgodnie z dyspozycją art. 219 ust. 4 u.f.p. powinny zostać ustalone przez organ stanowiący j.s.t. Powyższe „ustalenie” następuje w drodze uchwały podjętej przez radę gminy przed uchwaleniem budżetu w ramach którego środki będą rozdysponowane.

Również udzielenie z budżetu gminy pomocy finansowej w formie dotacji celowej innej j.s.t. wymaga uprzedniego działania rady gminy. Decyzja w tym zakresie powinna zostać wyrażona w odrębnej uchwale podjętej przez organ stanowiący j.s.t., co wyraźnie podkreślono w art. 216 ust. 2 pkt 5 u.f.p.

Ustawodawca respektując, zgodnie z konstytucyjną zasadą pomocniczości, potrzebę działalności normotwórczej rady gminy w zakresie spraw przez siebie nieuregulowanych, przyznał m.in. radzie gminy możliwość określania trybu postępowania o udzielenie dotacji na inne zadania niż określone w ustawie z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie¹¹ podmiotom nienależącym do sektora finansów publicznych i nie działających w celu osiągnięcia zysku. W powyższym zakresie na podstawie art. 221 ust. 4 u.f.p.

¹¹ T.j. Dz.U.2020.1057; dalej: u.dz.p.p.

rada podejmując decyzję o dotowaniu określonych zadań zobligowana została do jednoczesnego uregulowania sposobu rozliczania dotacji oraz sposobu kontroli wykonywania zlecanego zadania. Ustawodawca wskazał również radzie szczególne „wytyczne” związane z podjęciem aktu na podstawie art. 221 ust. 4 u.f.p. związane mianowicie z zapewnieniem jawności postępowania o udzielenie dotacji i jej rozliczenia.¹²

W ostatnim, z wyodrębnionych do analizy, poziomie najtrudniej ustalić jest sferę działania rady. Po pierwsze, przedmiotem analizy są przepisy, które jedynie pośrednio regulują sferę finansów j.s.t., tj. np. przepisy związane z ochroną i opieką zabytków, przepisy związane z ochroną środowiska, ochroną przeciwpożarową czy też sportem. Wielość aktów prawnych, odrębność regulowanych kwestii dotyczących materii związanej również z określoną aktywnością gminy jako j.s.t. powoduje trudności badawcze. To właśnie m.in. na tym gruncie należy poszukiwać określonych kompetencji/uprawnień rady gminy w procesie realizowania zadań własnych przy pomocy dotacji z budżetu.

Analiza ustawodawstwa w zakresie dotacji wskazuje, iż na gruncie ustaw materialnych organowi stanowiącemu przyznano przede wszystkim kompetencje do stanowienia aktów prawa miejscowego. Abstrahując na tym etapie rozważań od kwestii rodzaju dotacji oraz ich beneficjentów, w ramach poszczególnych przepisów materialnoprawnych można wyodrębnić kompetencje organu stanowiącego do:

1. Ustalania trybu/zasad udzielania dotacji - na podstawie upoważnienia wynikającego z np. art. 38 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych¹³, art. 403 ust. 5 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska¹⁴, art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami¹⁵. Analiza przepisów pozwala

¹² Zob. szerzej np. K. Sawicka, Komentarz do art. 221 u.f.p. [w:] Z. Ofiarski (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2019; <https://sip.lex.pl/#/commentary/587780978/578418/ofiarski-zbigniew-red-ustawa-o-finansach-publicznych-komentarz?cm=URELATIONS> (dostęp: 2020-10-22).

¹³ T.j. Dz.U. z 2020, poz. 17; dalej: u.f.o.

¹⁴ T.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1219; dalej: u.pr.och.ś.

¹⁵ Dz.U. z 2020, poz. 282; dalej: u.och.z.

również na stwierdzenie, iż ustawodawca zakreślając kompetencje organu stanowiącego do ustalania trybu/zasad udzielania dotacji niejednokrotnie doprecyzowuje, wyznacza zakres zainteresowań rady przy tworzeniu aktu normatywnego. Nakazuje przykładowo radzie objęcie zasadami określenie kryteriów wyboru inwestycji do finansowania lub dofinansowania (art. 403 ust. 5 u.pr.och.ś.), wskazuje w przypadku dotacji udzielanych na finansowanie oświaty na konieczność określenia w uchwale organu stanowiącego zakresu danych, które powinny być zawarte we wniosku o udzielenie dotacji i w rozliczeniu jej wykorzystania, terminu przekazania określonych informacji (art. 38 u.f.o.)

2. Określania wysokości i zasad ustalania dotacji celowej - na podstawie normy kompetencyjnej zawartej w art. 60 ust. 2 ustawy z dnia 4 lutego 2011 r. o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3¹⁶.
3. Ustalania trybu rozliczania dotacji/ sposobu rozliczenia dotacji/ zasad rozliczania dotacji - na podstawie art. 38 u.f.o., art. 403 ust. 5 u.pr.och.ś. Ustawodawca podobnie jak przy określeniu kompetencji organu stanowiącego do ustalania trybu/zasad udzielania dotacji wskazuje niejednokrotnie dodatkowe kompetencje rady do uwzględnienia w stanowionym akcie normatywnym danych, które powinny być zawarte w rozliczeniu wykorzystania dotacji, uwzględnienia terminu i sposobu rozliczenia dotacji.
4. Ustalania trybu przeprowadzania kontroli prawidłowości pobrania i wykorzystania dotacji (art. 38 u.f.o.).

Zauważyć należy, iż powyższe przykładowe wyodrębnienie dokonane zostało w oparciu o te przepisy ustawowe, w których jednoznacznie potwierdzona została dotacyjna forma wydatkowania środków z budżetu j.s.t. Jednocześnie należy mieć na uwadze, iż ustawodawca w niektórych przepisach, przyznając radzie gminy kompetencje do określania warunków i trybu finansowania zadania własnego, nie wskazuje w normie kompetencyjnej, czy finansowanie następuje poprzez instytucję dotacji.

¹⁶ Dz.U. z 2020 r., poz. 326; dalej: u.op.dz.

I tak np. z art. 27 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie¹⁷ wynika, iż organ stanowiący j.s.t. może określić, w drodze uchwały, warunki i tryb finansowania zadania własnego związanego z tworzeniem warunków, w tym organizacyjnych, sprzyjających rozwojowi sportu, wskazując w uchwale cel publiczny z zakresu sportu, który jednostka ta zamierza osiągnąć. Powyższe powoduje określone problemy, związane z wykładnią takich regulacji w świetle np. (jak w omawianym przypadku) ustawy o sporcie (w szczególności art. 28 ustawy o sporcie) oraz art. 126 u.f.p. stanowiącego, iż dotacjami są środki z budżetu j.s.t. przeznaczone na podstawie u.f.p. oraz odrębnych ustaw na finansowanie lub dofinansowanie zadań publicznych. W ustawie o sporcie jedynie w odniesieniu do klubów sportowych,¹⁸ działających na obszarze danej j.s.t., niedziałających w celu osiągnięcia zysku, wskazano, że mogą otrzymywać dotację celową z budżetu tej jednostki na podstawie uchwały, o której mowa w art. 27 ust. 2, z zastosowaniem przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. u.f.p. w zakresie udzielania dotacji celowych dla podmiotów niezaliczanych do sektora finansów publicznych i niedziałających w celu osiągnięcia zysku.

Oprócz działalności ściśle powiązanej z tworzeniem prawa miejscowego ustawodawca, umożliwiając realizowanie zadań własnych gminy poprzez instytucję dotacji, obliuguje jednocześnie radę gminy do podjęcia istotnych dla procesu dotacyjnego „decyzji” wykonawczych. Ich realizacja jest elementem niekiedy warunkującym udzielenie/przekazanie dotacji jej beneficjentowi. Najbardziej istotną czynnością o wskazanym charakterze będzie podjęcie przez radę gminy na gruncie ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami uchwały o udzieleniu dotacji na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane przy zabytku wpisanym do rejestru lub gminnej ewidencji zabytków. Uchwała ta stanowi w zasadzie jedyny (poza unormowaniami dotyczącymi udzielania pomocy finansowej innej j.s.t.) przypadek gdzie udzielającym dotacji jest organ stanowiący. We wskazanej uchwale następuje bowiem

¹⁷ Dz.U. z 2020, poz. 1133.

¹⁸ W art. 3 ustawy o sporcie wskazano, że działalność sportowa jest prowadzona w szczególności w formie klubu sportowego.

konkretyzacja zarówno beneficjenta dotacji, zadania z zakresu prac konserwatorskich, restauratorskich lub robót budowlanych przy zabytku wpisanym do rejestru finansowanego w tym trybie z budżetu gminy oraz wysokości środków przekazywanych na zadanie.

W przepisach związanych z prawem dotacyjnym odnaleźć można także szczególne uprawnienia rady gminy do określania pewnych wielkości skonkretyzowanych w kwotach pieniężnych, stanowiących podstawę naliczania przekazywanych w formie dotacji środków.

W art. 10 ust. 4 ustawy z dnia 13 czerwca 2003 r. o zatrudnieniu socjalnym¹⁹ rada gminy w drodze podjętej uchwały decyduje o kwocie stanowiącej podstawę wyliczenia dotacji dla centrum integracji społecznej, dla którego instytucją tworzącą jest organizacja pozarządowa. W sytuacji, gdy instytucją tworzącą jest j.s.t. ustawodawca w celu przekazania dotacji centrum integracji społecznej nakazuje „właściwemu organowi” j.s.t. coroczne określenie kwoty dotacji przy uwzględnieniu kryteriów wskazanych w art. 10 ust. 5 wskazanej ustawy.

Na gruncie zasad prowadzenia działalności pożytku publicznego przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych oraz współpracy organów administracji publicznej z organizacjami pozarządowymi, ustawodawca w ustawie z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie wskazując formy zlecenia realizacji zadań oraz prawną formę przekazania na ich realizację środków pieniężnych (dotacji) nakazał organowi stanowiącemu podejmowanie szeregu czynności o zróżnicowanym charakterze, w tym o charakterze normatywnym. Postanowiono, iż organ stanowiący:

- określa w drodze uchwały, będącej aktem prawa miejscowego, szczegółowy sposób konsultowania z radami działalności pożytku publicznego lub organizacjami pozarządowymi i podmiotami wymienionymi w art. 3 ust. 3 u.d.z.p.p. projektów aktów prawa miejscowego w dziedzinach dotyczących działalności statutowej tych organizacji (art. 5 ust. 5 u.d.z.p.p.);

¹⁹ Dz.U z 2020, poz. 176.

- uchwała, po konsultacjach z organizacjami pozarządowymi oraz podmiotami wymienionymi w art. 3 ust. 3 u.dz.p.p., przeprowadzonych w sposób określony w art. 5 ust. 5 u.dz.p.p., roczny/wieloletni program współpracy z organizacjami pozarządowymi oraz podmiotami wymienionymi w art. 3 ust. 3 u.dz.p.p. (art. 5a ust. 1 i ust. 2 u.dz.p.p.).

Przepisy prawa materialnego, w części odnoszącej się do określonych obowiązków i uprawnień j.s.t., wskazują niejednokrotnie możliwość (a czasami powinność) finansowania zadań istotnych z perspektywy zadań własnych gminy, zaspokajających potrzeby wspólnoty lokalnej, bez jednoczesnego określenia organu podejmującego decyzję w zakresie przedmiocie. Przepisy regulując zakres i formę wydatku określają jedynie donatora, a zatem jednostkę samorządu terytorialnego.

Przykładowo w art. 32 ust. 3b ustawy z dnia 24 sierpnia 1991 r. o ochronie przeciwpożarowej²⁰ ustawodawca wskazał, iż jednostki samorządu terytorialnego mogą przekazywać ochotniczym strażom pożarnym środki pieniężne w formie dotacji. W przepisie nie określono przy tym organu decydującego o przyznaniu dotacji, jej wysokości, jak również decydującego o beneficjencie dotacji.

W art. 372 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce²¹ . postanowiono, że jednostka samorządu terytorialnego, związek jednostek samorządu terytorialnego lub związek metropolitalny może przyznać uczelni środki finansowe na wykonywanie zadań, o których mowa w art. 11 cyt. ustawy. Brak jednak wskazania formy prawnej przekazania środków publicznych.

Zidentyfikowane w określonych przykładowych obszarach kompetencje rady gminy jako organu stanowiącego pozwalają na ich usystematyzowanie.

W pierwszej kolejności wskazać można na najbardziej istotną rolę rady gminy, która wynika z przyznanych jej przez ustawodawcę kompetencji do stanowienia prawa miejscowego. W zakresie norm regulowanych aktami

²⁰ T.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 961

²¹ T.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 85.

prawa miejscowego znajdować się będą zarówno normy o charakterze materialnym jak i proceduralnym (np. w sferze określania zarówno zasad udzielania dotacji, jak i trybu ich udzielania).

Realizacja norm prawa finansowego nie będzie możliwa bez zrealizowania kompetencji rady gminy do stanowienia wewnętrznych aktów normatywnych regulujących gospodarkę finansową j.s.t. w roku budżetowym. Powyższe dotyczy fundamentalnej dla finansów gminy uchwały budżetowej.

Przepisy prawa finansowego obligują również radę gminy do podejmowania innych uchwał o zróżnicowanym charakterze, które regulują proces związany z realizacją zadań własnych gminy poprzez formę dotacji z budżetu. Istotną rolę w procesie dotacyjnym odgrywają uchwały rady gminy określające kwotowo podstawy wyliczenia dotacji, czy też uchwały o realizowaniu zadań wspólnie z innymi j.s.t. Stanowią one podstawę do podjęcia przez uprawniony organ dalszych aktów stosowania prawa znajdujących oparcie m.in. we wskazanych uchwałach rady gminy.

Powyższe wskazuje, iż rola rady gminy w procesie dotacyjnym jest bardzo zróżnicowana. Jakkolwiek najbardziej istotną częścią działalności rady we wskazanej płaszczyźnie badawczej jest stanowienie aktów prawa miejscowego, inne podejmowane w formie uchwał akty stanowią również, zgodnie z analizowanymi przepisami, obligatoryjny element procesu dotacyjnego w sytuacji podjęcia przez gminę decyzji o realizacji zadań własnych poprzez instytucję dotacji z budżetu j.s.t.

3. Kompetencje organu wykonawczego przy realizowaniu zadań własnych gminy w formie dotacji

W konstrukcji norm związanych z procesem dotacyjnym, zmierzającym do nawiązania stosunku dotacyjnego, nie sposób pominąć roli drugiego spośród wymienionych w art. 169 Konstytucji RP organu, któremu powierzono realizację zadań j.s.t. Organu wskazanego przez ustrojodawcę jako „wykonawczy”. Ustalenie charakteru oddziaływania organu

wykonawczego na analizowany proces, będzie głównym obszarem analizy niniejszej części.

Szczegółowe określenie organów gminy, jak już poprzednio wskazano, znajduje odzwierciedlenie w aspekcie ustrojowym określonym w u.s.g. Do organów tych należy, stosownie do art. 11a ust. 1 pkt 2 u.s.g., m.in. wójt (burmistrz, prezydent miasta). Charakter wykonawczy organu jakim jest wójt gminy wynika wprost z art. 26 ust. 1 u.s.g. Przy czym podkreślić należy, iż wójt - co do zasady - jest organem wykonawczym gminy, nie zaś rady gminy.²² Skoro tak, to zgodnie z rodzajowym podziałem organów j.s.t. dokonany zarówno w Konstytucji RP jak i w u.s.g., w zakres dokonywanych czynności nie wchodzi te związane ze stanowieniem i kontrolą.²³ Charakteru prawnego wójta jako organu gminy nie przekreśla przy tym brzmienie art. 30 ust. 1 i ust. 3 u.s.g., wskazujące rodzaj zadań nałożonych na wójta przez ustawodawcę oraz radę gminy, jako organ, któremu wójt podlega w związku z realizacją zadań własnych gminy. Wójt wykonuje bowiem nie tylko uchwały rady gminy, ale i zadania gminy określone przepisami prawa.

Wylczenie w art. 30 ust. 2 u.s.g. zadań wójta ma jedynie przykładowy charakter²⁴. Na powyższe wskazuje użycie przez ustawodawcę sformułowania „w szczególności”. W określonej płaszczyźnie, należy wskazać wymienione w powołanym przepisie zadania wójta związane z:

1. przygotowaniem projektów uchwał rady gminy,
2. określaniem sposobu wykonywania uchwał,
3. wykonywaniem budżetu.

²² Obecna konstrukcja zarządzania gminą przez jej organy, zdaniem M. Kuleszy, doprowadza w skrajnych przypadkach do blokowania zdolności gminy do realizacji zadań publicznych. Wynika to w głównej mierze z pozycji ustrojowej rady gminy i wójta wybieranych w drodze demokratycznych wyborów oraz postawienia tych organów w „strukturalnej pozycji konfliktu tam, gdzie zasadą powinno być współdziałanie władzy stanowiącej i władzy wykonawczej gminy”. M. Kulesza, *Konsolidacja zarządzania w samorządzie - wybrane zagadnienia. Uwagi do dyskusji*, „Samorząd terytorialny” 2006, Nr 7-8, s. 8.

²³ Zob. wyrok TK: z 24 marca 1998 r., K 40/97, OTK 1998, Nr 2, poz. 12; z 8 czerwca 2011 r., K 3/09, OTK-A 2011, Nr 6, poz. 39.

²⁴ J. Jagoda, T. Moll, Komentarz do art. 30 u.s.g. [w:] B. Dolnicki (red.) *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2018; <https://sip.lex.pl/#/commentary/587718885/557156?tocHit=1&cm=URELATIONS> (dostęp: 2020-10-22)

Powyższe kompetencje wójta jasno dowodzą, znaczącej roli inicjującej pewne procesy zachodzące i podejmowane w gminie.

Istotną rolą wójta jest wskazana w art. 31 u.s.g. zdolność do reprezentowania gminy na zewnątrz. Jest to reprezentacja jednoosobowa. W ujęciu ustrojowym reprezentacja jest rozumiana jako dokonywanie określonych czynności publicznych.²⁵ Działania wójta w ramach pełnionej funkcji są działaniami gminy jako j.s.t.²⁶

Ustawodawca przyznał wójtowi jako organowi gminy kompetencję do wydawania decyzji w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej.²⁷ Określił jednocześnie, już w ustawie ustrojowej, organ odwoławczy od decyzji wójta, tj. samorządowe kolegium odwoławcze (art. 39 ust. 1 i ust. 5 u.s.g.).

Przepisy u.s.g. nie określają wprost podstawowej formy podejmowania przez wójta rozstrzygnięć, tak jak to uczynił w stosunku do rady gminy. Wskazują jednak na kompetencje w zakresie podejmowania przez wójta zarządzeń i decyzji.

Analizując kompetencje wójta w określonej płaszczyźnie badawczej, podobnie jak miało to miejsce w przypadku rady gminy, zostanie ona podzielona na poszczególne poziomy badawcze:

- poziom ustrojowy,
- poziom norm ogólnych prawa finansowego,
- poziom regulacji materialnoprawnych.

W zakresie poziomu ustrojowego, wskazać należy na istotną rolę inicjatywy uchwałodawczej wójta związaną z przygotowaniem projektów uchwał rady gminy. Realizacja zadań gminy poprzez instytucję dotacji wymaga wniesienia pod obrady rady gminy projektów aktów prawa miejscowego, projektów uchwał budżetowych i ich zmian, czy też np. w sytuacji dotowania zabytków projektów uchwał określających

²⁵ B. Dolnicki, *Pozycja prawna wójta (burmistrza, prezydenta miasta) wobec rady gminy*, „Samorząd Terytorialny” 2007, Nr 1-2, s. 51.

²⁶ Por. wyrok SN z 17 lipca 2008 r., II CSK 111/08, Lex Nr 447659.

²⁷ Powyższe dotyczy zatem m.in. „spraw indywidualnych rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnych”, o których mowa w art. 1 pkt 1 ustawy z 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 256).

szczegółowo podmiot, wysokość oraz dotowane zadanie. Uchwały rady obligują wójta do określenia sposobu ich wykonania. W sytuacji wyrażenia przez radę woli powierzenia wykonania uchwały wójtowi należy do niego wykonanie wskazanych w akcie dyspozycji. Do zadań wójta należy również wykonywanie budżetu, a zatem również wykonywanie postanowień normatywnych ujętych w uchwale budżetowej, odnoszących się do zaplanowanych w uchwale dotacji.

Ustawa o finansach publicznych już w art. 2 pkt 2 u.f.p. wskazuje, iż jej postanowienia odnoszące się do zarządu j.s.t. mają zastosowanie również do wójta, burmistrza lub prezydenta miasta.

Istotną sferę działalności wójta, związaną z rozliczeniem nawiązanych stosunków dotacyjnych, regulują postanowienia art. 61 ust. 1 u.f.p. w zw. z art. 60 pkt 1 u.f.p. Wskazują, iż to wójt, jako organ pierwszej instancji właściwy jest do wydawania decyzji w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetów j.s.t. o charakterze publicznoprawnym, stanowiących kwoty dotacji podlegających zwrotowi w przypadkach określonych w u.f.p.

Przepisy u.f.p. potwierdzają również wyłączność inicjatywy uchwałodawczej wójta w odniesieniu do uchwały budżetowej i uchwały w sprawie jej zmian (art. 233 u.f.p.). Przygotowany przez wójta projekt powinien przy tym uwzględniać ustawowe przepisy oraz podjęte przez radę uchwały mające wpływ na realizację zadań j.s.t. poprzez formę dotacji z budżetu gminy.

Stosownie do art. 247 u.f.p. uchwalony przez radę gminy budżet wykonuje wójt. Organ ten sprawuje również ogólny nadzór nad realizacją określonych uchwałą budżetową wydatków.

W toku wykonywania budżetu, zgodnie z upoważnieniem zawartym w art. 257 pkt 3 i pkt 4 u.f.p., wójt może dokonywać zmian w planie dochodów i wydatków budżetu j.s.t. polegających na zmianach planu:

1. wydatków j.s.t. w ramach działu - w zakresie wydatków bieżących, z wyjątkiem zmian planu wydatków na uposażenia i wynagrodzenia ze stosunku pracy, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej,
2. dochodów i wydatków j.s.t. związanych ze zwrotem dotacji otrzymanych z budżetu innych j.s.t.

Szczególne obowiązki wójta, odnoszące się wprost do procesów związanych z udzielaniem dotacji wskazane są w art. 250 u.f.p. Przepis ten obowiązuje wójta (zarząd j.s.t.) udzielającego dotacji celowej, w tym jednostce sektora finansów publicznych, w przypadku gdy odrębne przepisy nie określają trybu i zasad udzielania lub rozliczania tej dotacji, do zawarcia stosownej umowy. Jednocześnie w przepisie wymieniono obligatoryjne elementy tej umowy takie jak:

1. wysokość dotacji, cel lub opis zakresu rzeczowego zadania, na którego realizację są przekazywane środki dotacji;
2. termin wykorzystania dotacji, nie dłuższy niż do dnia 31 grudnia danego roku budżetowego;
3. termin i sposób rozliczenia udzielonej dotacji oraz termin zwrotu niewykorzystanej części dotacji celowej, z tym że termin ten nie może być dłuższy niż terminy zwrotu określone w dziale V u.f.p.

Analiza trzeciego z badanych poziomów, związanego z poszukiwaniem szczególnych kompetencji wójta gminy w procesie związanym z dotowaniem zadań j.s.t. nie dostarcza jasnych odpowiedzi. Przepisy prawa materialnego, związane z określoną sferą działalności gminy i możliwością finansowania zadań w formie dotacji, w sposób bardzo zróżnicowany (jeżeli w ogóle ustawodawca „podejmuje” tą kwestię) wypowiadają się na temat roli wójta w procesie dotacyjnym. Odnoszą się natomiast do konieczności zawarcia przez gminę umowy w celu udzielenia dotacji celowej (np. art. 403 ust. 6 u.pr.och.ś.). Niejednokrotnie przepisy stanowią wyłącznie o „wypłacaniu” określonych dotacji (np. art. 10 ust. 4 u.zatr.socj.).

Najwięcej zadań stawia przed wójtem jako „organem administracji publicznej” ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Odesłanie do stosowania wskazanej ustawy, w sytuacji podjęcia przez gminę decyzji o zleceniu zadań wymienionych w w/w ustawie podmiotom niezaliczanym do sektora finansów publicznych i nie działających w celu osiągnięcia zysku, zawiera przepis art. 221 u.f.p. Poszczególne czynności wójta odnoszą się m.in. do ogłaszania otwartego konkursu ofert (art.

13 ust. 1 u.d.z.p.p.), rozpatrywania złożonych w konkursie ofert (art. 15 u.d.z.p.p.), zlecenia zadania na podstawie umowy (art. 16 u.d.z.p.p.), kontroli realizacji zleconego zadania (art. 17 u.d.z.p.p.).

Zakres norm identyfikowanych w przepisach ustawowych na poszczególnych poziomach analizy wskazuje, że charakter działań wójta, zgodnie z przyjętym zarówno w Konstytucji RP jak i ustawach modelem, sprowadzony jest do czynności inicjująco- wykonawczych.²⁸ Podkreślić należy, iż aktywność wójta w wielu sytuacjach nie stanowi wyłącznie konsekwencji działania rady, jej decyzji stanowiącej akt prawa miejscowego, ale jest wynikiem określonych ustawowo obowiązków gminy oraz przyjętego w uchwale budżetowej planu wydatków.²⁹

4. Podsumowanie

Z przeprowadzonych badań wynika, iż kompetencje organów j.s.t. w procesie zmierzającym do alokacji środków publicznych od donatora do beneficjenta dotacji wymagają pogłębionych analiz przede wszystkim z uwagi na niejednorodną płaszczyznę odniesienia. Ta bowiem, z uwagi na charakter norm kreowanych przez ustawodawcę jest nie tylko wielostopniowa (jak wskazano wyżej płaszczyzna norm konstytucyjnych, norm związanych z ustawą o finansach publicznych oraz norm wyznaczających zakres działania organów j.s.t. w przepisach prawa materialnego) ale też na gruncie trzeciej płaszczyzny najbardziej zróżnicowana. Jakkolwiek zróżnicowanie na trzecim poziomie jest zrozumiałe z uwagi na regulowanie na tym poziomie przez ustawodawcę materii całkowicie odmiennych (sport, ochrona przeciwpożarowa,

²⁸ Por. orzeczenie TK z 16 czerwca 1998 r., U 3/86, OTK 1986-1995 (t. 1), 1986, poz. 4, w którym TK podkreślił istotę problematyki związanej z subdelegacją normotwórczą na władzę wykonawczą (nawet o charakterze porządkowym), wyrażając pogląd, iż jakkolwiek dopuszczalna jest subdelegacja oparta na wyraźnym przepisie ustawowym nie oznacza to, że taka regulacja jest zjawiskiem pożądanym. Zdaniem TK, prowadzi to do wielostopniowości i nadmiernego rozczłonkowania regulowanej materii prawnej.

²⁹ Por. art. 28 ust. 3 ustawy z 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, tekst jedn.: Dz.U.2020 r., poz. 194).W przepisie mowa jest o przekazaniu instytucji kultury przez organizatora środków finansowych w formie dotacji. Ustawodawca określa zatem szczegółowo formę wydatkowania środków finansowych (dotację), przy czym przekazania dokonuje „organizator” a zatem j.s.t., co wynika z art. 10 ust. 1 w związku z art. 9 wskazanej ustawy.

oświata itd.) to jednak zdecydowanie należy podkreślić, iż pożądanym jest każdorazowo wprowadzanie przez ustawodawcę tożsamo kształtowanych wypowiedzi prawnych. Regulowanie natomiast w oderwaniu od całokształtu, w szczególności norm dwóch wyższych płaszczyzn, powoduje wprost brak zrozumienia przepisów przez stosujących prawo dotacyjne a wskutek tego wielokrotnie do wypaczenia celu i sensu wypowiedzi ustawodawcy. Prowadzi to z oczywistych względów do braku jasnych reguł wyznaczających prawne kompetencje organów j.s.t. w procesie realizowania zadań własnych poprzez dotację z budżetu j.s.t. Sama natomiast instytucja dotacji, z uwagi na cel jakemu ma służyć a zatem przede wszystkim ochrona środków publicznych nie służy temu celowi ale stanowi jedną z wielu konieczności (prawnych), z którymi samorzady starają się sobie radzić tak aby nie narazić się na działania organów nadzoru lub kontroli.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

1. Borodo A., Władztwo finansowe samorządu terytorialnego - zagadnienia ogólne, [w:] Mastalski R. (red.), Księga jubileuszowa profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska, Wrocław 2001.
2. Dolnicki B., Komentarz do art. 40 u.s.g. [w:] B. Dolnicki (red.) B. Dolnicki, M. Augustyniak, R. Cybulska, J. Glumińska-Pawlic, J. Jagoda, R. Marchaj, C. Martysz, A. Matan, T. Moll, A. Wierzbica, Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz, wyd. II, Warszawa 2018.
3. Dolnicki B., Pozycja prawna wójta (burmistrza, prezydenta miasta) wobec rady gminy, „Samorząd Terytorialny” 2007, Nr 1-2.
4. Jagoda J., Moll T., Komentarz do art. 30 u.s.g. [w:] Dolnicki B. (red.) Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz, wyd. II, Warszawa 2018.
5. Kociński C., Normy domniemania w prawie samorządu terytorialnego (Część I), „Samorząd Terytorialny” 2007, Nr 4.

6. Kociński C., Normy domniemania w prawie samorządu terytorialnego (Część II), „Samorząd Terytorialny” 2007, Nr 5.
7. Kosikowski C., Prawo finansowe. Część ogólna, Warszawa 2003.
8. Kulesza M., Konsolidacja zarządzania w samorządzie - wybrane zagadnienia. Uwagi do dyskusji, „Samorząd terytorialny” 2006, Nr 7-8.
9. Niezgoda A., Dotacje celowe na zadania z zakresu administracji rządowej realizowane na podstawie porozumień [w:] Hanusz A. (red.) Źródła finansowania samorządu terytorialnego, , Warszawa 2015.
10. Niezgoda A., Dotacje celowe na zadania z zakresu administracji rządowej realizowane na podstawie porozumień [w:] Hanusz A. (red.) Źródła finansowania samorządu terytorialnego, , Warszawa 2015.
11. Sawicka K., Komentarz do art. 221 u.f.p. [w:]. Z. Ofiarski (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2019.
12. Stelmaszczyk K., Komentarz do art. 126 u.f.p. (w:) Salachna J.M. (red.), Stelmaszczyk K., Tyniewicki M., Komentarz do ustawy o finansach publicznych dla jednostek samorządu terytorialnego, Gdańsk 2019.

Akty prawne

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
2. Ustawa z 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 256).
3. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 713).
4. Ustawa z dnia 24 sierpnia 1991 r. o ochronie przeciwpożarowej (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 961).
5. Ustawa z 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, (tekst jedn.: Dz.U. z 2020 r., poz. 194).
6. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1219).

7. Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (t.j. Dz.U. z 2020 r, poz. 1057).
8. Ustawa z dnia 13 czerwca 2003 r. o zatrudnieniu socjalnym (t.j. Dz.U z 2020, poz. 176).
9. Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (t.j. Dz.U. z 2020, poz. 282).
10. Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 23).
11. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 869 z późn. zm.).
12. Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (t.j. Dz.U. z 2020, poz. 1133)
Ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3 (Dz.U. z 2020 r., poz. 326).
13. Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (t.j. Dz.U. z 2020, poz. 17).
14. Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 85).

Orzeczenia

1. wyrok TK z 24 marca 1998 r., K 40/97, OTK 1998, Nr 2, poz. 12.
2. wyrok TK z 16 czerwca 1998 r., U 3/86, OTK 1986-1995 (t. 1), 1986, poz. 4.
3. wyrok TK z 8 czerwca 2011 r., K 3/09, OTK-A 2011, Nr 6, poz. 3.
4. wyrok SN z 17 lipca 2008 r., II CSK 111/08, Lex Nr 447659.
5. wyrok WSA we Wrocławiu z 12 lutego 2008 r., IV SA/Wr 656/07, Lex Nr 483227.

Klasyfikacja statystyczna PKWiU jako element stanu faktycznego, czy element normy prawnej – problemy praktyczne w zakresie występowania o interpretację indywidualną

Statistical classification PKWiU as an element of fact or an element of legal norm - practical problems in scope of applying for individual interpretation (tax ruling)

Streszczenie

Coraz większe wątpliwości praktyczne budzi kwestia podawania klasyfikacji statystycznej PKWiU we wnioskach o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Mowa tu o wzywaniu podatników do podawania takiej klasyfikacji w przypadku pytań o tzw. limit wydatków na niektóre usługi niematerialne z art. 15e u.p.d.o.p. Katalog usług objętych tym limitem jest otwarty, co powoduje nie tylko wątpliwości podatników w zakresie klasyfikacji nabywanych usług pod tym kątem, ale również niepewność organów podatkowych i chęć ułatwienia sobie zajęcia stanowiska poprzez oparcie się na klasyfikacji PKWiU. Problem stał się o tyle powszechny, że Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców zawniósował do Naczelnego Sądu Administracyjnego o wydanie uchwały siedmiu sędziów w tym zakresie. Niniejszy artykuł ma na celu przedstawienie czy organy podatkowe mogą w każdym wypadku oczekiwać podania tej klasyfikacji (jako elementu stanu faktycznego), czy też są zobligowani do ustalenia tego we własnym zakresie (dekodując normę prawną wynikającą z przepisu).

Słowa kluczowe: limit na usługi niematerialne, PKWiU, interpretacja podatkowa

Abstract

Providing the statistical classification (so called: PKWiU) in applications for individual interpretation of tax law regulations raises more and more practical doubts. Especially regarding the calling on taxpayers to provide such a classification in case of questions about the limit for recognizing as tax deductible costs expenses on intangible services. The catalogue of services covered by this limit is an open catalogue, which causes not only doubts of taxpayers regarding the classification of purchased services in this respect, but also a certain uncertainty of tax authorities and a desire to facilitate their position by relying on the classification. The purpose of this article is to present whether the tax authorities can in any case expect this classification to be given (as an element of the facts) or whether they are obliged to determine it on their own (by decoding the legal norm resulting from the provision).

Keywords: limit for intangible services, PKWiU, tax ruling

1. Wprowadzenie

W Polsce funkcjonuje wiele klasyfikacji statystycznych, mających analogiczne, wspólne cechy wynikające z ustawy o statystyce publicznej¹. Klasyfikacje te opracowywane są przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, w porozumieniu z właściwymi naczelnymi organami administracji państwowej i wprowadzane są w drodze Rozporządzenia przez Radę Ministrów. Celem tych klasyfikacji jest określenie przebiegu i opisu procesów społeczno-gospodarczych. Stosowane są one nie tylko w statystyce, lecz również w sprawozdawczości finansowej oraz w systemach i rejestrach informacyjnych organów administracji publicznej.

¹ Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, Dz. U z 2020 r., poz.443, t.j. z dnia 16 marca 2020 r.

Bez wątpienia z punktu widzenia prawa podatkowego najistotniejszą klasyfikacją statystyczną w Polsce jest Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU). Jak sama nazwa wskazuje, klasyfikuje ona produkty i obejmuje zarówno wyroby jak i usługi. Ma ona znaczenie w przypadku opodatkowania podatkiem od towarów i usług, podatkiem dochodowym od osób fizycznych, podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz zryczałtowanym podatkiem dochodowym w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oraz karty podatkowej. Organizacja tej klasyfikacji opiera się m.in. na statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej we Wspólnocie Europejskiej – NACE oraz Klasyfikacji Produktów wg Działalności (CPA). Aktualnie w Polsce od początku lipca 2020 r. stosowana jest co do zasady tzw. nowa matryca stawek na potrzeby podatku VAT, a więc odejście od klasyfikacji PKWiU z 2008 r. na rzecz nomenklatury scalonej (CN) albo Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) w zakresie towarów oraz PKWiU 2015 w zakresie usług. Podatnicy mogą jednak dalej stosować PKWiU z 2015 roku². PKWiU może także stanowić podstawę wykazów grupowań, względnie konkretnych wyrobów i usług, stosowanych przy podejmowaniu określonych decyzji gospodarczych, jak również organizacji ewidencji źródłowej podmiotów gospodarczych w postaci indeksów materiałowych, towarowych i podobnych urządzeń ewidencyjnych³.

Obowiązkiem każdego przedsiębiorcy w Polsce jest samodzielne ustalenie numeru PKWiU dla celów prawidłowego rozliczenia podatkowego. Ma to wpływ zarówno na obowiązek instalacji kasy fiskalnej, jak również zastosowanie odpowiedniej stawki VAT oraz szczególnych procedur rozliczeniowych w ramach tego podatku. To podatnik odpowiada za błędną klasyfikację PKWiU, a co za tym idzie, błędne rozliczenia

² Projekt (z 27 lutego 2020 r.) rozporządzenia Rady Ministrów zmieniającego rozporządzenie w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) zakłada, że do końca 2020 r. towary wskazane w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, będą określane według PKWiU 2008. Aktualnie jednak (do 30 czerwca 2020 r.) obowiązuje Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU).

³ Załącznik – zasady metodyczne pkt 1.5 do Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) Dz. U z 2015 r., poz.1676, t.j. z dnia 23 października 2015 r.

podatkowe. Podatnicy mający wątpliwości w tym zakresie mogą zwrócić się do Głównego Urzędu Statystycznego z wnioskiem o wydanie opinii klasyfikacyjnej. Niemniej, taka opinia służy wyłącznie celom statystycznym, zatem nie jest ona wiążąca dla organów podatkowych, np. podczas kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Tym samym nie stanowi ona dla podatnika gwarancji przykładowo prawidłowości zastosowanej stawki VAT. Dlatego też, podatnicy nierzadko decydowali się na występowanie z wnioskami o wydanie interpretacji indywidualnej do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Bowiem taka interpretacja na gruncie prawa podatkowego zapewnia podatnikom ochronę prawną. Novum w krajowym prawie podatkowym jest instytucja wiążącej informacji stawkowej (WIS), o którą można występować od listopada 2019. Pierwotnie (już po kilka zmianach terminu w tym zakresie) WIS miały być wydawane ze skutkiem od 1 kwietnia 2020 r., lecz w wyniku wejścia w życie tzw. Tarczy Antykryzysowej, termin ten został odroczony do 1 lipca 2020 r. Oznacza to, że na dzień dzisiejszy podatnik, który chciałby skorzystać z mocy ochronnej interpretacji, nie może o nią wystąpić z pytaniem o stawkę VAT (może wystąpić o WIS), natomiast może wystąpić z innym pytaniem o klasyfikację PKWiU, niezwiązanym ze stawkami VAT.

W praktyce problematyczna jest sytuacja, gdy podatnik ma wątpliwości co do klasyfikacji PKWiU lub też nie jest ona wymagana (jak np. co do zasady w podatku dochodowym od osób prawnych). Wówczas, składając wniosek o interpretację dotyczący opodatkowania podatkiem dochodowym świadczonej przez siebie usługi, pojawia się pytanie: czy podanie klasyfikacji PKWiU w odniesieniu do tej usługi jest wymagane, a zatem stanowi element stanu faktycznego, który podatnik jest zobowiązany wyczerpująco przedstawić, a organ jest nią związany? Czy też klasyfikacja PKWiU stanowi element normy prawnej i podlega weryfikacji w zakresie jej prawidłowości? Zagadnienie to budzi tyle wątpliwości, że NSA rozpatrzył wniosek o podjęcie uchwały siedmiu sędziów w tym zakresie.

2. Klasyfikacja PKWiU na gruncie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób prawnych.

W pierwszej kolejności klasyfikacja PKWiU kojarzona jest z podatkiem VAT. Już w samym „słowniczku” ustawy zawarte jest kilkadziesiąt odniesień do PKWiU, np. usługi związane z leśnictwem (PKWiU ex 02.40.10). Przede wszystkim jednak klasyfikacja PKWiU istotna jest w podatku VAT dla określenia stawek tego podatku⁴. Dlatego też wydaje się zrozumiałe podawanie klasyfikacji statystycznej PKWiU we wnioskach o wydanie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego w zakresie stawek VAT. Spór na tym tle trwa już od dekady. W tym tonie wypowiedział się NSA z dnia 15 czerwca 2010 r., zgodnie z którym⁵: „Organ podatkowy nie jest obowiązany do analizy charakteru usługi pod kątem Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług.” Stanowisko zawarte w wyroku jest oparte na założeniu, że powiązanie opodatkowania podatkiem VAT z klasyfikacją statystyczną PKWiU (zarówno w odniesieniu do towarów jak i usług) nie zmienia faktu, że w myśl przepisów o statystyce publicznej klasyfikacji tej dokonuje producent (usługodawca), a więc w tym wypadku – wnioskodawca, oraz ewentualnie właściwy urząd statystyczny w wydawanych opiniach (są to natomiast normy poza podatkowe).

Możliwość posługiwania się klasyfikacjami statystycznymi przewiduje Dyrektywa 2006/112/WE⁶, która stanowi, iż przy stosowaniu stawek obniżonych do poszczególnych kategorii towarów państwa członkowskie mogą stosować Nomenklaturę Scaloną, aby precyzyjnie określić zakres danej kategorii. Należy jednak pamiętać, że prawo Unii Europejskiej zezwala na stosowanie Nomenklatury Scalonej wspólnej dla wszystkich państw członkowskich, co oznacza, że różnice między polskimi klasyfikacjami statystycznymi a Nomenklaturą Scaloną powinny być

⁴ Załącznik nr 3,6 i 10 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 t.j. z dnia 23 stycznia 2020 r.

⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 czerwca 2010 r., sygn. akt I FSK 1021/09, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

⁶ Art. 98 ust. 3 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. U. UE L z 2006 r. nr 347/1, <https://eur-lex.europa.eu/>.

interpretowane na korzyść podatnika⁷. Problem w tym, że nie za każdym razem taka klasyfikacja jest wymagana, tym samym nie jest konieczne dokonywanie jej wykładni. Należy zwrócić uwagę na fakt, że przepisy podatkowe i przepisy normalizacyjne regulują zupełnie różne sfery działalności gospodarczej. Są to odrębne dziedziny prawa publicznego. Konkludując, wydaje się zasadne oczekiwanie od wnioskodawców we wnioskach o wydanie interpretacji, że klasyfikacja statystyczna będzie wskazana przez wnioskodawcę, w takim zakresie w jakim przepisy prawa materialnego tego wymagają. W tym wypadku, klasyfikacja stanowi bowiem element stanu faktycznego, który w ramach kompetencji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nie powinien być weryfikowany przez ten organ, lecz oceniany z punktu widzenia skutków podatkowych i pod kątem odpowiedzi na wnioski.

Zupełnie inaczej wygląda ta kwestia w podatkach dochodowych. Przykładowo, przepisy o podatku dochodowym od osób prawnych przewidują tylko w jednym miejscu odniesienie do klasyfikacji PKWiU. Mowa tu o możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych od taboru transportu morskiego w budowie (PKWiU 30.11 „Statki i konstrukcje pływające”). W żadnym innym miejscu w tym akcie nie ma odniesienia do tej klasyfikacji, co prowadzi do wniosku, że wskazywanie jej we wniosku o interpretację (pytając o skutki danej transakcji w tym podatku prawnych) nie jest obowiązkiem wnioskodawcy (poza wspomnianą wyżej amortyzacją taboru transportu morskiego). Prawdopodobnie, odnośnienie się przez ustawodawcę wprost do klasyfikacji PKWiU jest pewnego rodzaju „wygodnym” kształtowaniem norm prawa podatkowego. Takim przykładem jest ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁸, która w uproszczeniu pozwala na kwalifikację określonych sytuacji (opartych na PKWiU) do konkretnych

⁷ J. Matarewicz, A. Piątkowska-Chmiel, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz*, wyd. III, Opublikowano: WKP 2017).

⁸ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz. U z 2019 r., poz. 43, t.j. z dnia 10 stycznia 2019 r.

stawek ryczałtu. Chodzi o odwołanie się do oznaczeń PKWiU, a ponadto wykorzystanie definicji, które wprowadził sam ustawodawca w słowniku definicji legalnych⁹. Tutaj analogicznie, wniosek o wydanie interpretacji prawa podatkowego winien zawierać w stanie faktycznym (jako jego element) przyporządkowanie do klasyfikacji PKWiU, pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia z uwagi na niewyczerpujące przedstawienie stanu faktycznego.

Warto zaznaczyć, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jako organ właściwy w zakresie tychże wniosków, ocenia stanowisko wnioskodawców w oparciu o stan faktyczny wyczerpująco przedstawiony przez wnioskodawcę. Zgodzić należy się ze stanowiskiem, że na etapie uzyskiwania interpretacji podatkowej dochodzi jedynie do niewiążącej wymiany poglądów pomiędzy zainteresowanym a organem interpretacyjnym dotyczącej możliwości zastosowania konkretnych przepisów podatkowych do pewnego - zrealizowanego lub hipotetycznego - stanu faktycznego¹⁰. Nie ulega wątpliwości, że wyczerpujące przedstawienie stanu faktycznego leży w interesie samego wnioskodawcy. Umożliwia bowiem organowi podatkowemu prawidłowe jej wydanie, gwarantując jednocześnie autorowi wniosku ochronę prawną¹¹. Wyczerpująco przedstawiony stan faktyczny to taki, na podstawie którego organ podatkowy będzie mógł w sposób pewny i niebudzący żadnych przedmiotowych wątpliwości udzielić informacji w zakresie możliwości zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, w razie potrzeby dokonując także operatywnej wykładni adekwatnych do niego przepisów¹². Dlatego też w sytuacji, gdy zdaniem organu interpretacyjnego przedstawiony we wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego stan faktyczny

⁹ P. Borszowski, *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz*. Opublikowano: LexisNexis 2012.

¹⁰ J. Brolik, *Strona i organy postępowania administracyjnego oraz strony postępowania sądowego w przedmiocie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, ZNSA 2011, nr 6, s. 58-78.

¹¹ L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*. Opublikowano: LEX/el. 2020.

¹² J. Brolik, *Warunki poprawności przebiegu postępowania o udzielenie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego* – wyrok NSA z 7.01.2009 r., II PSK 1408/07, Jur. Podat. 2009, nr 2, s. 68.

nie wykazuje cech indywidualizujących go w stopniu umożliwiającym dokonanie właściwej oceny zaprezentowanego stanowiska, organ powinien zastosować unormowania zawarte w art. 169 § 1–2 w zw. z art. 14g Ordynacji podatkowej¹³. Warto dodać, że taka koncepcja przyjęta na potrzeby oceny, czy stanowisko podatnika jest prawidłowe jest powszechna w wielu krajach, stając się standardem w tym zakresie¹⁴”.

Przykładowo, podatnik z branży deweloperskiej składa wniosek o interpretację w zakresie tego, czy wydatki związane z procesem inwestycyjnym objęte są limitem w zaliczeniu wydatków na nabycie niektórych usług niematerialnych do kosztów uzyskania przychodów w świetle art. 15e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁵. Jak wspomniano, klasyfikacja PKWiU zawarta jest tylko w jednym miejscu w tejże ustawie. Tym samym, wydaje się niezasadne wskazywanie (żądanie wskazania) klasyfikacji PKWiU. Niemniej, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zażądał od tamtejszego wnioskodawcy PKWiU, a gdy ten jej nie wskazał – pozostawił wniosek o wydanie interpretacji bez rozpoznania. Można stwierdzić, że taka sytuacja jest z dwóch stron niekorzystna dla wnioskodawcy, ponieważ gdy ten odpowie na wezwanie organu (który traktuje klasyfikację PKWiU jako element stanu faktycznego, a nie normy prawnej) i wskaże taką klasyfikację, wówczas może okazać się, że wydana interpretacja będzie miała charakter warunkowy. Tym warunkiem będzie to, czy wskazana przez wnioskodawcę klasyfikacja PKWiU jest poprawna. Problem w tym, że może być to zweryfikowane dopiero w postępowaniu wymiarowym (np. w przypadku kontroli celno-skarbowej). Dlatego też w takiej sytuacji wnioskodawca jest niejako pozbawiony mocy ochronnej wynikającej z otrzymanej (warunkowej) interpretacji.

¹³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 15 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 948/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

¹⁴ W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 344 i n.

¹⁵ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2019, poz. 865, tj. z dnia 10 maja 2019 r.; dalej jako: „u.p.d.o.p.”

3. Aktualne stanowisko organów podatkowych i sądów administracyjnych – problemy praktyczne

Taka praktyka wzywania o uzupełnienie PKWiU (opisana powyżej) jest obecnie dość często stosowana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Kiedyś takie stanowisko prezentowały również sądy administracyjne, przykładowo WSA w Warszawie w wyroku z dnia 9 października 2013 r.¹⁶, który stwierdził, że: W postępowaniu interpretacyjnym Minister Finansów nie może stwierdzić, czy podana mu przez wnioskodawcę klasyfikacja będzie prawidłowa w stanie faktycznym, ocenianym w ewentualnym postępowaniu podatkowym.” Analogicznie stwierdził NSA w wyroku sprzed dekady, tj. z dnia 15 czerwca 2010 r., w którym stwierdził, że:¹⁷ „Organ podatkowy nie jest obowiązany do analizy charakteru usługi pod kątem Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług.” Aktualnie jednak, sądy administracyjne w sposób dość jednolity podchodzą do tego zagadnienia. Pierwszym takim wyrokiem był wyrok NSA z dnia 29 listopada 2017 r. (sygn. akt I FSK 179/16), który można stwierdzić, że „zatomował” podejście organów podatkowych w tym zakresie uznając, że taka praktyka narusza prawo, a organ interpretacyjny ma obowiązek ocenić, czy podatnik właściwie przypisał dany towar lub usługę do odpowiedniej pozycji PKWiU. Tożsamy pogląd wyraził również NSA w wyroku z dnia 9 maja 2019 r.¹⁸., w którym podtrzymał linię orzeczniczą, która klasyfikacje PKWiU uważa za element oceny prawno-podatkowej, nie zaś za element opisu stanu faktycznego. Sąd stwierdził, że: „podziela stanowisko prezentowane w orzecznictwie, że włączenie do ustawy podatkowej identyfikacji towarów i usług na podstawie przepisów o statystyce publicznej sprawia, że symbole klasyfikacji statystycznych mają znaczenie prawno-podatkowe, skoro z woli ustawodawcy ich uwzględnienie jest niezbędne do określenia

¹⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 października 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 750/13, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

¹⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 czerwca 2010 r., sygn. akt I FSK 1021/09, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

¹⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 maja 2019 r., sygn. I FSK 2086/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

przedmiotu i stawki opodatkowania.” Powyższy wyrok potwierdza zatem, że PKWiU jest niezbędne tylko i wyłącznie wtedy, gdy wprost wynika z przepisów („skoro z woli ustawodawcy (...), a więc nie dotyczy to co do zasady podatku dochodowego od osób prawnych).

Dość zaskakujące podejście zaprezentował WSA w Krakowie w wyroku z dnia 10 września 2015 r.¹⁹ wskazał, że: „jeżeli opodatkowanie zależy od odpowiedniego sklasyfikowania na potrzeby podatkowe świadczonych usług sprzedawanych towarów, to organ interpretacyjny nie może uchylić się od oceny stanowiska wnioskodawcy w tym zakresie. Pomimo tego, że co do zasady wszelkie klasyfikacje statystyczne są zbiorami różnych danych, to od momentu, gdy ustawodawca zdecydował się włączyć je do ustaw podatkowych, stanowią one także element prawa podatkowego i powinny być oceniane przez organy podatkowe”. Zdaniem sądu, obowiązek wskazywania PKWiU i uznania go jako elementu stanu faktycznego, mogłoby spowodować w pewnych momentach, że organ podatkowy nie byłby w stanie prawidłowo dokonać subsumcji (przykładowo w zakresie stawek podatku VAT). Stanowisko to podtrzymał NSA w wyroku z dnia 29 listopada 2017 r.²⁰. Warto wskazać, że poza orzecznictwem na takie stanowisko wskazuje również doktryna. Zdaniem autorów komentarza do Ordynacji podatkowej, określone grupowanie jest niczym innym jak wynikiem wnioskowania prawniczego polegającego na wykładni pojęć zawartych w tej klasyfikacji do potrzeb określonego stanu podatkowo-prawnego. Organ podatkowy jest przy tym władny do dokonania interpretacji prawa nie tylko zawartego w ustawach podatkowych, ale we wszelkich innych ustawach, w tym zakresie, w jakim jest to niezbędne dla oceny prawnopodatkowej sytuacji podatnika, pod tym wszelako warunkiem, że zadane w interpretacji pytanie musi w swej istocie dotyczyć interpretacji prawa podatkowego i nie może dotyczyć jedynie ustaw niepodatkowych²¹.

¹⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 10 września 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1206/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

²⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 listopada 2017 r., sygn. I FSK 179/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

²¹ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2012, s. 36.

Wezwania organu podatkowego o uzupełnienie klasyfikacji PKWiU spotkały się również ze stwierdzeniem sądów administracyjnych, że stanowi to ingerencję w stan faktyczny zawarty we wniosku. Przykładowo, WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 6 sierpnia 2019 r.²², który uznał, iż żądanie przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wskazania klasyfikacji PKWiU stanowiło niedopuszczalną ingerencję w stan faktyczny i wskazał ponadto, że co do zasady czynnikiem decydującym przy kwalifikacji podatkowej powinna być nie nazwa nadana przez strony, lecz rzeczywisty charakter czynności. Z kolei wskazanie klasyfikacji PKWiU powinno mieć jedynie charakter pomocniczy. Posługiwanie się wyłącznie klasyfikacją PKWiU bez uwzględnienia informacji, jakie usługi są faktycznie świadczone, mogłoby prowadzić do nierzetelnego odzwierciedlenia faktycznego charakteru towaru lub usługi. Tym samym, istotne powinny być atrybuty towaru lub rzeczywisty charakter usługi.

Rozbieżność w orzecznictwie sądów administracyjnych skłoniła Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorstw do złożenia wniosku o podjęcie uchwały siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w celu jednoznacznego określenia, czy klasyfikacja PKWiU wskazywana we wnioskach o wydanie interpretacji jest elementem stanu faktycznego i organ jest nią związany, czy może jest elementem normy prawnej i podlega weryfikacji w zakresie prawidłowości²³. Niestety NSA postanowieniem z dnia 20 stycznia 2020 r. odmówił wydania przedmiotowej uchwały, gdyż zdaniem sądu przedstawione pytanie nie wskazywało dostatecznie na rozbieżność w orzecznictwie²⁴. Zapewne taka uchwała jednoznacznie rozwiązałaby wszelkie wątpliwości praktyczne w tym zakresie.

²² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 6 sierpnia 2019 r., sygn. I SA/Gl 314/19, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

²³ Wniosek Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców z 28 sierpnia 2019 r., sygn. RMSP-387/2019/WIP, <http://www.nsa.gov.pl/komunikaty-biura-orzecznictwa.php>.

²⁴ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 stycznia 2020 r., sygn. I FPS 3/19, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

4. Podsumowanie

Konkludując, zdaniem autora, jeśli klasyfikacja PKWiU nie wynika wprost z przepisu to Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej nie powinien żądać od podatników udzielenia odpowiedzi w tym zakresie. Limit w zaliczaniu niektórych wydatków na nabycie usług niematerialnych z art. 15e u.p.d.o.p. jest idealnym przykładem na to, że rozwiązanie problemu z interpretacją otwartego katalogu kosztów objętych tym limitem organy podatkowe próbują przerzucić na podatników. Pomijając charakter danych usług, żądając wskazania klasyfikacji PKWiU w sytuacji, gdy przepisy prawa tego nie wymagają, organy podatkowe idą niejako „na skróty” i przerzucają trud w prawidłowym odkodowaniu tego przepisu na podatników. Nierzadko niesie to za sobą negatywne konsekwencje w postaci wydania warunkowej interpretacji, czy też pozostawienia wniosku o wydanie interpretacji bez rozpatrzenia. Dlatego też klasyfikacja PKWiU – tam, gdzie nie jest wskazana wprost w przepisie – powinna być rozpatrywana jako element normy prawnej, a nie element stanu faktycznego, który podatnik jest zobligowany do precyzyjnego wskazania we wniosku.

Powyższy limit jest tylko przykładem, który ostatnio w praktyce bardzo często występuje. Problem dotyczy jednak większej ilości regulacji. Dlatego też wniosek Rzecznika o wydanie uchwały NSA był dobrym pomysłem, lecz z uwagi na kwestie formalne nic nowego nie wniósł. Problem ten powinien zostać zauważony i powinna zostać wydana taka uchwała lub interpretacja ogólna rozstrzygająca wątpliwości w tym zakresie. Najlepszym jednak rozwiązaniem byłaby odpowiednia zmiana przepisów i wskazanie wprost, że PKWiU stanowi element normy prawnej, natomiast jeśli przepis (będący podstawą dekodowania tej normy) wprost się do niego odnosi, podatnik jest zobligowany do wskazania tej klasyfikacji. Taki przepis automatycznie zablokowałby powstanie nowych sporów, które pochłaniają wiele pracy (zarówno podatników i ich doradców, oraz organów podatkowych i sądów administracyjnych), jak również środków z budżetu państwa.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

1. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2012.
2. J. Brolik, Strona i organy postępowania administracyjnego oraz strony postępowania sądowego w przedmiocie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, ZNSA 2011.
3. J. Brolik, Warunki poprawności przebiegu postępowania o udzielenie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, Jurysdykcja Podatkowa 2009.
4. J. Matarewicz, A. Piątkowska-Chmiel, Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz, wyd. III, Opublikowano: WKP 2017).
5. L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany. Opublikowano: LEX/el. 2020.
6. P. Borszowski, Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz. Opublikowano: LexisNexis 2012.
7. W. Morawski, Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana, Warszawa 2012.

Akty prawne

1. Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. U. UE L z 2006 r. nr 347/1t.
2. Projekt (z 27 lutego 2020 r.) rozporządzenia Rady Ministrów zmieniającego rozporządzenie w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU).
3. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2020 r. poz. 106, t.j. z dnia 23 stycznia 2020 r.
4. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2019, poz. 865, tj. z dnia 10 maja 2019 r.
5. Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, Dz. U z 2020 r., poz. 443, t.j. z dnia 16 marca 2020 r.

6. Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz. U z 2019 r., poz. 43, t.j. z dnia 10 stycznia 2019 r.

Orzecznictwo

1. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 stycznia 2020 r., sygn. I FPS 3/19.

2. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 czerwca 2010 r., sygn. akt I FSK 1021/09.

3. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 listopada 2017 r., sygn. I FSK 179/16.

4. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 maja 2019 r., sygn. I FSK 2086/16.

5. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 czerwca 2010 r., sygn. akt I FSK 1021/09.

6. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 15 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 948/15.

7. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 6 sierpnia 2019 r., sygn. I SA/Gl 314/19.

8. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 10 września 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1206/15.

9. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 października 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 750/13.

Inne źródła

Wniosek Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców z 28 sierpnia 2019 r., sygn. RMSP-387/2019/WIP.

Kamil Majewski

DOI: 10.34616/kpf.2019.4.43.61

ORCID ID: 0000-0003-3775-2815

INSTYTUT NAUK PRAWNYCH

UNIwersytet Śląski w Katowicach

Patrycja Majewska

ORCID ID: 0000-0002-9264-1598

Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy, a dopuszczalność drogi sądownoadministracyjnej (skargi do sądu) od decyzji Komisji Nadzoru Finansowego – wybrane zagadnienia

Application for reconsideration of the case and admissibility of an administrative court procedure against a decision of the Polish Financial Supervision Authority - selected issues

Streszczenie

Niniejszy artykuł porusza problematykę dopuszczalności drogi sądownoadministracyjnej od decyzji wydanych przez Komisję Nadzoru Finansowego. Autorzy nie tylko dokonują analizy dopuszczalności skargi do sądu administracyjnego na decyzje wydane przez Komisję Nadzoru Finansowego, lecz także zagadnienia będące tłem tej problematyki, w tym decyzje Komisji Nadzoru Finansowego w ogólności, zastosowanie instytucji wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy oraz charakter tych środków zaskarżenia wraz ze wskazaniem ich odrębności w stosunku do instytucji odwołania. Autorzy formułują wnioski dotyczące aktualnie obowiązującego stanu prawnego w tym zakresie.

Słowa kluczowe: skarga do sądu administracyjnego, wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy, decyzja administracyjna, decyzja Komisji Nadzoru Finansowego, uprawnienia stron postępowania.

Abstract

This article addresses the issue of the admissibility of an administrative court procedure against decisions issued by the Polish Financial Supervision Authority. The authors not only analyze the admissibility of the complaint to the administrative court against the decisions issued by the Polish Financial Supervision Authority, but also the background issues, including the decisions of the Polish Financial Supervision Authority in general, the application of the institution of the request for reconsideration of the case and the nature of these remedies, together with an indication their separateness from the institution of appeal. The authors formulate conclusions regarding the current legal status in this area.

Keywords: complaint to the administrative court, application for reconsideration of the case, administrative decision, decision of the Polish Financial Supervision Authority, rights of the parties to the proceedings

1. Wprowadzenie

Polskie ustawodawstwo zakłada istnienie nadzoru nad rynkiem finansowym. Organem administracji publicznej powołanym do sprawowania tego nadzoru jest Komisja Nadzoru Finansowego¹ (art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym²). Sprawowanie nadzoru nie jest jedynym zadaniem KNF. Polski ustawodawca zdecydował się na rozwiązanie polegające na określeniu w art. 4 ust. 1 u.n.r.f. katalogu zamkniętego zadań tego organu administracji publicznej.

Literalne brzmienie art. 4 ust. 1 u.n.r.f. („do zadań Komisji należy”) jednoznacznie wskazuje, że katalog zawarty w tym przepisie ma charakter zamknięty. W praktyce jednak, wobec przyjęcia w art. 4 ust. 1 pkt 7 u.n.r.f., że KNF jest zobowiązana do wykonywania innych zadań określonych przepisami ustaw, de facto katalog ten ulega znacznemu rozszerzeniu³.

¹ Dalej jako „KNF”;

² T.j.: Dz.U. z 2020 r. poz. 180; dalej jako „u.n.r.f.”

³ Por. w tym zakresie art. 70 ust. 2 i nast. ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami

Przypisanie KNF szeregu zadań o złożonym i różnorodnym charakterze wymagało wyposażenia KNF w odpowiednie narzędzia do ich wykonywania, w tym także narzędzi o charakterze władczym⁴ w postaci możliwości wydawania decyzji administracyjnych w rozumieniu ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego⁵. Zgodnie z art. 11 ust. 1 u.n.r.f. KNF w zakresie swojej właściwości podejmuje uchwały, w tym wydaje decyzje administracyjne i postanowienia, określone w przepisach odrębnych⁶. Ustawa obejmuje również kwestie wskazania właściwych przepisów proceduralnych. Zgodnie z art. 11 ust. 5 u.n.r.f. do postępowania KNF i przed KNF stosuje się przepisy k.p.a., chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Chociaż to już znaczący krok w stronę wprowadzenia pożądanego porządku legislacyjnego, na tym regulacja u.n.r.f. nie kończy się. Odnoszą się bowiem również do wskazania właściwych środków odwoławczych od decyzji wydanych przez KNF⁷. Stosownie do treści art. 11 ust. 6 tej ustawy do decyzji KNF stosuje się odpowiednio przepis art. 127 § 3 k.p.a., chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Przyjęcie takiego rozwiązania

finansowymi (t.j.: Dz.U. z 2020 r. poz. 89; dalej jako „u.o.i.f.”) w zw. z art. 34 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (t.j.: Dz.U. z 2019 r. poz. 2357; dalej jako „Prawo bankowe”) oraz art. 111 u.o.i.f., które nakładają na KNF dodatkowe zadania i obowiązki), szerzej por. K. Majewski, *Obowiązki banków wobec klientów przewidziane w ustawie o obrocie instrumentami finansowymi*, Urząd Komisji Nadzoru Finansowego, Warszawa 2019, s. 12 i nast. Innym przykładem tego „zjawiska” jest obowiązek wynikający z art. 4a ust. 1 Prawa bankowego, szerzej por. A. Kawulski, *Prawo bankowe. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2013, s. 55 i nast. Szereg zadań KNF lub poszczególnych Członków KNF zostało określonych w innych przepisach, por. art. 20 ust. 1 pkt 3 lit. i oraz art. 130 ust. 2 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2019 r. poz. 1115).

⁴ R. Mroczkowski, 5. *Indywidualne akty administracyjne i środki nadzoru administracyjnego [w:] Nadzór nad funduszami inwestycyjnymi*, Warszawa 2011, LEX.

⁵ T.j.: Dz.U. z 2020 r. poz. 256; dalej jako „k.p.a.”

⁶ Wskazać należy za M. Dyl, że kompetencje KNF do wydawania decyzji administracyjnych zostały zawarte w ustawach szczególnych regulujących poszczególne sfery wykonywania nadzoru, por. M. Dyl, 7.2. *Indywidualne akty administracyjne [w:] Środki nadzoru na rynku kapitałowym*, Warszawa 2012, LEX.

⁷ Jak trafnie wskazuje M. Dyl: „Jako że Komisja jest centralnym organem administracji publicznej (co najmniej z punktu widzenia funkcjonalnego), weryfikacja decyzji dokonuje się – co do zasady – w trybie charakterystycznym dla usytuowanych organizacyjnie w ten sposób organów administracji”, por. M. Dyl, 1.3. *Model kontroli rozstrzygnięcia w ramach administracji [w:] Środki nadzoru na rynku kapitałowym*, Warszawa 2012, LEX.

staje się uzasadnione z uwagi na szczególnie status KNF⁸ i nie ujęcie tego organu w art. 127 § 3 k.p.a. U.n.r.f. zawiera również szereg przepisów proceduralnych o charakterze *lex specialis* w stosunku do k.p.a. – modyfikujących instytucje procesowe przyjęte przez k.p.a.⁹

2. Decyzje administracyjne wydawane przez KNF

Jeżeli w przepisach u.n.r.f. mowa o decyzjach administracyjnych i zastosowaniu przepisów k.p.a. do postępowania KNF i przed KNF (art. 11 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 5 u.n.r.f.) będą to decyzje administracyjne w rozumieniu art. 104 k.p.a. czyli akty administracyjne organu administracji publicznej (w tym przypadku KNF) załatwiającej (rozstrzygającej) sprawę co do jej istoty w całości lub w części albo w inny sposób kończące sprawę w danej instancji¹⁰. Podkreślenia wymaga, że z przepisu art. 104 k.p.a. wynikają dwie niezbędne przesłanki wydania decyzji administracyjnej:

- istnienie sprawy administracyjnej, której granice merytoryczne wyznacza norma prawa materialnego, ustanawiając przesłanki przyznania uprawnienia lub nałożenia obowiązku¹¹,
- istnienie przepisu prawa, który stanowi podstawę do wydania decyzji (nakazuje jej wydanie¹²), przy czym nie może to być wyłącznie art. 104 k.p.a.¹³.

Wobec tego, nie można założyć, że każde żądanie skierowane do właściwego organu wymaga rozstrzygnięcia w drodze decyzji

⁸ Szczególnie w judykaturze brak jest jednoznacznego stanowiska w tym zakresie, por. wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2016 r., sygn. akt: II GSK 1924/15, Legalis nr 1591300; postanowienie NSA z dnia 31 sierpnia 2011 r., sygn. akt: II GSK 1607/11, Legalis nr 662234; wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 października 2010 r., sygn. akt: VI SA/Wa 1420/10, Legalis nr 391090; wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 listopada 2009 r., sygn. akt: VI SA/Wa 1092/09, Legalis nr 828525.

⁹ Por. wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 2014 r., sygn. akt: II GSK 320/13, Legalis nr 1042396; wyrok NSA z dnia 7 sierpnia 2013 r., sygn. akt: II GSK 567/12, Legalis nr 737850; wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 grudnia 2011 r., sygn. akt: VI SA/Wa 1630/11, Legalis nr 825927.

¹⁰ Chodzi w tym miejscu o akt administracyjny w wąskim znaczeniu (posługując się terminologią zaproponowaną przez Z. Janowicza – ściślej, por. Z. Janowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne*, Warszawa-Poznań 1976, s. 6.

¹¹ Por. wyrok NSA z dnia 11 czerwca 2019 r., sygn. akt: II OSK 1862/17, Legalis nr 1972001; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 września 2018 r., sygn. akt: II SA/Ol 522/18, Legalis nr 1829297.

¹² Por. wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2018 r., sygn. akt: I OSK 1652/16, Legalis nr 1731803.

¹³ Por. wyrok NSA z dnia 5 listopada 2019 r., sygn. akt: II OSK 3335/17, Legalis nr 2260696.

administracyjnej¹⁴ lub też, że każda aktywność danego organu administracji publicznej, w tym KNF wymaga przyjęcia takiej formy¹⁵. Takie wnioski wynikają zarówno z przepisów k.p.a.¹⁶, jak i przepisów innych ustaw¹⁷, które odnoszą się do działalności KNF¹⁸.

W perspektywie powyższego należy przyjąć za NSA, że decyzją administracyjną jest każdy wydany (przez KNF) na podstawie powszechnie obowiązującego przepisu prawa władczy i jednostronny akt organu administracyjnego (w omawianym przypadku KNF), rozstrzygający konkretną sprawę i skierowany do indywidualnie oznaczonego adresata, niepodporządkowany organizacyjnie lub służbowo temu organowi¹⁹.

Elementy decyzji administracyjnej zawiera art. 107 k.p.a. Przepis ten po pierwsze, wprowadza katalog zamknięty elementów tego aktu administracyjnego. Po drugie, wprowadza podstawowe wymogi dotyczące poszczególnych elementów. Na gruncie przepisu art. 107 § 1 k.p.a. wszystkie elementy decyzji mają jednakowe znaczenie i są jej integralną częścią²⁰. Jednak pozostałe przepisy k.p.a. wskazują, że konsekwencje braku lub wadliwości poszczególnych elementów są znacząco różne²¹, począwszy

¹⁴ Por. wyrok NSA z dnia 4 września 2019 r., sygn. akt: I OSK 2268/18, Legalis nr 2231733.

¹⁵ Por. wyrok NSA z dnia 30 listopada 2017 r., sygn. akt: II GSK 2836/16, Legalis nr 1727088; wyrok NSA z dnia 16 lutego 2018 r., sygn. akt: I OSK 834/16, Legalis nr 1758681.

¹⁶ Por. wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2019 r., sygn. akt: II OSK 769/17, Legalis nr 1899096.

¹⁷ Por. wyrok NSA z dnia 19 marca 2019 r., sygn. akt: I OSK 1222/17, Legalis nr 2197076; wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2019 r., sygn. akt: I OSK 2652/18, Legalis nr 1876387.

¹⁸ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 października 2011 r., sygn. akt: VI SA/Wa 1663/11, Legalis nr 546652, w którym Sąd dokonał jednoznacznego rozdzielenia form poszczególnych aktywności KNF.

¹⁹ Por. wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2018 r., sygn. akt: I OSK 1652/16, Legalis nr 1731803. W doktrynie postępowania administracyjnego dokonuje się rozróżnienia na decyzje w ujęciu materialnym i procesowym, por. K. Majewski, *Trwałość decyzji administracyjnej na tle orzecznictwa sądowego* (w:) D. Fleszer, A. Rogacka-Łukasik (red.), *Studia administracyjne i cywilne. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Stanisławowi Malarskiemu w 85. rocznicę urodzin*, Oficyna Wydawnicza Humanitas, Sosnowiec 2016, s. 166-167.

²⁰ Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 maja 2019 r., sygn. akt: II SA/Bd 167/19, Legalis nr 1943426.

²¹ Tak też judykatura, por. wyrok NSA z dnia 23 listopada 2018 r., sygn. akt: II GSK 3834/16, Legalis nr 1869806, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 maja 2019 r., sygn. akt: II SAB/Po 6/19, Legalis nr 1921894, wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 stycznia 2019 r., sygn. akt: I SA/Kr 1084/18, Legalis nr 1875914, wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 stycznia 2019 r., sygn. akt: III SA/Kr 943/18, Legalis nr 1881356.

od braku wpływu na uznanie za decyzję administracyjną²², możliwości uzupełnienia braków (art. 111 k.p.a.), poprzez zabezpieczenie interesów strony postępowania bez wpływu na „ważność” decyzji (art. 112 k.p.a.), aż do konieczności wyeliminowania decyzji z obrotu prawnego (art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a.) lub nawet braku bytu decyzji w ogóle (wytworzenie dokumentu, który decyzją nie jest)²³. W judykaturze podkreśla się, że szczególnie istotnym elementem decyzji jest jej uzasadnienie²⁴. Pogląd ten należy bezpośrednio odnieść do decyzji wydawanych przez KNF, zwłaszcza w przypadkach, gdy mają one charakter uznaniowy²⁵.

Wspominane wcześniej przepisy u.n.r.f. modyfikujące rozwiązania przyjęte w k.p.a. dotyczą również decyzji administracyjnej. Jest to o tyle istotne, że dotyczy podpisu uznawanego za element niezbędny, aby można było mówić o decyzji administracyjnej w ogóle (uznać dany dokument za decyzję administracyjną)²⁶. Zgodnie z art. 11 ust. 3 u.n.r.f. uchwały w imieniu KNF podpisuje Przewodniczący KNF lub Zastępca Przewodniczącego, w tym decyzje administracyjne wydawane przez KNF stosownie do treści art. 11 ust. 1 u.n.r.f. Na gruncie k.p.a. przyjmuje się, że decyzje wydawane przez organy kolegialne, a do takich niewątpliwie należy KNF (art. 5 ust. 1 u.n.r.f.) winny być podpisane przez wszystkie osoby wchodzące w skład organu, biorące udział w wydaniu decyzji²⁷. Artykuł 11 ust. 3 u.n.r.f. wprowadza zasadę, że decyzje wydane przez

²² Por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 27 marca 2018 r., sygn. akt: II SA/Ol 60/18, Legalis nr 1755085.

²³ Por. wyrok NSA z dnia 6 marca 2019 r., sygn. akt: I GSK 3162/18, Legalis nr 1891477; wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 stycznia 2019 r., sygn. akt: III SA/Kr 944/18, Legalis nr 1878515; w judykaturze takie dokumenty nazywa się tzw. „nieaktami”; por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 września 2017 r., sygn. akt: II SA/Kr 721/17, Legalis nr 1681388.

²⁴ Por. wyrok NSA z dnia 22 sierpnia 2019 r., sygn. akt: I OSK 2532/17, Legalis nr 2212115; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 grudnia 2019 r., sygn. akt: IV SA/Po 912/19, Legalis nr 2268749; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 9 października 2019 r., sygn. akt: I SA/Bd 496/19, Legalis nr 2235209; wyrok WSA w Krakowie z dnia 25 lipca 2019 r., sygn. akt: III SA/Kr 533/19, Legalis nr 2195934; wyrok WSA w Krakowie z dnia 23 lipca 2019 r., sygn. akt: III SA/Kr 446/19, Legalis nr 2204653.

²⁵ Por. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 6 listopada 2019 r., sygn. akt: I SA/Bk 305/19, Legalis nr 2251308; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 września 2019 r., sygn. akt: III SA/Gd 300/19, Legalis nr 2225800.

²⁶ Por. wyrok NSA z dnia 6 marca 2019 r., sygn. akt: I GSK 3162/18, Legalis nr 1891477; wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 stycznia 2019 r., sygn. akt: III SA/Kr 944/18, Legalis nr 1878515.

²⁷ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 3 sierpnia 2017 r., sygn. akt: II SA/Sz 684/17, Legalis nr 1651008.

KNF podpisuje jedna osoba, bez względu na to ile osób brało udział w jej wydawaniu (było obecnych na posiedzeniu i brało udział w głosowaniu). Przepis ten ma charakter *lex specialis* w stosunku do art. 107 § 1 pkt 8 k.p.a. i w związku z tym wyłącza jego zastosowanie w takim zakresie, w jakim dochodzi do kolizji pomiędzy tymi przepisami. Niemniej, są również wspólne aspekty obu regulacji w odniesieniu do podpisu. Mianowicie, zarówno na gruncie przepisów u.n.r.f., jak i k.p.a. podpis jest niezbędnym elementem decyzji administracyjnej wydawanej przez KNF i jego brak w ogóle będzie skutkował tym samym.

Przepisy u.n.r.f. nakazują odróżnienie decyzji KNF (podjętych na posiedzeniu) od decyzji wydanych z upoważnienia KNF, o ile takie zostało udzielone. Zgodnie z art. 12 ust. 1 u.n.r.f. może upoważnić Przewodniczącego Komisji, Zastępców Przewodniczącego oraz pracowników Urzędu Komisji do podejmowania działań w zakresie właściwości KNF, w tym do wydawania postanowień i decyzji administracyjnych. W art. 12 ust. 2 u.n.r.f. ustawodawca wprowadził ograniczenie dopuszczalnego zakresu tego upoważnienia. Zgodnie z tym przepisem upoważnienie nie może dotyczyć określonych w przepisach odrębnych rozstrzygnięć co do istoty sprawy we wskazanym w nim zakresie.

3. Charakter prawny wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy

W polskim postępowaniu administracyjnym przyjęto ogólną (podstawową, naczelną²⁸) zasadę dwuinstancyjności tego postępowania (art. 15 k.p.a.)²⁹. W judykaturze akcentuje się istotność przeprowadzenia dwóch niezależnych postępowań (w ramach toku instancyjnego). Z kolei, w literaturze przedmiotu wskazuje się, że zasada ta „jest jednym ze

²⁸ Z. Janowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne*, Warszawa-Poznań 1976, s. 57. Zasada dwuinstancyjności została wprowadzona do k.p.a. w wyniku nowelizacji z 1980 r. Wobec tego, Z. Janowicz w powołanej pozycji nie wymienia zasady dwuinstancyjności jako zasady ogólnej, podstawowej, naczelnej k.p.a. W literaturze przedmiotu nie ulega jednak wątpliwości, że jest to zasada k.p.a., której można przypisać takie cechy, por. G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, *Postępowanie administracyjne ogólne*, Warszawa 2003, s. 755.

²⁹ Art. 15 k.p.a. został zmieniony nowelizacją z 2017 r. Wprowadzone zmiany nie miały jednak istotnego znaczenia, por. K. Majewski, *General principles of Code of Administrative Procedure after amendment of 2017*, *Annuals of the Administration and Law* no. 17 (1), s. 173.

szczególnie istotnych środków ochrony praw i wolności obywatelskich”³⁰. Jak trafnie wskazuje WSA w Poznaniu zasada dwuinstancyjności „wymaga nie tylko podjęcia dwóch kolejnych rozstrzygnięć przez stosowne organy, ale konieczne jest, aby rozstrzygnięcia te zapadły w wyniku przeprowadzenia przez każdy z tych organów postępowania merytorycznego, tak by dwukrotnie oceniono dowody i przeanalizowano wszystkie argumenty”³¹. W konsekwencji tego, niedopuszczalna jest praktyka polegająca na przeprowadzeniu wszystkich dowodów w postępowaniu prowadzonym w I instancji i ograniczeniu postępowania odwoławczego do kontroli wydanego w I instancji rozstrzygnięcia³². Przedmiotem postępowania odwoławczego nie jest jedynie weryfikacja decyzji, lecz przede wszystkim ponowne rozpoznanie sprawy administracyjnej w jej całości³³. Chodzi zatem nie tylko o aspekt formalny, ale także o aspekt materialny, polegający na tym, że każda strona ma prawo, aby jej sprawa była dwukrotnie merytorycznie rozpatrzona przez dwa niezależne względem siebie organy³⁴.

Zgodnie z art. 127 § 1 k.p.a. w zw. z art. 129 § 2 k.p.a. tryb odwoławczy jest inicjowany poprzez wniesienie odwołania w oznaczonym przepisami k.p.a. (14 dni) lub przepisami szczególnymi terminie (warunek

³⁰ M. Dyl, 1.3. *Model kontroli rozstrzygnięcia w ramach administracji* [w:] Środki nadzoru na rynku kapitałowym, Warszawa 2012, LEX. O istotności instancyjności w postępowaniach por. również A. Ziółkowska, *Decyzja kasacyjna powodująca przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi I instancji (art. 138 par. 2 k.p.a. i art. 138 par. 2a k.p.a.) w nowelizacji „Kodeksu postępowania administracyjnego” z 2017 roku.* [w:] A. Gronkiewicz, A. Ziółkowska (red.), *Nowe instytucje procesowe w postępowaniu administracyjnym w świetle nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego z dnia 7 kwietnia 2017 roku*, Katowice 2017, s. 314.

³¹ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 stycznia 2020 r., sygn. akt: II SA/Po 1105/18, Legalis nr 2277471.

³² Ibidem. W orzecznictwie formuluje się także pogląd, wedle którego postępowanie organu odwoławczego nie ma charakteru kontrolnego, por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 16 stycznia 2019 r., sygn. akt: II SA/Sz 876/18, Legalis nr 1873605. Pogląd ten nie znajduje jednak uzasadnienia w przepisach k.p.a. Zakaz ograniczania się do potwierdzenia ustaleń przyjętych w postępowaniu poprzedzającym wydanie poprzedniej decyzji podnosi się również literaturze przedmiotu, por. M. Świerczyński, 7.4.2.4. *Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy* [w:] M. Świerczyński, M. Krekora, E. Traple, *Prawo farmaceutyczne*, Warszawa 2008, LEX.

³³ Por. wyrok NSA z dnia 11 lipca 2019 r., sygn. akt: II OSK 2236/17, Legalis nr 2232700; wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2019 r., sygn. akt: I GSK 1184/18, Legalis nr 1894047.

³⁴ Por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 8 maja 2019 r., sygn. akt: II SA/Lu 241/19, Legalis nr 1943748.

konieczny – jest to tryb wyłącznie wnioskowy, brak możliwości wszczęcia postępowania z urzędu³⁵). Organem właściwym do rozpatrzenia odwołania jest organ wyższego stopnia (art. 127 § 2 k.p.a.). Istotą odwołania jest zatem dewolutywność czyli „przeniesienie postępowania” do organu wyższej instancji³⁶ (niezależny organ administracji publicznej w stosunku do organu prowadzącego postępowanie i rozstrzygającego sprawę w I instancji).

Instytucja wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy została wprowadzona w art. 127 § 3 k.p.a., wedle którego od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez ministra lub samorządowe kolegium odwoławcze nie służy odwołanie, jednakże strona niezadowolona z decyzji może zwrócić się do tego organu z wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy. Z treści tego przepisu wynika zatem, że chodzi o wprowadzenie zastępczego w stosunku do odwołania środka odwoławczego w przypadkach, gdy nie istnieje organ wyższego stopnia (w podstawowej wersji to Minister i SKO), który jednocześnie stwarza możliwość ponownego rozpoznania sprawy administracyjnej. Charakter wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy budzi wątpliwości. W judykaturze wskazuje się, że wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy nie jest środkiem nadzwyczajnym, tylko zwykłym środkiem zaskarżenia³⁷. Stanowisko to znajduje swoich zwolenników wśród przedstawicieli doktryny postępowania administracyjnego. Jednakże, w literaturze przedmiotu pojawiają się również poglądy, wedle których jest to środek prawny nadzwyczajny³⁸.

Podstawowa różnica pomiędzy odwołaniem, a wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy polega na tym, że wniosek ten nie ma charakteru dewolutywnego³⁹, tj. nie powoduje „przesunięcia” sprawy w pionie czyli

³⁵ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 14 grudnia 2017 r., sygn. akt: II SA/Sz 1234/17, Legalis nr 1729234.

³⁶ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 23 listopada 2017 r., sygn. akt: III SA/Łd 954/17, Legalis nr 1697245.

³⁷ Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 kwietnia 2017 r., sygn. akt: I SA/Gl 1471/16, Legalis nr 1599330.

³⁸ Szerzej na ten temat por. G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Postępowanie administracyjne ogólne*, Warszawa 2003, s. 756 i nast.

³⁹ W doktrynie postępowania administracyjnego wskazuje się, iż jest to cecha istotna, por.

rozpatrzenia sprawy przez inny organ administracji publicznej (organ wyższego stopnia)⁴⁰. Zgodnie z art. 127 § 3 in fine k.p.a. do wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące odwołań. Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy można zatem określić mianem substytutu odwołania⁴¹. W pozostałym zakresie oba środki prawne pełnią tę samą rolę. W pierwszej kolejności wskazać należy, że zarówno odwołanie, jak i wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy służy wyłącznie od decyzji wydanych w I instancji (art. 127 § 1 k.p.a. w zw. z art. 127 § 3 in fine k.p.a.), a co za tym idzie niedopuszczalne jest skorzystanie z tych środków wobec decyzji wydanej w postępowaniu II instancyjnym⁴². Kolejną kwestią będącą zbieżną w obu przypadkach jest konieczność ponownego merytorycznego (wnikliwego i szczegółowego) rozpoznania sprawy⁴³.

Brak dewolutywności wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy pociąga za sobą również inne konsekwencje. Chodzi przede wszystkim o kwestie związane z doborem osób biorących udział w prowadzonym postępowaniu. Ze względu na szeroko rozumiane gwarancje procesowe oczywistym jest, że od udziału w tym postępowaniu wyłączeniu podlegają wszystkie osoby biorące udział w wydaniu decyzji I instancji⁴⁴. Taka sytuacja została przewidziana w art. 24 § 1 pkt 5 k.p.a. (gwarancje bezstronności osób zaangażowanych w sprawę⁴⁵, faktycznego rozpatrzenia sprawy⁴⁶ oraz inne gwarancje procesowe⁴⁷). Nie ulega wątpliwości, że przepis ten znajduje

G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, *Postępowanie administracyjne ogólne*, Warszawa 2003, s. 757.

⁴⁰ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 23 listopada 2017 r., sygn. akt: III SA/Łd 954/17, Legalis nr 1697245.

⁴¹ Por. wyrok SN z dnia 20 listopada 2015 r., sygn. akt: I CSK 613/15, Legalis nr 1398630.

⁴² Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 stycznia 2017 r., sygn. akt: VI SA/Wa 1971/16, Legalis nr 1722204.

⁴³ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 września 2016 r., sygn. akt: II SA/Kr 655/16, Legalis nr 1543720.

⁴⁴ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 maja 2014 r., sygn. akt: VI SA/Wa 3060/13, Legalis nr 950446; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 sierpnia 2013 r., sygn. akt: I SA/Gl 147/13, Legalis nr 863917.

⁴⁵ Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 stycznia 2018 r., sygn. akt: I SA/Gl 1029/17, Legalis nr 1715791.

⁴⁶ Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 listopada 2017 r., sygn. akt: I SA/Gl 765/17, Legalis nr 1697400.

⁴⁷ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 13 września 2018 r., sygn. akt: II SA/Sz 523/18, Legalis nr 1828280.

zastosowanie także w przypadku wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy⁴⁸. W związku z dewolucyjnością w przypadku postępowań inicjowanych odwołaniem, co do zasady⁴⁹, problem ten w ogóle nie powstanie. Przepisy k.p.a. dotyczące wyłączeń pracowników zostały istotnie zmodyfikowane przez u.n.r.f. Po pierwsze, możliwość wyłączenia niektórych osób z określonych powodów została w zasadzie wyłączona. Zgodnie z art. 11 ust. 6a u.n.r.f. w postępowaniach z wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy oraz w postępowaniach w sprawie wznowienia postępowania administracyjnego, stwierdzenia nieważności decyzji, a także zmiany lub uchylecia decyzji ostatecznej do Przewodniczącego KNF, Zastępców Przewodniczącego oraz członków KNF nie stosuje się przepisu art. 24 § 1 pkt 5 k.p.a. Podkreślenia w tym miejscu wymaga, że nie zostały wyłączone inne przesłanki wyłączenia określone w art. 24 § 1 k.p.a. (inne przesłanki poza tą określoną w pkt 5 tego przepisu). Oprócz tego, u.n.r.f. w art. 11 ust. 7 i 8 odnosi się bezpośrednio do zastosowania art. 24 § 3 k.p.a. czyli instytucji wyłączenia przez bezpośredniego przełożonego pracownika ze względu na uprawdopodobnione istnienie okoliczności niewymienionych w art. 24 § 1 k.p.a., które mogą wywołać wątpliwość co do bezstronności pracownika. Przepisy art. 11 ust. 7 i art. 11 ust. 8 u.n.r.f. nie wyłączają możliwości zastosowania tego trybu, lecz modyfikują jego zakres podmiotowy czyniąc umocowanym do wyłączenia od udziału w postępowaniu:

- Przewodniczącego KNF – KNF,
- Zastępcy Przewodniczącego lub członka KNF – Przewodniczącego KNF,

bez względu na to kto pozostaje bezpośrednim przełożonym poszczególnych osób w rozumieniu art. 24 § 3 k.p.a.

⁴⁸ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 listopada 2017 r., sygn. akt: VII SA/Wa 2782/16, Legalis nr 1697706; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 października 2017 r., sygn. akt: I SA/Sz 625/17, Legalis nr 1688737; wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 czerwca 2017 r., sygn. akt: II SA/Wa 2123/16, Legalis nr 1664331; wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 maja 2017 r., sygn. akt: II SA/Wa 1648/16, Legalis nr 1674547; wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 maja 2017 r., sygn. akt: II SA/Wa 72/17, Legalis nr 1674556; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 kwietnia 2017 r., sygn. akt: I SA/Gl 1471/16, Legalis nr 1599330; wyrok WSA w Kielcach z dnia 29 marca 2017 r., sygn. akt: I SA/Ke 106/17, Legalis nr 1598278.

⁴⁹ Wyjątkiem może być migracja pracowników pomiędzy organami.

Wspominane odpowiednie stosowanie, o którym mowa w art. 127 § 3 k.p.a. przepisów dotyczących odwołań od decyzji oraz podyktowana nimi konieczność uwzględnienia charakteru wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy (m.in. po raz kolejny mowa o braku dewolutywności) również pociąga za sobą określone konsekwencje. W postępowaniu wszczętym wnioskiem o ponowne rozpoznanie sprawy nie będą miały zastosowania przepisy, w których ustawodawca uregulował relację między organem I i II instancji⁵⁰, w tym przepis art. 138 § 2 k.p.a. Przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania organowi I instancji (art. 138 § 2 zd. pierwsze k.p.a.) nie jest możliwe skoro to w istocie ten sam organ administracji publicznej⁵¹. Tym bardziej kuriozalne staje się zrealizowanie art. 138 § 2 zd. drugie k.p.a. czyli wskazanie organu I instancji (samemu sobie) okoliczności istotnych w sprawie.

Podsumowując wskazać należy, że skoro w przepisach mowa o służących środkach zaskarżenia to będzie w tym zakresie mieścił się również wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy, o którym mowa w art. 127 § 3 k.p.a.

4. Przesłanki dopuszczalności drogi sądowej

Kwestia dopuszczalności drogi sądowej (właściwie dopuszczalności skargi do sądu administracyjnego) od decyzji administracyjnych została uregulowana w art. 52 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁵². Zasadą ogólną wyrażoną w tym przepisie jest, że skargę do sądu administracyjnego można wnieść po wyczerpaniu środków zaskarżenia, jeżeli służyły one skarżącemu w postępowaniu przed organem właściwym w sprawie (art. 52 § 1 p.p.s.a.)⁵³. Ustawodawca wskazuje również, że przez wyczerpanie

⁵⁰ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 1 grudnia 2016 r., sygn. akt: VI SA/Wa 771/16, Legalis nr 1549366.

⁵¹ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 lipca 2017 r., sygn. akt: VI SA/Wa 1146/16, Legalis nr 1664449.

⁵² T.j.: Dz.U. z 2019 r. poz. 2325; dalej jako „p.p.s.a.”

⁵³ W tym także odwołania – skorzystanie z prawa do odwołania jest jedną z przesłanek dopuszczalności skargi do sądu administracyjnego, por. A. Cempura, A. Kasolik, 4. *Odwołanie* [w:] A. Cempura, A. Kasolik, *Metodyka sporządzania pism procesowych w sprawach karnych, cywilnych, gospodarczych i administracyjnych*, Warszawa 2016, LEX.

środków zaskarżenia należy rozumieć sytuację, w której stronie nie przysługuje żaden środek zaskarżenia, taki jak zażalenie, odwołanie lub ponaglenie, przewidziany w ustawie (art. 52 § 2 p.p.s.a.). Na gruncie art. 52 § 1 i 2 p.p.s.a. nie ulega wątpliwości, że chodzi również o przepisy k.p.a. i przewidziane w tej ustawie środki, w tym wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy⁵⁴. W p.p.s.a. przewidziano jednak wyjątek od tej zasady, tj. w art. 52 § 3 p.p.s.a. stronie postępowania przyznano możliwość dokonania wyboru. Jeżeli stronie przysługuje prawo złożenia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy, może ona skorzystać z prawa do wniesienia skargi do sądu administracyjnego z pominięciem złożenia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy w administracyjnym toku instancji. Inaczej mówiąc, w perspektywie art. 52 § 3 p.p.s.a. złożenie wniosku, o którym mowa w art. 127 § 3 k.p.a., bez względu na to, czy przysługuje on na mocy przepisów k.p.a., czy przepisów innych ustaw, jako środka zaskarżenia nie jest konieczne dla skutecznego złożenia skargi (uruchomienia trybu sądownoadministracyjnego). Wobec tego, jeżeli chodzi o charakter art. 52 § 3 p.p.s.a. ma on charakter *lex specialis* w stosunku do art. 52 § 1 p.p.s.a. Odnosząc powyższe do decyzji wydawanych przez KNF wskazać należy, że stronie postępowania będącej adresatem decyzji KNF przysługuje prawo, o którym mowa w art. 52 § 3 p.p.s.a. z uwagi na to, że przysługuje jej prawo złożenia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy na podstawie art. 127 § 3 k.p.a. w zw. z art. 11 ust. 6 u.n.r.f.

Przepis art. 52 p.p.s.a. uległ zmianie na przestrzeni ostatnich lat. Wobec tego, biorąc pod uwagę pojawiające się w judykaturze odmienne poglądy dotyczące konieczności złożenia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy dla dopuszczalności skargi do sądu administracyjnego mogłoby się wydawać, że w orzecznictwie sądowym istnieją rozbieżności, co do możliwości skorzystania z trybu, o którym mowa w art. 52 § 3 k.p.a. Uprawnienie to zostało wprowadzone do p.p.s.a. ustawą z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego

⁵⁴ T. Woś (red.), H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, *Postępowanie sądownoadministracyjne*, Warszawa 2010, s. 102.

oraz niektórych innych ustaw⁵⁵. W późniejszym okresie przepis art. 52 § 3 k.p.a. ulegał kolejnym modyfikacjom. Nie miały one jednak istotnego wpływu na sytuację stron postępowania prowadzonego przez i przed KNF (dotyczyły decyzji konsuli). Ustawa zmieniająca weszła w życie z dniem 1 czerwca 2017 r. Zatem do tej daty niezbędnym było, stosownie do art. 52 § 1 p.p.s.a., wyczerpanie środków zaskarżenia, do których zaliczany był wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy. Wynika to również bezpośrednio z treści art. 52 § 2 p.p.s.a. w brzmieniu sprzed wprowadzonych zmian. Zakładał on bowiem, że przez wyczerpanie środków zaskarżenia należy rozumieć m.in. sytuację, w której stronie nie przysługuje wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy przewidziany w ustawie (wniosek był wymieniony w przykładowym wyliczeniu tych środków).

5. Podsumowanie i wnioski

Począwszy od dnia 1 czerwca 2017 r. strona postępowania administracyjnego prowadzonego przez i przed KNF, zakończonego decyzją KNF uzyskała na podstawie art. 52 § 3 p.p.s.a. możliwość skutecznego wniesienia skargi do sądu administracyjnego bez przedniego skorzystania z prawa do zwrócenia się do KNF z wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy.

Część omawianych przepisów wymaga przeglądu. Obowiązują bowiem przepisy, które przewidują odmienny tryb postępowania, aniżeli określony w art. 52 § 3 p.p.s.a. Przykładem tego jest treść art. 4a ust. 2 Prawa bankowego. Podstawowe pytanie w tym zakresie brzmi: czy intencją ustawodawcy było wprowadzenie odmiennego rozwiązania, czy też jest to rezultatem niedopatrzenia skutkującego brakiem zmiany innych przepisów po wprowadzeniu zmian w p.p.s.a.

⁵⁵ Dz.U. z 2017 r. poz. 935; dalej jako „ustawa zmieniająca”.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

1. Cempura A., Kasolik A., *Metodyka sporządzania pism procesowych w sprawach karnych, cywilnych, gospodarczych i administracyjnych*, Warszawa 2016.
2. Dyl M., *Środki nadzoru na rynku kapitałowym*, Warszawa 2012.
3. Fleszer D., Rogacka-Łukasik A. (red.), *Studia administracyjne i cywilne. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Stanisławowi Malarskiemu w 85. rocznicę urodzin*, Oficyna Wydawnicza Humanitas, Sosnowiec 2016.
4. Gronkiewicz A., Ziółkowska A. (red.), *Nowe instytucje procesowe w postępowaniu administracyjnym w świetle nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego z dnia 7 kwietnia 2017 roku*, Katowice 2017.
5. Janowicz Z., *Ogólne postępowanie administracyjne*, Warszawa-Poznań 1976
Kawulski A., *Prawo bankowe. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2013.
6. Łaszczycza G., Martysz Cz., Matan A., *Postępowanie administracyjne ogólne*, Warszawa 2003.
7. Majewski K., *General principles of Code of Administrative Procedure after amendment of 2017*, *Annuals of the Administration and Law* no. 17 (1).
8. Mroczkowski R., *Nadzór nad funduszami inwestycyjnymi*, Warszawa 2011.
9. Świerczyński M., Krekora M., Traple E., *Prawo farmaceutyczne*, Warszawa 2008.
10. Woś T. (red.), Knysiak-Molczyk H., Romańska M., *Postępowanie sądownoadministracyjne*, Warszawa 2010.

Orzecznictwo

1. Wyrok SN z dnia 20 listopada 2015 r., sygn. akt: I CSK 613/15, Legalis nr 1398630.
2. Wyrok NSA z dnia 5 listopada 2019 r., sygn. akt: II OSK 3335/17, Legalis nr 2260696.
3. Wyrok NSA z dnia 4 września 2019 r., sygn. akt: I OSK 2268/18, Legalis nr 2231733.
4. Wyrok NSA z dnia 22 sierpnia 2019 r., sygn. akt: I OSK 2532/17, Legalis nr 2212115.

5. Wyrok NSA z dnia 11 lipca 2019 r., sygn. akt: II OSK 2236/17, Legalis nr 2232700.
6. Wyrok NSA z dnia 11 czerwca 2019 r., sygn. akt: II OSK 1862/17, Legalis nr 1972001.
7. Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2019 r., sygn. akt: I GSK 1184/18, Legalis nr 1894047.
8. Wyrok NSA z dnia 19 marca 2019 r., sygn. akt: I OSK 1222/17, Legalis nr 2197076.
9. Wyrok NSA z dnia 6 marca 2019 r., sygn. akt: I GSK 3162/18, Legalis nr 1891477.
10. Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2019 r., sygn. akt: II OSK 769/17, Legalis nr 1899096.
11. Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2019 r., sygn. akt: I OSK 2652/18, Legalis nr 1876387.
12. Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2018 r., sygn. akt: II GSK 3834/16, Legalis nr 1869806.
13. Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2018 r., sygn. akt: I OSK 834/16, Legalis nr 1758681.
14. Wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2018 r., sygn. akt: I OSK 1652/16, Legalis nr 1731803.
15. Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2017 r., sygn. akt: II GSK 2836/16, Legalis nr 1727088.
16. Wyrok NSA z dnia 7 sierpnia 2013 r., sygn. akt: II GSK 567/12, Legalis nr 737850.
17. Wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 2014 r., sygn. akt: II GSK 320/13, Legalis nr 1042396.
18. Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2016 r., sygn. akt: II GSK 1924/15, Legalis nr 1591300.
19. Postanowienie NSA z dnia 31 sierpnia 2011 r., sygn. akt: II GSK 1607/11, Legalis nr 662234.

20. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 stycznia 2020 r., sygn. akt: II SA/Po 1105/18, Legalis nr 2277471.
21. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 grudnia 2019 r., sygn. akt: IV SA/Po 912/19, Legalis nr 2268749.
22. Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 6 listopada 2019 r., sygn. akt: I SA/Bk 305/19, Legalis nr 2251308.
23. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 9 października 2019 r., sygn. akt: I SA/Bd 496/19, Legalis nr 2235209.
24. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 września 2019 r., sygn. akt: III SA/Gd 300/19, Legalis nr 2225800.
25. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 25 lipca 2019 r., sygn. akt: III SA/Kr 533/19, Legalis nr 2195934.
26. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 23 lipca 2019 r., sygn. akt: III SA/Kr 446/19, Legalis nr 2204653.
27. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 maja 2019 r., sygn. akt: II SA/Bd 167/19, Legalis nr 1943426.
28. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 maja 2019 r., sygn. akt: II SAB/Po 6/19, Legalis nr 1921894.
29. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 8 maja 2019 r., sygn. akt: II SA/Lu 241/19, Legalis nr 1943748.
30. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 stycznia 2019 r., sygn. akt: I SA/Kr 1084/18, Legalis nr 1875914.
31. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 stycznia 2019 r., sygn. akt: III SA/Kr 943/18, Legalis nr 1881356.
32. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 16 stycznia 2019 r., sygn. akt: II SA/Sz 876/18, Legalis nr 1873605.
33. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 września 2018 r., sygn. akt: II SA/Ol 522/18, Legalis nr 1829297.
34. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 27 marca 2018 r., sygn. akt: II SA/Ol 60/18, Legalis nr 1755085.

35. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 stycznia 2018 r., sygn. akt: I SA/GI 1029/17, Legalis nr 1715791.
36. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 14 grudnia 2017 r., sygn. akt: II SA/Sz 1234/17, Legalis nr 1729234.
37. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 listopada 2017 r., sygn. akt: I SA/GI 765/17, Legalis nr 1697400.
38. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 23 listopada 2017 r., sygn. akt: III SA/Łd 954/17, Legalis nr 1697245.
39. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 listopada 2017 r., sygn. akt: VII SA/Wa 2782/16, Legalis nr 1697706.
40. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 października 2017 r., sygn. akt: I SA/Sz 625/17, Legalis nr 1688737.
41. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 września 2017 r., sygn. akt: II SA/Kr 721/17, Legalis nr 1681388.
42. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 3 sierpnia 2017 r., sygn. akt: II SA/Sz 684/17, Legalis nr 1651008.
43. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 lipca 2017 r., sygn. akt: VI SA/Wa 1146/16, Legalis nr 1664449.
44. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 czerwca 2017 r., sygn. akt: II SA/Wa 2123/16, Legalis nr 1664331.
45. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 maja 2017 r., sygn. akt: II SA/Wa 1648/16, Legalis nr 1674547.
46. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 maja 2017 r., sygn. akt: II SA/Wa 72/17, Legalis nr 1674556.
47. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 kwietnia 2017 r., sygn. akt: I SA/GI 1471/16, Legalis nr 1599330.
48. Wyrok WSA w Kielcach z dnia 29 marca 2017 r., sygn. akt: I SA/Ke 106/17, Legalis nr 1598278.
49. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 stycznia 2017 r., sygn. akt: VI SA/Wa 1971/16, Legalis nr 1722204.

50. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 1 grudnia 2016 r., sygn. akt: VI SA/Wa 771/16, Legalis nr 1549366.
51. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 września 2016 r., sygn. akt: II SA/Kr 655/16, Legalis nr 1543720.
52. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 maja 2014 r., sygn. akt: VI SA/Wa 3060/13, Legalis nr 950446.
53. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 sierpnia 2013 r., sygn. akt: I SA/Gl 147/13, Legalis nr 863917.
54. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 grudnia 2011 r., sygn. akt: VI SA/Wa 1630/11, Legalis nr 825927.
55. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 października 2011 r., sygn. akt: VI SA/Wa 1663/11, Legalis nr 546652.
56. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 października 2010 r., sygn. akt: VI SA/Wa 1420/10, Legalis nr 391090.
57. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 listopada 2009 r., sygn. akt: VI SA/Wa 1092/09, Legalis nr 828525.

Glosa do wyroku Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 2 maja 2019 r. (C-224/18)

Gloss to the judgment of the Court of Justice of the European Union of 2 May 2019 (C-224/18)

Streszczenie

Głosowany wyrok dotyczy problematyki momentu powstania obowiązku podatkowego w związku z wykonywaną usługą budowlaną oraz budowlano-montażową. Interpretacji został poddany art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) i 7 w związku z art. 106i ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Ponadto dokonana została wykładnia art. 66 dyrektywy Rady 2006/112/WE w celu określenia czy w sytuacji, w której strony transakcji uzgodniły, że dla wypłaty wynagrodzenia za roboty budowlane lub budowlano-montażowe niezbędne jest wyrażenie akceptacji ich wykonania przez zamawiającego w protokole odbioru tych robót, to wykonanie usługi następuje w momencie faktycznego wykonania robót budowlanych lub budowlano-montażowych, czy w momencie akceptacji wykonania tych robót przez zamawiającego, wyrażonej w protokole odbioru. W glosie przedstawiono słuszne stanowisko Trybunału, który przychylił się do stanowiska spółki i uznał, iż należy interpretować regulacje dyrektywy w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona temu, by w wypadku braku wystawienia faktury dotyczącej świadczonych usług lub wystawienia jej z opóźnieniem formalny odbiór tej usługi był uważany za moment, w którym usługa ta została wykonana. Istotne z punktu widzenia określenia momentu powstania obowiązku podatkowego okazało się

także ustalenie podstawy opodatkowania. Zaakcentowany został również możliwy wpływ wyroku na pozostałe podmioty w branży budowlanej. Podkreślone zostało znaczenie konstrukcji podatku od towarów i usług, jego neutralności oraz praktyki gospodarczej w zakresie interpretowanych przepisów.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, powstanie obowiązku podatkowego, wykonanie usługi

Abstract

The analyzed judgment concerns the date of tax obligation in case of construction services. The interpretation was subject to art. 19a paragraph 5 point 3 lit. a) and 7 in connection with art. 106i paragraph 3 of the Polish Act on Tax on Goods and Services. In addition, an interpretation of art. 66 of Council Directive 2006/112/EC was made in order to determine whether, in a situation where the parties have agreed that for the payment of remuneration for construction services, it is necessary to accept performed services by the buyer in the acceptance report, is the performance of the service occurs at the time of actual realization of construction services, or at the time of acceptance in the acceptance report. In the paper was also presented the right standpoint of the Tribunal, which agreed with the taxpayer's position and concluded that the provisions of the directive should be interpreted in such a way that it does not oppose the fact that in the absence (or delaying) of issuing an invoice regarding the services provided the formal receipt of this service was considered the moment when the services were performed. Setting of the tax base was also an important factor determining the moment when the tax obligation arose. It should be noted that commented judgment will probably have an impact on other entrepreneurs in the construction industry. In the article was emphasized the relevance of construction of the tax on goods and services, its neutrality and economic practice.

Keywords: tax on goods and services, tax liability arising, performance of the service

Sentencja: Artykuł 66 akapit pierwszy lit.c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010r., należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, by w wypadku braku wystawienia faktury dotyczącej świadczonych usług lub wystawienia jej z opóźnieniem formalny odbiór tej usługi był uważany za moment, w którym usługa ta została wykonana, gdy - tak jak w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym - państwo członkowskie przewiduje, że podatek staje się wymagalny z upływem terminu rozpoczynającego bieg w dniu, w którym została wykonana usługa, jeżeli, po pierwsze, formalność odbioru została uzgodniona przez strony w umowie wiążącej je postanowieniami umownymi odzwierciedlającymi rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana i, po drugie, formalność ta stanowi materialne zakończenie usługi i ustala ostatecznie wysokość należnego świadczenia wzajemnego, co podlega zweryfikowaniu przez sąd odsyłający¹.

1. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE” lub „Trybunał”) dotyczy szczególnych uregulowań z punktu widzenia podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w branży budowlanej. Okoliczności, w których został on wydany wiążą się z wystąpieniem przez spółkę Budimex SA z wnioskiem o interpretację, w którym zwróciła się z pytaniem czy obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług powstaje w momencie podpisania protokołu zgłoszenia robót budowlanych do odbioru, czy w momencie zaakceptowania tych robót przez zleceniodawcę². Spółka prezentowała pogląd, że formalność polegająca na zaakceptowaniu wykonanych robót jest wyraźnie przewidziana w warunkach kontraktowych określonych przez Międzynarodową Federację Inżynierów Konsultantów (FIDIC),

¹ Wyrok z dnia 2 maja 2019 r. w sprawie C-224/18 Budimex S.A. przeciwko Ministrowi Finansów, curia.europa.eu.

² Powyższy problem interpretacyjny był również sygnalizowany przez przedstawicieli doktryny. Zob. przykładowo A. Bartosiewicz, Komentarz do art. 19a ustawy o podatku od towarów i usług, pkt 15 [w:] A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, wyd. XIII, Lex/dostęp elektroniczny.

które regulują zawierane przez nią umowy. Tym samym akceptacja ta stanowi integralną część każdej usługi budowlanej lub budowlano-montażowej. W związku z tym zaakcentowała, że obowiązek podatkowy z tytułu wykonania usług budowlanych oraz budowlano-montażowych powstanie w dacie wystawienia faktury VAT, a jeśli faktura nie zostanie wystawiona lub zostanie wystawiona w terminie późniejszym niż 30 dni od dnia zatwierdzenia „Ostatecznego Świadcstwa Płatności”, powstanie 30. dnia od dnia zatwierdzenia „Ostatecznego Świadcstwa Płatności” (inaczej jako protokół zdawczo-odbiorczy). Ponadto zostało również wskazane, że w przypadku świadczenia usług budowlanych oraz budowlano-montażowych kwestią warunkującą prawidłowe określenie momentu powstania obowiązku podatkowego jest ustalenie, w którym momencie usługa ta została wykonana. Ponieważ ustawa nie zawiera definicji legalnej pojęcia wykonania usługi budowlanej, ani nie precyzuje jakimi kryteriami należy się kierować - w celu ustalenia momentu jej wykonania - zdaniem Spółki momentem wykonania usługi będzie moment, w którym zostały wypełnione wszelkie obowiązki wynikające z zawartej między stronami umowy o wykonanie robót. Dodatkowo - co istotne - Spółka zauważyła, że gdyby przyjąć za moment powstania obowiązku podatkowego faktyczne wykonanie usługi pojawiłby się problem z ustaleniem ostatecznej podstawy opodatkowania.

1.2. W odpowiedzi Organ podkreślił, że obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług powstaje w momencie wystawienia przez spółkę faktury dokumentującej wykonanie tych prac lub - w przypadku jej braku - po upływie 30 dni od daty rzeczywistego wykonania tych prac³. Jednocześnie w interpretacji stwierdzono, że postanowienia umowne, na podstawie których są realizowane prace budowlane i budowlano-montażowe stanowiące, że zamawiający powinien zaakceptować wykonane roboty w protokole odbioru, nie mają wpływu na datę powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług.

³ Interpretacja indywidualna z dnia 15 października 2014 r. sygn. IPPP1/443-833/14-2/AP, sip.mf.gov.pl.

Organ wyjaśnił, że prawidłowe określenie momentu wykonania usług budowlanych i budowlano-montażowych ma istotne znaczenie dla prawidłowego wystawienia faktury z tytułu świadczenia tych usług. O wykonaniu usług budowlanych lub budowlano-montażowych będzie decydować „faktyczne wykonanie tych usług, nie zaś przyjęcie tych usług na podstawie protokołów zdawczo-odbiorczych lub innych dokumentów (świadcstw przejęcia, świadectw wykonania, przejściowych lub ostatecznych świadectw płatności)”. Organ stał na stanowisku, że w branży budowlanej, przyjętą przez strony praktyką jest podpisywanie protokołów zdawczo-odbiorczych, potwierdzających wykonanie całości lub części prac przez wykonawcę. Z protokołu tegoż wynika kto i jakie prace wykonał, kiedy zostały wykonane oraz kiedy zostały przyjęte przez drugą stronę. Protokół zdawczo-odbiorczy (mimo braku posługiwania się tym terminem przez ustawodawcę) potwierdza więc zdaniem Organu fakt wykonania tych usług, jednak nie przesądza o terminie i zakresie ich wykonania.

Z kolei, o charakterze i o dacie wykonania tej usługi decydują strony umowy cywilnoprawnej, chyba że moment ten jest określany przez obowiązujący przepis prawa, regulujący zasady wykonywania danego rodzaju dostaw i usług. W przedstawionym stanie faktycznym w opinii Ministra Finansów regulacje takie występują - a co za tym idzie - momentem powstania obowiązku podatkowego z tytułu realizacji przez wnioskodawcę robót budowlanych lub budowlano-montażowych będzie - stosownie do art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług - moment wystawienia przez Spółkę na rzecz Zamawiającego faktury, dokumentującej wykonanie prac. Ponadto, jeżeli wnioskodawca w tym terminie nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem - zastosowanie znajdzie art. a 106i ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, który wskazuje, że w tej sytuacji obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu na jej wystawienie, tj. 30 dnia od dnia wykonania usług. Jednocześnie oznajmił, że upływ 30 dni od dnia wykonania robót budowlanych lub budowlano-montażowych nie zawsze jest tożsamy

z dniem wystawienia przez inżyniera dokumentu potwierdzającego przyjęcie przez niego omawianych robót.

1.3. W związku z otrzymaniem niekorzystnej interpretacji, do której zastosowanie się spowodowałoby negatywne konsekwencje gospodarcze (przede wszystkim uszczerbek w zakresie płynności finansowej), Spółka wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, w której przedstawiła argumenty podniesione we wniosku. Sąd Administracyjny nie podzielił jednak stanowiska skarżącej Spółki i oddalił skargę⁴. Następnie Spółka zaskarżyła rzeczony wyrok do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Sąd – w związku z powstaniem wątpliwości prawnych w zakresie interpretacji przepisów ustawy o podatku od towarów i usług⁵ - zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczącym wykładni art. 66 dyrektywy Rady 2006/112/WE⁶ (dalej: Dyrektywa 112). Interpretacja ww. przepisów dotyczyła określenia czy w sytuacji, w której strony transakcji uzgodniły, że dla wypłaty wynagrodzenia za roboty budowlane lub budowlano-montażowe niezbędne jest wyrażenie akceptacji ich wykonania przez zamawiającego w protokole odbioru tych robót, to wykonanie usługi następuje w momencie faktycznego wykonania robót budowlanych lub budowlano-montażowych, czy w momencie akceptacji wykonania tych robót przez zamawiającego, wyrażonej w protokole odbioru.

1.4. Trybunał w wyroku z dnia 2 maja 2019 r. uznał, że w przypadku niewystawienia faktury dotyczącej świadczonych usług lub wystawienia jej z opóźnieniem, formalny odbiór tej usługi może być uważany za moment, w którym usługa ta została wykonana. Jednak dla oceny czy usługa została wykonana, trzeba wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, także czynności formalne jakimi są: zaakceptowanie i przyjęcie prac przez

⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 lipca 2015 r. sygn. III SA/Wa 393/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, orzeczenia.nsa.gov.pl.

⁵ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2018.2174 t.j. ze zm.).

⁶ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.U.E.L.2006.347.1).

zlecającego poprzez podpisanie protokołu odbioru. Jak podniósł Trybunał, jest tak w sytuacji, gdy formalność odbioru została uzgodniona przez strony w wiążących je postanowieniach umownych odzwierciedlających rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana i formalność ta stanowi materialne zakończenie usługi i ustala ostatecznie wysokość należnego świadczenia wzajemnego.

1.5. Naczelny Sąd Administracyjny wydał wyrok⁷, w którym uznał argumenty TSUE i potwierdził, że pod pewnymi warunkami protokół odbioru może być czynnikiem determinującym datę powstania obowiązku podatkowego. Będzie tak w przypadku, gdy w uregulowaniach umownych strony przyjmą, że roboty budowlane będą ukończone w momencie ich przyjęcia tj. w przedmiotowej sprawie w momencie wystawienia „Świadczenia Przyjęcia dla Robót”. Sąd stwierdził, że taki mechanizm znajduje odzwierciedlenie w praktyce gospodarczej. Skład orzekający zwrócił również uwagę na fakt, że akceptacja wykonania robót decyduje o finalnej wysokości wynagrodzenia należnego z tytułu wykonanej usługi budowlanej. Sąd podkreślił, że w świetle orzeczenia TSUE (...) inne formalności, takie jak sporządzenie formalnego rozliczenia poniesionych kosztów lub ostatecznego świadectwa płatności, nie mogą mieć znaczenia dla określenia momentu, w którym usługa jest wykonywana”. Za taki uznał zaś akceptację wykonania robót, która jego zdaniem jest najbardziej adekwatna do stanowiska TSUE. W tym zakresie zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego zostały spełnione warunki, by dopuścić do przesunięcia obowiązku podatkowego dla Spółki. Minister Finansów wydając ponownie interpretację będzie zobowiązany uwzględnić ocenę prawną zaprezentowaną przez sąd w wyroku.

2. Stanowisko TSUE zaprezentowane we wskazanym wyżej orzeczeniu zasługuje na aprobatę.

W pierwszej kolejności warto dostrzec fakt, że sąd unijny przedstawioną wykładnią przepisów art. 66 Dyrektywy 112 zaprezentował zgoła

⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 lipca 2019 r. sygn. I FSK 65/16. Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, orzeczenia.nsa.gov.pl.

odmienną linię interpretacyjną w porównaniu z dotychczas obowiązującą. Tym samym, wprowadził pewne novum w dziedzinie prawa podatkowego w odniesieniu do rozumienia pojęcia momentu powstania obowiązku podatkowego, a w konsekwencji również w rozumieniu art. 19a ust. 5 i 7 w związku z art. 106i ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług niż ta aprobowana obecnie w judykaturze oraz praktyce interpretacyjnej Organów podatkowych. Mając na względzie okoliczność, że do tej pory występowało wyłącznie jedno stanowisko, to wyrok TSUE możemy uznać za przełomowy. Nie tylko ze względu na zaprezentowanie niespotykanej linii orzeczniczej, lecz również ze względu na zasięg potencjalnych jego odbiorców. Bowiem podmiotów o tym samym lub podobnym przedmiocie działalności, co skarżąca Spółka jest stosunkowo wiele.

2.1. W kontekście rozważań Trybunału warte jest podkreślenie pojęcia obowiązku podatkowego oraz ustalenie jego charakteru w odniesieniu do podatku od towarów i usług. Obowiązek podatkowy możemy bowiem rozpatrywać zarówno na płaszczyźnie teoretycznej i normatywnej. Na podstawie ogólnych przepisów prawa podatkowego oraz na podstawie przepisów poszczególnych ustaw podatkowych⁸. W wielu publikacjach naukowych oraz orzecznictwie autorzy niejednokrotnie wskazywali na to rozróżnienie oraz charakter i znaczenie podziału. W ujęciu teoretycznym obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Obowiązek podatkowy stanowi podstawę zobowiązania podatkowego i niejako poprzedza to zobowiązanie⁹. Możemy więc rozumieć obowiązek podatkowy jako obowiązek zapłaty podatku oraz szeroko jako korelacja obowiązku zapłaty i pozostałych obowiązków ciężących na podmiocie obowiązującym do zapłaty. H. Dzwonkowski przedstawił słuszny pogląd, że obowiązkiem podatkowym sensu stricto jest w istocie prawne określenie podmiotu i przedmiotu opodatkowania w danym podatku,

⁸ J. Szczepaniak, *Obowiązek podatkowy – próba systematyzacji*, „Glosa” 1999/1, s. 6.

⁹ *Prawo Podatkowe z kazusami i pytaniami*, pod red. P. Borszowskiego 2018 r., Lex/dostęp elektroniczny.

co pozwala na sprecyzowanie sytuacji faktycznej lub prawnej, której zaistnienie wiąże się z obowiązkiem świadczenia podatkowego, zaś złożony obowiązek podatkowy stanowi obowiązek podatkowy sensu largo (oprócz elementów, które zawiera obowiązek podatkowy sensu stricto zawiera także wszystkie inne uprawnienia i obowiązki podatnika takie jak np. obowiązek dotrzymania terminu zapłaty, złożenia deklaracji podatkowej¹⁰). Ujęcie normatywne obowiązku podatkowego w ogólnym prawie podatkowym odpowiada, więc wąskiemu ujęciu doktrynalnemu tego pojęcia. Ordynacja podatkowa¹¹ ujmuje jednocześnie obowiązek podatkowy w jego tzw. zindywidualizowanej formie, czyli jako taki, który spełnia się u określonego podmiotu z racji wystąpienia abstrakcyjnych, ustawowych przesłanek bycia podatnikiem¹². Także w przepisach ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu nadaje się najczęściej wąskie znaczenie (sensu stricto), które odpowiada wspomnianemu określeniu podmiotowego i przedmiotowego zakresu podatku¹³. W odniesieniu do interpretowanych przepisów art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) i 7 w związku z art. 106i ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług co do zasady przewiduje się, że gdy faktura nie została wystawiona lub zostanie wystawiona z opóźnieniem obowiązek podatkowy powstanie z chwilą upływu terminu na jej wystawienie, tj. 30 dnia od dnia wykonania usług. Można zatem postawić tezę, że obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług odpowiada normatywnej koncepcji obowiązku podatkowego, jak również prezentowanemu w doktrynie wąskiemu ujęciu tej relacji prawnej. Z kolei, obowiązek zapłaty podatku połączony z innymi powinnościami, na przykład obowiązkiem prowadzenia ewidencji, wystawiania i przechowywania faktur, jest koherentny z ujęciem doktrynalnym pojęcia obowiązku podatkowego sensu largo.

¹⁰ H. Dzwonkowski, *Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe*, PiP 1999/2, s. 26. Podobnie P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, 2004, Lex/ dostęp elektroniczny.

¹¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2019.900 t.j.).

¹² B. Brzeziński, *Podstawowe pojęcia Ordynacji podatkowej* [w:] *Studia nad ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź-Toruń 1999, s. 73.

¹³ H. Dzwonkowski, *Obowiązek podatkowy...*, s. 23.

3. Kolejnym kluczowym zagadnieniem w niniejszej sprawie była interpretacja pojęcia „wykonania usługi”. Zdaniem spółki Budimex, z uwagi na postanowienia znajdujące się w zawieranych przez nią umowach, moment ten może nastąpić dopiero po odbiorze robót przez zamawiającego, niezależnie od tego, że zostały one faktycznie wykonane wcześniej. Postanowienia sformułowane w umowach zawartych przez Budimex przewidywały: prawo zamawiającego do zweryfikowania zgodności wykonanych prac budowlanych lub budowlano-montażowych zanim zostaną one zaakceptowane i obowiązek usługodawcy polegający na wprowadzeniu koniecznych zmian, by rezultat rzeczywiście odpowiadał temu, co zostało uzgodnione. Istotne jest, że bez takiej weryfikacji nie jest możliwe określenie podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego przed odbiorem robót przez zamawiającego. Zdaniem Trybunału, w analizowanej sprawie warunek, jakim jest sporządzenie protokołu odbioru przez zamawiającego następuje dopiero po upływie terminu, który jest mu przyznany na zgłoszenie usługodawcy ewentualnych wad, które powinien on skorygować, by usługa budowlana lub budowlano-montażowa była zgodna z uzgodnieniami. Dlatego nie można wykluczyć, że wspomniana usługa nie zostanie całkowicie wykonana przed owym odbiorem. Trybunał negatywnie ocenił praktykę polskich Organów, które na bazie interpretacji ogólnej Ministra Finansów¹⁴ za datę wykonania usługi budowlanej lub budowlano-montażowej uznawały moment, w którym prace zostały zgłoszone do odbioru przez wykonawcę. Istotny zatem - również w ocenie Sądów Administracyjnych - był moment faktycznego zakończenia prac, a nie moment podpisania protokołu odbioru. Przy czym to faktyczne wykonanie prac bywało rozumiane przez Organy jako „zejście robotników z placu budowy”. W praktyce od rzeczywistego zakończenia robót do ich odbioru mija nawet kilka miesięcy.

W związku z tym Trybunał w orzeczeniu wskazał - odmiennie od utrwalonej linii orzeczniczej polskich Sądów Administracyjnych oraz Organów podatkowych- że usługa jest wykonana w dniu sporządzenia

¹⁴ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 1 kwietnia 2016 r. sygn. PT3.8101.41.2015.AEW.2016.AMT.141, sip.mf.gov.pl.

protokołu zdawczo-odbiorczego, jeżeli wskazują na to postanowienia umowy. Dodatkowo Trybunał nadmienił, iż inne formalności, takie jak sporządzenie formalnego rozliczenia poniesionych kosztów lub ostatecznego świadectwa płatności nie mogą mieć znaczenia dla określenia momentu, w którym usługa jest wykonywana, ponieważ nie są one jako takie objęte usługą i w związku z tym nie są decydujące dla stwierdzenia, że została ona rzeczywiście dokonana. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w oparciu o art. 63 Dyrektywy 112 wskazał, że podatek stał się wymagalny w chwili wykonania określonej usługi. Niemniej jednak przepisy art. 66 tego aktu statuują zasadę, że państwa członkowskie mogą samodzielnie postanowić, iż podatek staje się wymagalny w określonym terminie, nie później niż z upływem terminu wystawienia faktury, jeżeli ta faktura nie została wystawiona lub wystawiono ją z opóźnieniem. Polski ustawodawca skorzystał z tego uprawnienia i bezrefleksyjnie ustanowił zakres art. 19a ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług i wskazał w nim, że w sytuacji braku faktury lub wystawienia jej z opóźnieniem podatek staje się wymagalny z chwilą upływu terminu 30 dni od wykonania usługi. Trybunał jednak w świetle całości powyższych rozważań przychylił się do argumentacji Spółki i uznał, iż art. 66 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy podatku od towarów i usług należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, by w wypadku braku wystawienia faktury dotyczącej świadczonych usług lub wystawienia jej z opóźnieniem-formalny- odbiór ww. usługi był uważany za moment, w którym usługa ta została wykonana.

3.1. Innym równie istotnym argumentem przemawiającym na korzyść podatnika okazało się ustalenie podstawy opodatkowania. Spółka podnosiła, że podstawę opodatkowania odpłatnego świadczenia usług stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane z tego tytułu przez podatnika. W konsekwencji w zakresie, w jakim nie jest możliwe określenie wynagrodzenia należnego od usługobiorcy przed dokonaniem przez niego odbioru usług budowlanych lub budowlano-montażowych, podatek od tych usług nie może stać się wymagalny przed odbiorem.

Minister z kolei podkreślał wówczas, że w usługach budowlanych lub budowlano-montażowych zgłaszanych do odbioru w zdecydowanej większości przypadków, znana jest wartość kontraktowa zgłoszonych do odbioru przez wykonawcę prac. Z punktu widzenia podatku od towarów i usług zasadniczo, to ta właśnie wartość powinna zostać uznana jako podstawa opodatkowania z tytułu wykonania tych usług na moment powstania obowiązku podatkowego. Późniejsze skorygowanie wartości kontraktowej do wartości ustalonej w procesie odbioru będzie podstawą do ewentualnego wystawienia faktury korygującej. Minister stwierdził przy tym, że istnienie postanowienia umownego, zgodnie z którym zamawiający miał zaakceptować w protokole odbioru wykonanie prac, nie może mieć wpływu na datę wymagalności podatku. Bowiem gdyby przyznać rację podatnikowi, doprowadziłoby to do możliwości dowolnego wydłużania terminu na rozliczenie podatku od towarów i usług poprzez chociażby powtarzającą się odmowę podpisania protokołu albo zgłaszanie fikcyjnych usterek.

Natomiast Trybunał słusznie uznał również w tym zakresie, że zarówno z normatywnego, jak i teoretycznego punktu widzenia nie budzi wątpliwości, że podstawa opodatkowania stanowi jeden z obligatoryjnych elementów konstrukcji podatku. Bez jej precyzyjnego skalkulowania, nie jest możliwe ustalenie wysokości należnej wierzycielowi podatkowemu daniny. W związku z tym, w przypadku braku sposobności skonkretyzowania podstawy opodatkowania, trudno twierdzić, że w stosunku do danego zdarzenia powstało zobowiązanie podatkowe. Akceptacja takiej interpretacji byłaby tożsama z koniecznością przyjęcia podstawy opodatkowania nie w finalnej (ostatecznej), lecz w co najwyżej antycypowanej wysokości. To z kolei oznaczałoby konieczność częstego wystawiania faktur korygujących (składania korekt deklaracji podatkowych). Tym samym, zachwianiu uległaby zasada, w myśl której korygowanie złożonego rozliczenia podatkowego stanowi wyjątek, nie zaś regułę. Tym bardziej zaskakuje stanowisko Ministra w zakresie jego przychylności dotyczącej możliwości wystawiania korekt, jakby rozumiał

tą możliwość inaczej aniżeli - formułujący ten wyjątek - legislatorzy. Warto przy tym podkreślić, że do tej pory w praktyce interpretacyjnej Organów podatkowych nie pojawiło ani jedno odmienne stanowisko, co świadczy o braku refleksji oraz swoistej „automatyzacji” odpowiedzi na zapytania podatników tak jak w przypadku interpretacji Ministra Finansów.

3.2. Ponadto Trybunał w wydanym orzeczeniu uznał, że zamiarem ustawodawcy formułującego przepisy prawa unijnego było zharmonizowanie momentu powstania obowiązku podatkowego we wszystkich państwach członkowskich. Chodziło bowiem o ustalenie jednolitych zasad poboru tej daniny w całej Unii Europejskiej. Dodatkowo w odniesieniu do robót budowlanych należy mieć na względzie ich bardzo specyficzny charakter oraz to, że niekiedy prace są dość mocno rozłożone w czasie. W ocenie Trybunału, mimo, że prace należy uznać za wykonane w dacie faktycznego zakończenia robót, to aby zakwalifikować daną transakcję jako „transakcję podlegającą opodatkowaniu”, trzeba wziąć pod również uwagę „rzeczywistość gospodarczą i handlową”. Oznacza to, że należy mieć na uwadze ustalone między stronami zasady w zakresie zgłoszenia i finalizacji projektu budowlanego. Dodatkowo ww. rzeczywistość powinna odpowiadać celowi społeczno-gospodarczemu, zasadom współżycia społecznego i ustalonym zwyczajom, jeżeli takie istnieją. Należy zwrócić uwagę, że Spółka Budimex SA wraz ze swoim kontrahentem ustalili obowiązek formalnego odbioru wykonywanych robót. Wobec tego do czasu podpisania dokumentu potwierdzającego dokonanie tych czynności nie można mówić o wymagalności świadczenia podatku, gdyż podatnik zgodnie z prawem mógł ustalić sobie warunki współpracy. Warto nadmienić, że owa rzeczywistość gospodarcza i handlowa odnosić się może nie tylko do zasad ustalonych przez strony, lecz również do sytuacji, w których strony nie były w stanie przewidzieć na etapie zawierania umowy (co zdarza się często zwłaszcza w branży budowlanej nawet ze względu na niesprzyjające warunki atmosferyczne).

3.3. Wobec powyższych rozważań z wyniku rozstrzygnięcia niewątpliwie powinny być usatysfakcjonowane podmioty z branży budowlanej. Te, które zostały dotychczas niesprawiedliwie potraktowane w wyniku niekorzystnych orzeczeń, interpretacji podatkowych, będą mogły teraz wystąpić o wznowienie postępowań podatkowych i sądowych. Warto pamiętać, że branża budowlana niejednokrotnie borykała się z problemem ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego od czasu nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług z 2014 r. Obowiązujące zasady, które na pozór wydawały się klarowne, rodziły wątpliwości w zakresie jakim należy uznać usługę budowlaną za wykonaną. Tymczasem przed wspomnianą zmianą przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wskazywano, że momentem powstania obowiązku podatkowego jest podpisanie przez odbiorcę protokołu zdawczo-odbiorczego i odbiór inwestycji. Warto podkreślić, że w związku z pozytywnym rozstrzygnięciem wątpliwości podatkowych dla spółki Budimex, sprzedawcy usług budowlanych będą mogli powoływać się na korzystną dla nich interpretację przepisów art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) i 7 w związku z art. 106i ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Dodatkowo precyzyjne określenie momentu powstania obowiązku podatkowego może pozytywnie wpłynąć też na sytuację nabywców, którzy rozliczają podatek na zasadzie mechanizmu podzielonej płatności.

4. Podsumowanie

Teza głosowanego wyroku, jak również przedstawione w nim argumenty zasługują na aprobatę. Jedną z podstawowych zasad rządzących podatkiem od towarów i usług jest zasada neutralności podatkowej. W jej świetle, przedsiębiorca nie powinien ponosić ekonomicznego ciężaru podatku. Jak można wnioskować z tez wyartykułowanych przez Trybunał interpretacja przepisów dokonana przez Ministra Finansów mogła prowadzić do naruszenia wskazanego wyżej pryncypium. Zobowiązanie podatników do wystawiania korekt w ww. zakresie byłoby bowiem dla podatników uciążliwe i negatywnie oddziaływało na prowadzenie działalności gospodarczej. Celem ustawodawcy podatkowego powinno

być takie skonstruowanie przepisów, aby nie wprowadzać sztucznych, niepotrzebnych utrudnień w prowadzeniu działalności gospodarczej.

W tym kontekście rozstrzygnięcie Trybunału wydaje się być trafne zwłaszcza z perspektywy praktyki gospodarczej, w której nie rzadko podpisanie protokołu odbioru robót przesądza o finalnym zakończeniu tych robót i tym samym podpisanie protokołu staje się momentem powstania obowiązku podatkowego. Warto mieć przy tym na uwadze, że dopiero z chwilą podpisania protokołu dookreślona zostaje należna kwota pieniężna, która często jest inna niż ta ustalona pierwotnie w umowie. Pozostaje zatem mieć nadzieję, że wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na dobre „zadomowi” się w krajowej praktyce podatkowej.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

1. A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, wyd. XIII, Warszawa 2019.
2. Szczepaniak, Obowiązek podatkowy – próba systematyzacji, „Głosa” 1999/1.
3. Prawo Podatkowe z kazuami i pytaniami. Pod red. P. Borszowskiego, Warszawa 2018.
4. H. Dzwonkowski, Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe, PiP 1999/2.
5. P. Borszowski, Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, Kraków 2004.
6. B. Brzeziński, Podstawowe pojęcia Ordynacji podatkowej [w:] Studia nad ordynacją podatkową, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999.

Akty prawne

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2018.2174 t.j. ze zm.).
2. Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.U.E.L.2006.347.1).
3. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2019.900 t.j.).

Wykaz orzecznictwa oraz interpretacji organów podatkowych

1. Interpretacja indywidualna z dnia 15 października 2014 r. sygn. IPPP1/443-833/14-2/AP.
2. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 lipca 2015 r. sygn. III SA/Wa 393/15.
3. Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 1 kwietnia 2016 r. sygn. PT3.8101.41.2015.AEW.2016.AMT.141, sip.mf.gov.pl.
4. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 2 maja 2019 r. w sprawie C-224/18 Budimex S.A.
5. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 lipca 2019 r. sygn. I FSK 65/16.

Ustanie bytu prawnego podatkowej grupy kapitałowej – skutki w postępowaniu przed organem podatkowym i sądem administracyjnym

Termination of the legal existence of the tax capital group – results in proceedings before tax authorities and administrative courts

Streszczenie

Institucja podatkowej grupy kapitałowej funkcjonuje w polskim systemie podatkowym od ponad dwudziestu lat. Przepisy regulujące prawa i obowiązki podatkowej grupy kapitałowej jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych poddawane były wielokrotnym nowelizacjom. Postępujący rozwój gospodarczy wymuszał na polskim ustawodawcy zapewnienie odpowiednich rozwiązań umożliwiających tej grupie podatników wypełnianie obowiązków podatkowych w sposób uwzględniający specyfikę nakreśloną ich strukturą i sposobem funkcjonowania. Pomimo licznych zmian przepisów w tym zakresie pod znakiem zapytania pozostają nadal kwestie wymagające, w ocenie autora, natychmiastowej reakcji ze strony polskiego ustawodawcy. Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza przepisów prawa podatkowego ogólnego i szczegółowego z perspektywy możliwości egzekwowania praw przez podatkową grupę kapitałową w postępowaniach prowadzonych

przed organami podatkowymi oraz w postępowaniach sądowno-administracyjnych. Zamiarem jest wskazanie luk w przepisach prawa, które dotyczą prawnopodatkowej sytuacji podatkowej grupy kapitałowej po ustaniu jej bytu prawnego. Badanie przeprowadzone zostanie w kontekście orzecznictwa sądowno-administracyjnego. Opracowanie zwięźcą wnioski de lege lata oraz postulaty de lege ferenda.

Słowa kluczowe: podatkowa grupa kapitałowa, podatek dochodowy od osób prawnych, strona, postępowanie podatkowe, postępowanie sądowno-administracyjne

Abstract

Tax capital group concept has been present in the Polish tax system for over 20 years. Provisions related to the rights and obligation of the tax capital group as the taxpayer in the corporate income tax were reviewed several times. Continuing economic development forced the Polish legislator to provide appropriate solutions enabling this group of taxpayers to fulfill their tax obligations in a manner that takes into account the specificity of their structure and functioning. Despite multiple changes introduced in this regulations, the issues that require, in the author's opinion, an immediate response from the Polish legislator, remain in doubt. The subject of this article is an analysis of the provisions of general and specific tax law from the perspective of the possibility of enforcing rights by a tax capital group in proceedings before tax authorities and in court and administrative proceedings. The intention is to identify gaps in the law regarding the tax and legal situation of the tax capital group after the end of its legal existence. The study will be conducted in the context of judicial and administrative judgments. The study will be completed with conclusions de lege lata and postulates de lege ferenda.

Keywords: tax capital group, corporate income tax, party, tax proceedings, court and administrative proceedings

1. Wprowadzenie

Podatkowa grupa kapitałowa¹ jest rozwiązaniem podatkowym² umożliwiającym holdingom³ wspólne rozliczenie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Z uwagi na wymierne korzyści wynikające ze wspólnego opodatkowania grupy podmiotów gospodarczych, instytucja PGK określana jest jako narzędzie służące optymalizacji podatkowej.⁴

Konstrukcja prawna PGK wprowadzona została do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁵ z początkiem 1996 r. Podstawowe regulacje ustanawiające wymogi formalne związane z utworzeniem oraz funkcjonowaniem podatkowej grupy kapitałowej znajdują się w art. 1a u.p.d.o.p. Zgodnie z tym przepisem, PGK to grupa co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych. Do takich ustawa zalicza wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjne. Wskazana norma tworzy dodatkową kategorię podatników, która nie została wymieniona w art. 1 u.p.d.o.p.,⁶ co zdecydowanie wyróżnia tę grupę z kategorii pozostałych podatników. Wymóg podmiotowy ma tutaj znaczenie kluczowe ale nie wystarczające. Zawiązanie, a następnie funkcjonowanie PGK przez okres wskazany w umowie obwarowane jest szeregiem

¹ Dalej powoływana jako PGK.

² D. Gajewski, *Opodatkowanie holdingów i grup kapitałowych, Rozdział IV. Podatkowa Grupa kapitałowa jako szczególne rozwiązanie opodatkowania holdingów. Uwagi wstępne*. ABC 2005 (<http://sip.lex.pl/>)

³ W literaturze pod pojęciem holdingu rozumie się grupę spółek wzajemnie powiązanych za sobą kapitałowo, w którym jedna ze spółek (dominująca) ma możliwość wpływania na działalność spółek od niej zależnych. Zob. więcej D. Gajewski, *Opodatkowanie holdingów i grup kapitałowych. Rozdział I. Istota instytucji holdingu.*, ABC 2005 (<http://sip.lex.pl/>)

⁴ Zob. Ł. Furman, *Ocena funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej*, *Zarządzanie i Finanse, Journal of Management and Finance* Vol. 13, No. 3/1/2015 (dostęp online: http://zif.wzr.pl/pim/2015_3_1_13.pdf). s. 197, a także J. Szlęzak-Matusiewicz, *Podatkowa grupa kapitałowa na gruncie podatku od towarów i usług – ryzyko szacowania podstawy opodatkowania*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 3/2017 (87), cz. 2 (dostęp online: <https://wnus.edu.pl/frfu/file/article/download/7066.pdf>), s.55.

⁵ Ustawa z 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1406) – dalej: u.p.d.o.p.

⁶ K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter (red.) *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2019, s.18.

dalszych przesłanek, których obowiązek dopełnienia spoczywa na poszczególnych spółkach tworzących PGK, jak i na całej grupie. Dotyczą one m.in. wielkości posiadanego przez te spółki kapitału, rentowności, czy określonej specyfiki powiązań lub braku zaległości we wpłatach zobowiązań podatkowych stanowiących dochód budżetu państwa. Ogół tych przesłanek stanowi warunek sine qua non dla bytu prawnego PGK. Oznacza to, że spełnienie owych warunków winno podlegać stałej kontroli przez cały okres jej funkcjonowania. A contrario, brak dopełnienia któregokolwiek z tych warunków skutkuje utratą statusu PGK i co się z tym wiąże statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, co implikuje szczególnie dotkliwe konsekwencje związane z rozliczeniem podatku dochodowego od osób prawnych dla poszczególnych jej członków.

Poza wskazanymi powyżej regulacjami o charakterze formalno-prawnym ustawa ta zawiera przepisy szczegółowo określające sposób opodatkowania tej grupy zarówno te o charakterze preferencyjnym, jak np. brak obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych dla transakcji realizowanych wewnątrz grupy lub konsumowanie strat podatkowych poprzez wspólne rozliczenie dochodu całej grupy, czy te ukierunkowane na złagodzenie korzyści płynących z rozliczenia w grupie, np. zamrożenie możliwości rozliczenia straty podatkowej uzyskanej przez spółkę przed wejściem do PGK.

Rozwiązania legislacyjne przyjęte w zakresie funkcjonowania PGK w ogólnym kształcie wpisują się w tzw. model jedności gospodarczej grupy kapitałowej⁷, w którym przyjmuje się, że jeśli grupa podmiotów stanowi jedność gospodarczą to jako jedność traktowana jest również dla celów podatkowych.⁸ W praktyce jedność ta polega na konsolidacji wyników członków takiej grupy do celów podatkowych, co następuje

⁷ Zasada ta doznaje w polskiej ustawie nieznacznych ograniczeń np. w sposobie ustalania dochodu tej grupy, tj. nie poprzez ustalenie jednego dochodu na poziomie całej podatkowej grupy kapitałowej lecz jako sumy dochodów poszczególnych członków tej grupy po ich konsolidacji, ale co do zasady regulacje dotyczące jej funkcjonowania są wyrazem odejścia od obowiązującej uprzednio zasady odrębności gospodarczej na rzecz takiej jedności.

⁸ P. Selera, M. Supera-Markowska, Grupy podatkowe – koncepcje reformy ze szczególnym uwzględnieniem analizy porównawczej oraz aspektów międzynarodowych (1). Podatek dochodowy od osób prawnych, Przegląd Podatkowy, nr 8 z 2019 r. s. 47.

poprzez sumowanie dochodów poszczególnych członków tej grupy osiągniętych z danego źródła przychodów. Od całości wygenerowanego dochodu do celów podatkowych, obliczany jest a następnie wpłacany podatek dochodowy, a także zaliczki na ten podatek, które to obowiązki spoczywają na spółce dominującej będącej reprezentantem PGK z tytułu praw i obowiązków określonych w u.p.d.o.p. oraz w ustawie Ordynacja Podatkowa.⁹

Ratio legis przepisów określających kształt i funkcjonowanie PGK znajduje wyraz w potrzebie ułatwienia grupom podmiotów spełniających kryterium holdingu rozliczanie podatku dochodowego od osób prawnych w myśl koncepcji jedności gospodarczej. Zapewnienie tej grupie podatników szczególnych rozwiązań uzasadnione jest specyfiką jej konstrukcji i sposobem funkcjonowania w gospodarce, co w świetle stanowisk doktryny należy przypisywać postępującym procesom koncentracji kapitału i tworzeniu dużych organizmów gospodarczych.¹⁰

Pomimo znacznych profitów o wymiarze ekonomicznym płynących dla PGK z faktu bycia podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, ustawa przyjmuje jednocześnie rozwiązania w postaci przepisów, które ewidentnie starają się obwarować możliwość ich zastosowania, ale także te, które są przejawem milczenia ustawodawcy w sytuacjach wymagających określenia statusu takiej grupy w ściśle określonych zdarzeniach mających miejsce w toku postępowań w sprawach podatkowych. Do pierwszej grupy rozwiązań należą wspomniane już rygory warunkujące utworzenie PGK oraz utrzymanie jej bytu, z kolei do drugiej zaliczyć można przypadki o charakterze luk prawnych, których negatywny wpływ dla PGK ujawnia się w toku postępowania prowadzonego przed organem podatkowym oraz przed sądem administracyjnym.

Problematyka wynikająca z normatywnego ujęcia PGK w przepisach prawa podatkowego wskazywana była już niejednokrotnie w literaturze przedmiotu, gdzie postulowano m.in. konieczność reformy polskich

⁹ Ustawa z 28 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325) – dalej jako: Ordynacja podatkowa.

¹⁰ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2018, s.391.

regulacji w tym zakresie. Pomimo kilku nowelizacji przepisów u.p.d.o.p. i Ordynacji podatkowej nadal nie została uregulowana sytuacja prawnopodatkowa PGK w postępowaniach prowadzonych po ustaniu jej bytu prawnego. Niniejsze opracowanie ma na celu uzasadnienie tezy, że obecne przepisy określające status PGK dotknięte są wadą przejawiającą się brakiem rozwiązań pozwalających PGK na realizację praw jakie przysługują innym podatnikom podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie rozliczeń ich zobowiązań podatkowych. Obszar badawczy do analizy zagadnienia stawiają przepisy u.p.d.o.p. i Ordynacji podatkowej regulujące status PGK oraz postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego mające za przedmiot zdolność procesową PGK po ustaniu jej bytu prawnego.

2. Ułomność podmiotowa podatkowej grupy kapitałowej

Sytuację PGK, poza wzmiankowanymi regulacjami o charakterze formalno- i materialno-prawnym, kształtują ponadto przepisy odnoszące się do jej sytuacji podmiotowo-prawnej, która materializuje się na potrzeby występowania w charakterze strony postępowania prowadzonego przed organami podatkowymi, a także przed sądami administracyjnymi.

Punkt wyjścia dla rozważań w tym temacie stanowi konstrukcja PGK uformowana na potrzeby rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych. Podmiotowość prawnopodatkowa PGK znajduje umocowanie w treści art. 1a i art. 8 ust. 7 u.p.d.o.p. Na mocy tych regulacji, spółki tworzące podatkową grupę kapitałową tracą status samodzielnego podatnika z pierwszym dniem roku podatkowego przyjętego przez podatkową grupę kapitałową, którą te spółki tworzą i odzyskują ten status w dniu następującym po dniu, w którym upłynął okres obowiązywania umowy PGK lub w dniu utraty przez nią statusu PGK.¹¹ Podmiotowość prawnopodatkowa tych spółek ustaje na czas istnienia umowy PGK i na jej rzecz. Warto w tym miejscu zauważyć, że transformacja dotycząca podmiotowości spółek zachodzi wyłącznie w obszarze podatku

¹¹ K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter (red.) Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2019, s.18.

dochodowego od osób prawnych, a zatem nie wpływa na status podatkowy tych podmiotów z perspektywy rozliczeń innych tytułów podatkowych.

Zróżnicowanie sytuacji podatkowej spółek tworzących PGK na tle podatku dochodowego od osób prawnych oraz innych tytułów podatkowych często określane jest w literaturze przedmiotu pojęciem dualizmu prawnopodatkowego holdingu.¹² W świetle niektórych koncepcji¹³ odmienności związane z prawnopodatkową naturą holdingów przejawiają się w kilku aspektach. Po pierwsze z punktu widzenia możliwości zastosowania różnego sposobu opodatkowania wobec spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej poprzez wspólne ich opodatkowanie podatkiem dochodowym w ramach tej grupy albo opodatkowanie jako odrębnych podatników, po ustaniu bytu PGK. Po drugie, w związku z zachowaniem przez poszczególne spółki odrębności podatkowej w odniesieniu do pozostałych tytułów podatkowych. Po trzecie, w zakresie obowiązków wynikających z prawa bilansowego dotyczących sporządzania sprawozdań finansowych jednostkowych lub skonsolidowanych. Końcowo podkreślenia wymaga, że o ile na gruncie u.p.d.o.p. poszczególne spółki tworzące PGK są traktowane jako jeden podatnik, to zachowują one całkowitą odrębność pod względem prawnym, co określane jest dualizmem prawnym sensu largo.

Wspomniany dualizm stricte podatkowy wynika z wadliwości konstrukcji PGK, która przejawia się brakiem precyzji i konsekwencji w ustawowym uregulowaniu kwestii jej podmiotowości.¹⁴ Słabość tych przepisów wyraża się przede wszystkim w zbyt rygorystycznym określeniu skutków niedopełnienia warunków decydujących o trwałości czy

¹² P. Selera, M. Supera-Markowska, *Grupy podatkowe – koncepcje reformy ze szczególnym uwzględnieniem analizy porównawczej oraz aspektów międzynarodowych (1). Podatek dochodowy od osób prawnych, Przegląd Podatkowy, nr 8 z 2019 r.* s.48. oraz D. Gajewski, *Opodatkowanie holdingów i grup kapitałowych, Rozdział II. Holding jako podmiot prawa podatkowego.* s. 7-9, ABC 2005 (<http://sip.lex.pl/>)

¹³ Koncepcja prezentowana w P. Selera, M. Supera-Markowska, *Grupy podatkowe – koncepcje reformy (...)* s. 48.

¹⁴ D. Gajewski, *Opodatkowanie holdingów i grup kapitałowych, Rozdział V. Podatkowa Grupa kapitałowa jako szczególne rozwiązanie opodatkowania holdingów. ZAKOŃCZENIE,* ABC 2005 (<http://sip.lex.pl/>)

zachowaniu bytu takich grup, skoro o jego utracie decydują m.in. czynniki niezależne od samej PGK. Zdecydowanie są to determinanty wpływające na brak stabilności oraz trwałości PGK co wskazuje na ułomność podmiotową tej konstrukcji i w praktyce niekorzystnie przekłada się na jej sytuację prawnopodatkową w ramach postępowań prowadzonych przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi.

3. Podatkowa grupa kapitałowa jako strona w postępowaniu sądowno-administracyjnym. Rozważania na tle orzeczeń NSA

Negatywne skutki prawne wynikające z normatywnej konstrukcji PGK na gruncie u.p.d.o.p. realizują się w głównej mierze z chwilą ustania jej bytu prawnego. Wynika to faktu, że przez cały okres istnienia PGK to ona, a nie spółki ją tworzące, jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Uprawnienia przyznane tej grupie na mocy przepisów u.p.d.o.p. zasadniczo nie różnią się od tych, jakie przysługują wszystkim innym podmiotom podlegającym tej ustawie. Istotnych ograniczeń doznają dopiero z chwilą ustania bytu prawnego PGK. Prima facie wydawać by się mogło, że jest to naturalną konsekwencją braku istnienia podatnika. Niemniej obowiązki związane z rozliczeniem podatku wykraczają poza zakres czasowy funkcjonowania samej PGK, co siłą rzeczy implikuje przyznanie tej grupie podatników swoistych rozwiązań legislacyjnych pozwalających na zakończenie wszelkich spraw związanych z rozliczeniem podatkowym nieistniejącej już PGK.

Ramy czasowe zakreślające istnienie PGK z punktu widzenia prawa podatkowego wynikają *ex lege* z nakazu zawierania umowy PGK na okres co najmniej 3 lat. Po upływie wskazanego okresu, rozwiązaniu ulega umowa PGK, która wobec braku woli stron o przedłużeniu okresu jej kontynuacji na kolejne (co najmniej) 3 lata, skutkuje także wygaśnięciem statusu podatnika PGK. Ustanie bytu prawnego PGK następuje w tym przypadku z mocy prawa, na skutek braku spełnienia ustawowej definicji PGK sformułowanej w art. 1 a u.p.d.o.p. co też nie wymaga wydania przez organ podatkowy decyzji w przedmiocie wygaśnięcia umowy PGK. Drugi przypadek ustania bytu prawnego, określany przez ustawę

jako utrata statusu podatnika, jest wynikiem wygaśnięcia umowy PGK stwierdzonego decyzją wydaną przez właściwego dla miejsca siedziby spółki dominującej naczelnika urzędu skarbowego. Przesłanką wygaśnięcia umowy PGK są zmiany w stanie faktycznym lub prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania PGK za podatnika podatku dochodowego, które wystąpią w okresie obowiązywania umowy PGK.¹⁵

Zasadnicza cecha różniąca wskazane przypadki ustania bytu prawnego PGK to skutki jakie wywołuje każde z tych zdarzeń na gruncie prawa podatkowego. Mianowicie, upływ terminu na jaki zawarta została umowa PGK jest jednoznaczny z unicestwieniem PGK i utratą jej podmiotowości ze skutkiem *ex nunc*, co w rozumieniu przepisów u.p.d.o.p. oznacza, że z chwilą rozwiązania tej umowy PGK przestaje być podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, a zatem z tym dniem traci podmiotowość prawnopodatkową, którą odzyskują spółki tworzące PGK. Wszelkie prawa jak i obowiązki związane z rozliczaniem podatku dochodowego od osób prawnych za okres funkcjonowania PGK wygasają, a obowiązek rozliczenia tego podatku za kolejne lata przechodzi na członków byłej PGK jako samodzielnych podatników, o ile spółki te nie przystąpią do innej umowy PGK. Z kolei utrata bytu prawnego przez PGK *sensu stricto* powoduje pozbawienie jej statusu podatnika z początkiem roku, w którym nastąpiło zdarzenie skutkujące utratą statusu podatnika. W tym przypadku regulacje u.p.d.o.p. przewidują fikcję prawną zakładającą, że PGK nie istniała w określonym czasie, co oznacza obowiązek retrospektywnego rozliczenia podatku.¹⁶

Bez względu na przyczynę ustania bytu prawnego PGK, przyjęte przez ustawodawcę rozwiązania dotyczące sytuacji PGK i poszczególnych spółek ją tworzących po jej rozwiązaniu, wskazują na braki legislacyjne pozbawiające te podmioty możliwości korzystania z uprawnień jakie przysługują podatnikom w ramach procedury rozliczania zobowiązań podatkowych. Sytuacja taka ma miejsce w postępowaniu zainicjowanym

¹⁵ K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter (red.) *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2019, s.30.

¹⁶ *Ibidem*, s. 31.

wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego¹⁷ i odnosi się do sytuacji prawnopodatkowej PGK zarówno na etapie postępowania prowadzonego przed organem podatkowym, jak i przed sądem administracyjnym. Tryb postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji reguluje Ordynacja podatkowa w Rozdziale 1 Działu II. W pewnym uproszczeniu, przyjętym na potrzeby niniejszego opracowania, można powiedzieć, że uzyskanie interpretacji prawa podatkowego służy dostarczeniu podatnikowi wiedzy o sposobie zastosowania przepisów prawa podatkowego w jego indywidualnej sprawie określonej w skierowanym do organu wniosku. Interpretacje podatkowe pełnią funkcje informacyjne i gwarancyjne, które realizują się poprzez wskazanie przepisu prawa podatkowego jaki ma zastosowanie w danej sytuacji i zapewnienie wnioskodawcę, że zastosowanie się do treści interpretacji nie będzie powodowało dla niego negatywnych skutków prawnych.¹⁸ Specyfika tego postępowania przejawia się tym, że nie stanowi ono postępowania uregulowanego w Dziale IV Ordynacji podatkowej, chociaż na mocy art. 14h przepisy te mają odpowiednie zastosowanie w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych. W orzecznictwie ową odmienność procedury takiego postępowania uzasadnia się tym, że organ podatkowy wydając interpretację nie ustanawia żadnej normy indywidualnej, lecz jedynie przedstawia swój pogląd na temat rozumienia treści przepisów prawa podatkowego i sposobu ich zastosowania w konkretnej sprawie. Ponadto interpretacja nie rodzi dla zainteresowanego wiążących skutków prawnych, a zastosowanie się do interpretacji zależy od woli zainteresowanego.¹⁹

Otrzymanie indywidualnej interpretacji, z którą zainteresowany się nie zgadza bądź otrzymanie odmowy jej wydania, pozwala zainteresowanemu na zaskarżenie rozstrzygnięcia organu podatkowego do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, właściwego do rozpatrzenia sprawy w I instancji,

¹⁷ Dalej jako: indywidualna interpretacja.

¹⁸ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2020, komentarz do art. 14c, (<http://sip.legalis.pl/>)

¹⁹ Zob. postanowienie NSA z 12.04.2019 r. sygn. akt II FSK 1150/17.

a następnie – w razie niekorzystnego dla skarżącego orzeczenia sądu – prawo do wniesienia skargi kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Tryb postępowań prowadzonych przez sądy obu instancji reguluje ustawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.²⁰

Jak widać na tle zarysowanej ścieżki postępowań prowadzonych w sprawach dotyczących indywidualnych interpretacji, pomimo odrębności tych postępowań i ich oczywistych odmienności formalnym wymogiem pozwalającym na wszczęcie a następnie prowadzenie postępowania w sprawie jest kwestia zdolności podatkowej a następnie zdolności sądowej strony obydwu postępowań. W myśl przepisów zawartych w art. 14b do art. 14r Ordynacji podatkowej, stroną postępowania w sprawie o wydanie indywidualnej interpretacji jest zainteresowany.²¹ Z kolei status strony w postępowaniu przed sądami administracyjnymi posiada w myśl art. 25 u.p.p.s.a. osoba fizyczna, osoba prawna lub organ administracji publicznej i inne jednostki wymienione w tym przepisie mające tzw. zdolność sądową. Brak strony, o której mowa w przywołanych przepisach skutkuje bezprzedmiotowością prowadzonego postępowania, co w praktyce uniemożliwia merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy.

W tym stanie rzeczy jawi się wątpliwość co do statusu prawnopodatkowego PGK po ustaniu jej bytu prawnego w przypadku, gdy to PGK jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych wystąpiła z wnioskiem o wydanie interpretacji w jej indywidualnej sprawie. Analiza aktualnych rozwiązań prawnych pozwala na sformułowanie tezy, że ustanie bytu prawnego pozbawia PGK możliwości kontynuowania postępowania w sprawie o wydanie indywidualnej interpretacji zarówno

²⁰ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. 2019 r. poz. 2325 ze zm.) – dalej jako u.p.p.s.a.

²¹ Ordynacja podatkowa nie zawiera definicji zainteresowanego, a jedynie określa wymogi jakie powinna spełniać dana osoba wnioskująca o wydanie interpretacji. W literaturze spotyka się sposób rozumienia tego pojęcia wypracowany w orzecznictwie, tj. „Podmiotem legitymowanym do wystąpienia o interpretację indywidualną może być tylko i wyłącznie taki podmiot, u którego wystąpił lub może wystąpić opisany we wniosku interpretacyjnym określony stan faktyczny, który może powodować konsekwencje w zakresie prawa podatkowego” (wyr. NSA z 1.12.2015 r., II FSK 2386/13) zob. w H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz. (...) do art. 14b .

na etapie prowadzonym przez organ podatkowy, tj. zgodnie z procedurą określoną w Ordynacji podatkowej, jak i na etapie postępowania sądowo-administracyjnego. Inaczej rzecz ujmując, brak podmiotowości PGK pozbawia organ podatkowy lub sąd administracyjny możliwości wskazania strony będącej adresatem rozstrzygnięcia w sprawie, albowiem PGK która była dotychczas stroną toczącego się postępowania przestała istnieć, a spółki ją tworzące nie są stronami toczącego się postępowania. W tej sytuacji, podmioty te pozbawione są również legitymacji do zaskarżenia rozstrzygnięć organu podatkowego²² oraz orzeczeń wydanych przez sądy administracyjne w I instancji.

Skutki utraty statusu podatnika przez PGK w toku postępowania o wydanie indywidualnej interpretacji były kilkakrotnie przedmiotem rozpatrywań przez sąd administracyjny.²³ Omawiane sprawy w sensie materialnym dotyczyły różnych stanów faktycznych i zdarzeń przyszłych, natomiast formalnie przebieg postępowań był tożsamy. Z punktu widzenia proceduralnego najistotniejszy element sprawy to wydanie przez Naczelną Sąd Administracyjny postanowienia o umarzeniu postępowania kasacyjnego z uwagi na jego bezprzedmiotowość. W uzasadnieniu NSA wskazał, że okolicznością decydującą w tych przypadkach o bezprzedmiotowości prowadzonych postępowań jest unicestwienie strony postępowania, który to brak uniemożliwia kontynuowanie postępowań i wydanie rozstrzygnięcia. Kluczowe kwestie, na które zwróciły uwagę składy orzekające to przede wszystkim:

I. Wyjaśnienie podmiotowości PGK i związanej z tym zdolności podatkowej i sądowej. Zdaniem Sądu, zdolność podatkowa PGK, wymagana w procedurze wydania indywidualnej interpretacji, osadzona jest w przepisach u.p.d.o.p. Ustawa ta przyznaje PGK status podatnika, czyniąc ją adresatem praw i obowiązków podatkowych związanych z rozliczeniem podatku dochodowego od osób prawnych i tym samym

²² Mowa tu o indywidualnej interpretacji lub postanowieniu organu II instancji utrzymującym postanowienie organu I instancji w przedmiocie odmowy wydania indywidualnej interpretacji. W obydwu przypadkach jest to Dyrektor Krajowej Informacji Podatkowej.

²³ Postanowienia NSA z 12.04.2019 r. o sygn. akt: II FSK 1150/17, II FSK 1111/17, II FSK 1293/17 oraz z 28.02.2019 r. sygn. akt II FSK 495/17.

dając PGK legitymację do występowania z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji. Z kolei zdolność sądowa, niezbędna do bycia stroną postępowania oraz stroną-adresatem wydanego rozstrzygnięcia uregulowana jest w przepisach u.p.p.s.a., które wskazują katalog podmiotów posiadających zdolność sądową (art. 25) oraz definiują pojęcie strony w postępowaniu przed sądem administracyjnym (art. 32).

II. Następstwo prawne (sukcesja podatkowa), które w myśl przepisów prawa podatkowego staje się skuteczne w momencie przekształcenia jednego podmiotu praw i obowiązków podatkowych w inny. Odnosząc się do tego zagadnienia, Sąd zwrócił uwagę, że następstwo prawne (podatkowe) występuje tylko w ściśle określonych przypadkach wskazanych w Ordynacji podatkowej, do których nie należy ustanie bytu prawnego PGK. Ani spółka dominująca, ani też pozostałe spółki tworzące PGK nie stają się następcami prawnymi takiej grupy, albowiem nie zostały wymienione w art. 93 i 94 Ordynacji podatkowej. Takiego następstwa nie regulują także przepisy u.p.d.o.p.

Konkludując NSA stwierdził, że w związku z brakiem odpowiednich regulacji pozwalających na uznanie PGK za stroną toczących się postępowań czy dających prawo do kontynuowania postępowania wobec innego podmiotu w ramach następstwa prawnego, postępowanie sądowno-administracyjne staje się bezprzedmiotowe z uwagi na brak strony toczącego się postępowania, co obliguje Sąd do umorzenia postępowania w sprawie, na podstawie art. 161 § 1 pkt 3 u.p.p.s.a. Warto zauważyć, iż uwadze Sądu nie umknęła kwestia nowelizacji przepisów Ordynacji podatkowej wprowadzonej z dniem 1 stycznia 2016r. a mających na celu poprawę sytuacji PGK poprzez przyznanie spółkom tworzącym tę grupę prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty po ustaniu jej bytu prawnego (art. 75 § 2a), przy czym jak podsumował Sąd, wprowadzona zmiana „rozważanych tu problemów interpretacyjnych nie rozwiązała”²⁴

W omawianym przypadku pozbawienie PGK legitymacji do bycia stroną postępowań w sprawach o indywidualne interpretacje oznacza

²⁴ Zob. Postanowienie NSA z 12.04.2019 r. sygn. akt II FSK 1293/17, s. 7.

unicestwienie całego postępowania, które zainicjowane zostało w celu uzyskania przez PGK gwarancji co do prawidłowości rozliczania zobowiązania podatkowego przez cały okres jej funkcjonowania. W efekcie orzeczonego stanu, PGK, po pierwsze - traci prawo do uzyskania interpretacji, po drugie – prawa takiego nie uzyskują spółki tworzące tą PGK, które nota bene ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania byłej PGK i po trzecie – PGK traci również legitymację do obrony swoich praw związanych z rozliczeniem swoich zobowiązań w podatku dochodowym od osób prawnych w sytuacji weryfikacji tych rozliczeń przez organy podatkowe, o czym szerzej będzie mowa w dalszej części artykułu dotyczącej postępowania podatkowego prowadzonego w zakresie rozliczenia podatku przez PGK.

Końcowo warto zauważyć, że utrata legitymacji do występowania w charakterze strony w postępowaniu sądowo-administracyjnym, jak i prowadzonym przez organ podatkowy (tutaj: w sprawie dotyczącej indywidualnej interpretacji) to problem, z którym boryka się wielu podatników o statusie PGK, o czym świadczy ilość i treść przytoczonych orzeczeń. Pomimo iż temat ten pozostaje, na tle sporów prowadzonych z organami podatkowymi, aktualny już od kilku lat, to jednak wyraźnie zaznaczony został dopiero w ubiegłym roku, kiedy to wydana została większość z orzeczeń NSA utrwalających dokonaną w tym przedmiocie przez sądy wykładnię przepisów.

4. Podatkowa grupa kapitałowa jako strona w postępowaniu podatkowym

Negatywne konsekwencje utraty statusu podatnika przez PGK, widoczne są również w postępowaniu podatkowym. W zależności od momentu ustania bytu prawnego przez PGK skutki te mogą ujawnić się również w toku postępowania odwoławczego oraz postępowania sądowo-administracyjnego będącego konsekwencją zakończonego wobec PGK postępowania podatkowego.

Tezy Naczelnego Sądu Administracyjnego sformułowane w prezentowanych wyrokach, jako że dotyczą statusu PGK jako strony postępowań uregulowanych w przepisach Ordynacji podatkowej

czy u.p.p.s.a., pozostają aktualne w odniesieniu do uprawnień PGK związanych z rozliczeniem jej zobowiązań podatkowych.

Problemy jakie pojawiają się w tej materii po stronie PGK to:

Po pierwsze, sporządzenie zeznania podatkowego za rok podatkowy, będący ostatnim rokiem funkcjonowania PGK. Przepisy u.p.d.o.p. nie wskazują podmiotu, na którym ciąży taki obowiązek po ustaniu bytu PGK. W praktyce akceptowalnej przez organy podatkowe utrzymała się forma sporządzania i składania zeznań przez de facto nie istniejącą PGK. Tożsama praktyka przyjęta została w przypadku korekt zeznań podatkowych, chociaż zauważyć należy, że w przypadku korekty skutkującej powstaniem nadpłaty, odpowiednie zastosowanie znajduje art. 75 § 2a Ordynacji podatkowej, przyznający legitymację do złożenia po ustaniu bytu prawnego PGK wniosku o stwierdzenie nadpłaty w zakresie zobowiązań tej grupy spółkom ją tworzącym.²⁵ Jest to rozwiązanie sformułowane per analogiam do rozwiązań przyznanych byłym wspólnikom spółki cywilnej w związku z rozliczeniem podatku od towarów i usług, co też było jednym z postulatów kierowanych pod adresem polskiego ustawodawcy uzasadnianych potrzebą przyznania spółkom rozwiązanej PGK prawa do zwrotu powstałej nadpłaty podatku. Obecnie jest to jedyny instrument przyznany na gruncie przepisów podatkowych pozwalający na kontynuowanie spraw byłej PGK przez jej członków. W przypadku korekty zeznania skutkującej zwiększeniem uprzednio zadeklarowanego zobowiązania podatkowego ustawa podobnych uprawnień na rzecz PGK nie przewiduje. Nie sposób przewidzieć reakcji organu podatkowego w sytuacji złożenia takiej korekty przez rozwiązaną PGK. Skrajnie niekorzystnym skutkiem, chociaż nie wykluczonym na mocy przepisów Ordynacji podatkowej, może być w tej sytuacji odmowa uznania przez organ podatkowy złożonej przez PGK korekty zeznania za bezskuteczną, jako nie pochodzącą od podatnika, a następnie wszczęcie kontroli podatkowej w tym zakresie, do czego organ został wyposażony w szczególne narzędzie unormowane w Dziale VI Ordynacji podatkowej.

²⁵ Uzupełnieniem prawa do zwrotu nadpłaty jest przepis art. 77b § 5, który określa zasady i terminy jej zwrotu.

Po drugie, wspomniane uprawnienie organu podatkowego do przeprowadzenia kontroli podatkowej wobec wszystkich spółek wchodzących w skład PGK w przypadku gdy grupa ta utraciła status podatnika. Kompetencje te przyznaje art. 284ab Ordynacji podatkowej, który poza wspomnianą legitymacją do wszczęcia kontroli zapewnia organom podatkowym możliwość prowadzenia takiej kontroli na wypadek rozwiązania niektórych ze spółek tworzących byłą PGK. Pod znakiem zapytania pozostaje jednak sposób rozliczenia zobowiązania określonego w wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej wobec spółek, które zostały już rozwiązane.

Po trzecie, legitymacja do podejmowania działań w postępowaniu podatkowym. Brak precyzyjności w formułowaniu sytuacji byłej PGK uwidacznia się na tle przepisów Działu IV Rozdziału 8 Ordynacji podatkowej w zakresie wszczęcia postępowania podatkowego. Szczególną uwagę zwraca art. 165b sankcjonujący uprawnienie organu podatkowego do wszczęcia postępowania podatkowego w razie ujawnienia nieprawidłowości w toku przeprowadzonej kontroli podatkowej. Wprawdzie adresem przywołanej normy prawnej jest *expressis verbis* kontrolowany niemniej na tle całej treści przepisu należy sądzić, że chodzi tu o kontrolowanego będącego podatnikiem.²⁶ W świetle sytuacji prawnopodatkowej po ustaniu bytu PGK, kryterium takiego nie spełnia ani sama PGK, ani też poszczególne spółki ją tworzące.

Po czwarte, sytuacja PGK w toku postępowania odwoławczego. W zasadzie wobec braku określenia przez ustawodawcę prawnych możliwości wydania decyzji w postępowaniu podatkowym prowadzonym po zakończeniu kontroli podatkowej, czy to dla nieistniejącej już PGK czy też dla jej członków nie będących jej następcami prawnymi w rozumieniu Ordynacji podatkowej, trudno mówić o realnej możliwości zainicjowania

²⁶ Wynika to z treści art. 165b § 1 „W przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli.”

postępowania odwoławczego. W każdym razie nie budzi wątpliwości fakt, iż w przypadku utraty przez PGK statusu podatnika po wydaniu decyzji na istniejącą jeszcze PGK, traci ona legitymację do złożenia odwołania od decyzji organu I instancji. Co więcej, legitymacji tej nie otrzymują spółki wchodzącej w jej skład. W ślad za argumentacją NSA przedstawioną w związku z postępowaniem przed sądem administracyjnym w sprawie wydania indywidualnej interpretacji, sądzić należy, że mają one odpowiednie zastosowanie również w przypadku wniesienia skargi na decyzję wydaną przez organ II instancji.

Na tle normatywnej sytuacji PGK określonej w Ordynacji podatkowej oraz przepisach u.p.d.o.p uwagę zwraca profiskalny charakter tych uregulowań, który szczególnie widoczny jest w przepisie regulującym solidarną odpowiedzialność spółek tworzących PGK za jej zobowiązania.²⁷ Niewątpliwie ogólna formuła tej normy pozwala organom podatkowym na egzekwowanie zobowiązań podatkowych bez względu na zmieniający się status PGK.

5. Uwagi de lege lata i de lege ferenda

Wskazanie podmiotów będących podatnikami należy do fundamentalnych elementów funkcjonowania prawa podatkowego i dlatego winno to następować w sposób jasny i precyzyjny²⁸. Tymczasem konstrukcja PGK jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych pozostawia nazbyt szerokie pole do interpretacji. Na tle przedstawionej linii orzeczniczej uwydatnia się ewidentna luka prawna, która pozbawia PGK możliwości podejmowania działań w jej sprawach podatkowych. Nie wydaje się niczym uzasadnione milczenie ustawodawcy w tym zakresie, tym bardziej że w każdym innym przypadku, w którym dochodzi do „unicestwienia” podatnika, przepisy prawa podatkowego przewidują odpowiednie dla danej kategorii podatników następstwo prawne (sukcesję podatkową).

²⁷ Solidarna odpowiedzialność spółek tworzących PGK unormowana jest w art. 1a ust. 14 u.p.d.o.p.

²⁸ B. Kuźniacki, *Trzy różne rezultaty interpretacyjne dotyczące ustalenia statusu podatkowego spółek z podatkowej grupy kapitałowej a zakres podmiotowy unijnych dyrektyw oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania* (2), PP nr 10 z 2015, s. 35.

Istota problemu tkwi w normatywnej definicji PGK, która dopuszcza różne warianty rozumienia zdolności podatkowej spółek tworzących PGK w okresie jej funkcjonowania.

W doktrynie przeważa stanowisko, że spółki tworzące PGK tracą status podatnika z chwilą jej zawiązania, które uzasadniane jest treścią art. 8 ust. 7 u.p.d.o.p.²⁹ Z kolei w opozycji do niniejszego stanowiska podkreśla się, że faktycznie żaden przepis u.p.d.o.p. nie pozbawia takich spółek statusu podatnika, co potwierdzają także stanowiska organów podatkowych wyrażone w indywidualnych interpretacjach.³⁰ Warta uwagi jest także hipoteza zakładająca możliwość trzech różnych sposobów interpretacji przepisów odnoszących się do statusu spółek konstytuujących PGK³¹. Hipoteza ta wydaje się być uzasadniona m.in. w świetle regulacji dotyczących podatku od zagranicznej jednostki kontrolowanej, który w świetle aktualnego stanowiska organów podatkowych winien być rozliczany przez spółkę wchodzącą w skład PGK a nie przez PGK.³² Taka dowolność interpretacji jaką dopuszczają przepisy u.p.d.o.p. godzi w ukształtowaną w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasadę formułowania przepisów w sposób zrozumiały i przewidywalny dla adresatów.³³

Przedstawiciele nauki prawa podatkowego od kilku lat postulują potrzebę doprecyzowania przepisów dotyczących statusu prawnopodatkowego PGK. Pierwsze krytyczne głosy pojawiły się jeszcze w odniesieniu do regulacji jakie obowiązywały do końca 2015 r. i dotyczyły m.in. braku rozwiązań prawnych związanych prowadzeniem postępowania kontrolnego i podatkowego wobec PGK czy też spółek ją tworzących, a także z prawem do wystąpienia przez spółki tworzące PGK z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty po ustaniu bytu prawnego

²⁹ *Ibidem* s. 39-40.

³⁰ *Ibidem* s. 38.

³¹ *Ibidem* s.38 Autor wskazuje, że na tle przepisów u.p.d.o.p.. możliwe jest do przyjęcia, że spółki tworzące PGK: 1) są podatnikami tego podatku, 2) są częściowo podatnikami tego podatku, tj. tylko w odniesieniu do dywidend otrzymywanych od spółek z siedzibą lub zarządem w Polsce lub 3) nie są podatnikami tego podatku.

³² Zob. art. 24a u.p.d.o.p.

³³ B. Kuźniacki, *Trzy różne rezultaty interpretacyjne ...* s. 41.

PGK.³⁴ Po uregulowaniu tej kwestii w drodze wspomnianej nowelizacji przepisów Ordynacji podatkowej, aktualnie postulowana jest potrzeba uregulowania prawnopodatkowej sytuacji PGK i jej członków tak istotna m.in. na gruncie prowadzonych przez organy podatkowe postępowań.³⁵

Pomijając rozbieżności w interpretacji aktualnego stanu prawnego, argumenty co do przyszłych zmian pozostają zbieżne. Za głosami reformy przemawia, po pierwsze, niczym nieuzasadniona odmienność polskich przepisów na tle regulacji innych państw Unii Europejskiej, a po drugie, brak precyzji w określeniu statusu PGK i spółek ją tworzących, skutkujący narastającymi wątpliwościami interpretacyjnymi.³⁶ W uzupełnieniu powyższego, warto wskazać na wzmiankowane już braki legislacyjne, które pozbawiają PGK i spółki ją tworzące prawa do udziału w postępowaniach dotyczących spraw podatkowych PGK po ustaniu jej bytu prawnego.

Analiza regulacji odnoszących się do statusu PGK i specyfiki jej rozliczenia podatkowego, tj. przepisów u.p.d.o.p. i Ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, że remedium na wadliwe funkcjonowanie PGK stanowi przebudowa jej ustawowej definicji, która przede wszystkim pozwoli na zachowanie statusu spółek wchodzących w skład PGK. W świetle stanowiska doktryny, złotym środkiem byłoby jednocześnie pozbawienie PGK statusu podatnika. W takim wypadku PGK realizowałaby funkcje konsolidacyjne dla celów ustalenia wyniku całej grupy do celów podatkowych.³⁷ Zasadnicza zmiana sprowadzałaby się zatem do usunięcia regulacji zawartej w ust. 2 art. 1 u.p.d.o.p. i doprecyzowania kwestii zdolności podmiotowej spółek tworzących PGK. Proponowane rozwiązanie uregulowałoby jednoznacznie rolę poszczególnych spółek tworzących PGK nie tylko z perspektywy strony prowadzonych postępowań w sprawach podatkowych dotyczących całej

³⁴ A. Nowak red., *Podatkowa grupa kapitałowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2015, s. 138-144.

³⁵ P. Selera, M. Supera-Markowska, *Grupy podatkowe – koncepcje reformy (...)*, s. 36.

³⁶ *Ibidem* s. 51, gdzie wskazuje się, iż polska jest jedynym krajem na świecie, w którym utworzenie PGK statuuje nowego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, a także B. Kuźniacki, *Trzy różne rezultaty interpretacyjne ... s. 41*

³⁷ Zob. P. Selera, M. Supera-Markowska, *Grupy podatkowe – koncepcje reformy (...)*. Przegląd Podatkowy, nr 8 z 2019 r. s. 51, gdzie proponuje się ustalenie podstawy opodatkowania na poziomie poszczególnych spółek a rozliczenie wspólnego podatku PGK przez spółkę dominującą.

grupy, ale również z perspektywy ich roli jako podatnika podatku od zagranicznych jednostek kontrolowanych. Aktualnie sprawy te nie zostały uregulowane w ustawie, a sposób postępowania wypracowany został w drodze indywidualnych interpretacji podatkowych i orzecznictwa. Zważywszy na istotę zagadnienia, jakim jest wskazanie podatnika, oczekiwane jest wprowadzenie uregulowania nie budzącego wątpliwości interpretacyjnych.

6. Podsumowanie

Konstrukcja polskich przepisów regulujących funkcjonowanie PGK nasuwa wątpliwości co do celów ich wprowadzenia. Z jednej strony bowiem nie można przemilczeć faktu, iż projektodawcom przyświecała postulowana przez holdingi potrzeba uregulowania ich działalności gospodarczej, która z racji pewnych odmienności od tych jakie cechowały działalność pozostałych grup podatników wymagała zapewnienia szczególnych rozwiązań ułatwiających rozliczanie podatku dla podmiotów funkcjonujących w synergii gospodarczej. Decyzja polskiego ustawodawcy o wprowadzeniu odrębnych rozwiązań dla grup podmiotów była też reakcją na obowiązujące już od lat w krajach zachodnioeuropejskich rozwiązania adresowane wyłącznie do grup spełniających kryteria holdingów. Z drugiej strony zauważalny jest w polskich rozwiązaniach silny nacisk na minimalizację narzędzi pozwalających PGK na skorzystanie z preferencyjnego sposobu opodatkowania, czego przejawem jest wieloletnie przemilczanie przez ustawodawcę problemów narastających w tematyce ustania bytu prawnego PGK na tle rozliczeń podatkowych tej grupy. Wskazane w niniejszym opracowaniu wady legislacyjne leżące u podstaw konstrukcji definicji PGK wymagają zmiany obecnych przepisów. Kierunek zmian powinien uwzględniać nie tylko specyfikę działalności gospodarczej jaka prowadzona jest w ramach grupy powiązanych podmiotów, ale także relacje i sieć zależności jakie zachodzą w obszarze przepisów prawa formalnego i materialnego dotyczących PGK jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych i zarazem podmiotu praw i obowiązków

realizowanych na mocy przepisów prawa podatkowego ogólnego. W świetle przedstawionych propozycji *de lege ferenda*, kluczowa wydaje się być kwestia określenia sytuacji prawnopodatkowej spółek tworzących PGK kosztem rezygnacji z podmiotowości podatkowej PGK.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

1. D. Gajewski, *Opodatkowanie holdingów i grup kapitałowych*, ABC 2005 (<http://sip.lex.pl/>).
2. Ł. Furman, *Ocena funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej*, *Zarządzanie i Finanse*, *Journal of Management and Finance* Vol. 13, No. 3/1/2015 (dostęp online: http://zif.wzr.pl/pim/2015_3_1_13.pdf) s. 197-207.
3. J. Szlęzak-Matusiewicz, *Podatkowa grupa kapitałowa na gruncie podatku od towarów i usług – ryzyko szacowania podstawy opodatkowania*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 3/2017 (87), cz. 2 (<https://wnus.edu.pl/frfu/file/article/download/7066.pdf>) s. 53-65.
4. P. Selera, M. Supera-Markowska, *Grupy podatkowe – koncepcje reformy ze szczególnym uwzględnieniem analizy porównawczej oraz aspektów międzynarodowych (1). Podatek dochodowy od osób prawnych*. *Przegląd Podatkowy*, nr 8 z 2019 r. s. 47-54.
5. K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter (red.) *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2019.
6. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2018.
7. H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2020, komentarz do art. 14c (<http://sip.legalis.pl/>).
8. B. Kuźniacki, *Trzy różne rezultaty interpretacyjne dotyczące ustalenia statusu podatkowego spółek z podatkowej grupy kapitałowej a zakres podmiotowy unijnych dyrektyw oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (2)*, *PP* nr 10 z 2015, s. 35-42.
9. A. Nowak red., *Podatkowa grupa kapitałowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2015.

Akty prawne

1. Ustawa z 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1406).
2. Ustawa z 28 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325).
3. Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U z 2019 r. poz. 2325 ze zm.).

Funkcjonowanie stabilizującej reguły wydatkowej - analiza i ocena regulacji

Functioning of the stabilizing expenditure rule - analysis and assessment of the regulation

Streszczenie

Artykuł ten jest kontynuacją tekstu “Kształtowanie się Stabilizującej Reguły Wydatkowej oraz mechanizm jej działania”, w którym wyjaśnione zostało pojęcie reguły wydatkowej oraz opisana została oryginalna konstrukcja stabilizującej reguły wydatkowej. W tej pracy opisane jest funkcjonowanie owej reguły w latach 2015-2018. Omówione są również wszystkie zmiany w jej konstrukcji poczynione od uchwalenia reguły w pierwotnej postaci. Na końcu stabilizująca reguła wydatkowa poddana jest ocenie jako regulacja implementująca normy i zalecenia płynące z aktów UE oraz jako narzędzie służące do zachowania stabilności fiskalnej.

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

Abstract

This paperwork is a continuation of article titled „Formation and construction of the stabilizing expenditure rule” which explains notion

of expenditure rule and describes original construction of stabilizing expenditure rule. This paperwork presents functioning above mentioned rule in the years 2015-2018. In addition, all construction changes implemented after enacting the original rule are profoundly explained. At the end of the paperwork, stabilizing expenditure rule is subjected to complex assessment in two aspects; as the regulation that should implement legal standards coming from EU legislation; as the tool used to maintain fiscal sustainability.

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

1. Wprowadzenie

Stabilizująca reguła wydatkowa (dalej także SRW), jest od 2015 r. kluczowym elementem brany pod uwagę podczas ustalania corocznych pułapów wydatków sektora finansów publicznych. Artykuł ten jest kontynuacją tekstu “Kształtowanie się stabilizującej reguły wydatkowej oraz mechanizm jej działania” (dalej także: artykuł poprzedzający), w którym wyjaśnione zostało pojęcie reguły wydatkowej, oraz opisane zostały tego typu regulacje funkcjonujące w III RP z SRW na czele, której oryginalna konstrukcja została szczegółowo nakreślona. Celem niniejszego artykułu jest dogmatyczno-prawna analiza funkcjonowania regulacji począwszy od roku 2015. Opierać będzie się ona na założeniach sformułowanych w tekście poprzednim. Po analizie stabilizująca reguła wydatkowa poddana zostanie ocenie zarówno jako regulacja implementująca normy i zalecenia płynące z aktów UE jak i narzędzie służące do zachowania stabilności fiskalnej.

Na wstępie należy przypomnieć, że stabilizująca reguła wydatkowa w swoim oryginalnym brzmieniu nigdy nie weszła w życie. Na mocy Ustawy z dnia 6 grudnia 2013 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z określeniem zasad wypłaty emerytur ze środków zgromadzonych w otwartych funduszach emerytalnych¹ przeprowadzono reformę

¹ Dz.U. z 2013 r. poz. 1717.

systemu emerytalnego. W efekcie przekazania do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (działającego w imieniu i na rzecz Funduszu Ubezpieczeń Społecznych) aktywów o wartości rynkowej 153,1 mln. zł, nastąpiła konwersja zobowiązań Skarbu Państwa, polegająca w praktyce na nabyciu przez Skarb Państwa reprezentowany przez Ministra Finansów od ZUS papierów skarbowych, przekazanych ZUS-owi przez Otwarte Fundusze Emerytalne. Po nabyciu przez Skarb Państwa papiery te zostały umorzone, co skutkowało obniżeniem długu publicznego o ok. 7,6% PKB². Implikowało to konieczność dostosowania progów państwowego długu publicznego, zawartych w art. 112aa ust. 4 ustawy o finansach publicznych (dalej także UFP). Na mocy Ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw³ zostały one obniżone o 7%, odpowiednio z 50% do 43% i z 55% do 48%.

2. SRW w 2015 r.

Rok 2015 był pierwszym, w którym wyznaczono poziom wydatków sektora finansów publicznych w oparciu o stabilizującą regułę wydatkową. Na mocy art. 14 Ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych⁴ wyznaczono skonsolidowaną, startową kwotę wydatków na 2014 r., która wyniosła 690,629 mld zł. Na jej podstawie obliczono kwotę na rok 2015 przy pomocy następujących danych:

- korekta o błędy w prognozach inflacji, prognozowany wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych na rok 2014 przyjęto na poziomie określonym w art. 14 ust. 5 pkt 1 Ustawy z 8 listopada 2013 r... tj. 1,024. Skorygowano potem wskaźnik CPI do poziomu 1,001;
- wskaźnik przewidywanego wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych na poziomie 1,012;
- wskaźnik średniookresowej dynamiki PKB na poziomie 1,0317;

² Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk nr 2259, s. 3

³ Dz.U. z 2014 r. poz. 911.

⁴ Dz.U. z 2013 r. poz. 1646.

- korekta z tytułu nierównowagi finansów publicznych na poziomie -2pp;
- łączna wartość działań dyskrejonalnych w wysokości 5,523 mld zł;
- suma różnic, o której mowa w art. 112aa UFP, tj. skumulowanych różnic pomiędzy relacją wyniku nominalnego sektora General Government do PKB oraz poziomem MTO, zgodnie z art. 15 ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, w roku 2015 w wysokości zero.

Łączna kwota wydatków została obliczona na kwotę 696,735 mld zł. Nieprzekraczalny limit wydatków wyznaczony przez SRW wyniósł 519,398 mld zł (w tym 343,640 mld zł dla wydatków budżetu państwa). W ustawie budżetowej zaplanowano wydatki budżetu państwa na 2015 r. w wysokości 343,277 mld zł, czyli 363,1 mln. zł poniżej limitu wyznaczonego przez SRW⁵. Aczkolwiek zarówno w ustawie budżetowej, projekcie ustawy czy też jej uzasadnieniu nie można znaleźć żadnych danych odnośnie relacji limitu wyznaczonego przez SRW dla wydatków budżetu państwa a limitem przyjętym w ustawie budżetowej. W dokumentach rządowych można znaleźć tylko informacje, że poziom wydatków budżetu państwa wyliczany jest w oparciu o regułę wydatkową.

Ostatecznie, w 2015 r. deficyt sektora General Government wyniósł 2,7% PKB⁶, udało się więc nie przekroczyć referencyjnej wartości 3%, co przyczyniło się do uchylecia procedury nadmiernego deficytu (trwającej od 2009 r.) w czerwcu 2015 r⁷. Kwota wydatków zrealizowana przez podmioty podlegające SRW wyniosła łącznie 683,427 mld zł i była niższa od kwoty wydatków określonej w ustawie budżetowej na 2015 rok o 13,307 mld zł. Suma wydatków wszystkich podmiotów objętych limitem z ust. 3 wyniosła 501,946 mld zł i była niższa od limitu wydatków określonego w ustawie budżetowej na 2015 rok o 17,452 mld zł. Wg szacunków NIK,

⁵ Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa I założeń polityki pieniężnej w 2015 roku*, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,11415.pdf> dostęp 20.08.2019 r.

⁶ OECD, *General Government deficit* <https://data.oecd.org/gga/general-government-deficit.htm> dostęp 26.07.19 r.

⁷ Decyzja Rady Unii Europejskiej nr 2015/1026 z dnia 19 czerwca 2015 r. uchylająca decyzję 2009/589/WE w sprawie istnienia nadmiernego deficytu w Polsce, Dz. U. L 163/57 z 30.06.2015 r.

gdyby wydatki zostały zrealizowane w kwocie odpowiadającemu limitowi reguły wydatkowej, deficyt sektora General Government wyniósłby 3,7% PKB⁸. Wynikało to m. in. ze zmniejszenia poziomu dochodów budżetu państwa o 10,497,8 mld zł w nowelizacji ustawy budżetowej z 29.12.2015 r.⁹ (realnie dochody były mniejsze o 8,061 mld). W momencie tak znacznego zmniejszenia dochodów, limit wyznaczony przez regułę wydatkową nie spełniał swojego zadania, pozwalając na przekroczenie referencyjnej wartości deficytu sektora instytucji rządowych i samorządowych.

3. Zmodyfikowana SRW od 2016

$$WYD_n = WYD_{n-1}^* \cdot E_n(CPI_n) \cdot [WPKB_n + K_n] + E_n(\Delta DD_n)$$

konstrukcja pierwotna

$$WYD_n = WYD_{n-1} \cdot E_{n-1}(CCPI) \cdot [WPKB_n + K_n] + E_n(\Delta DD_n)$$

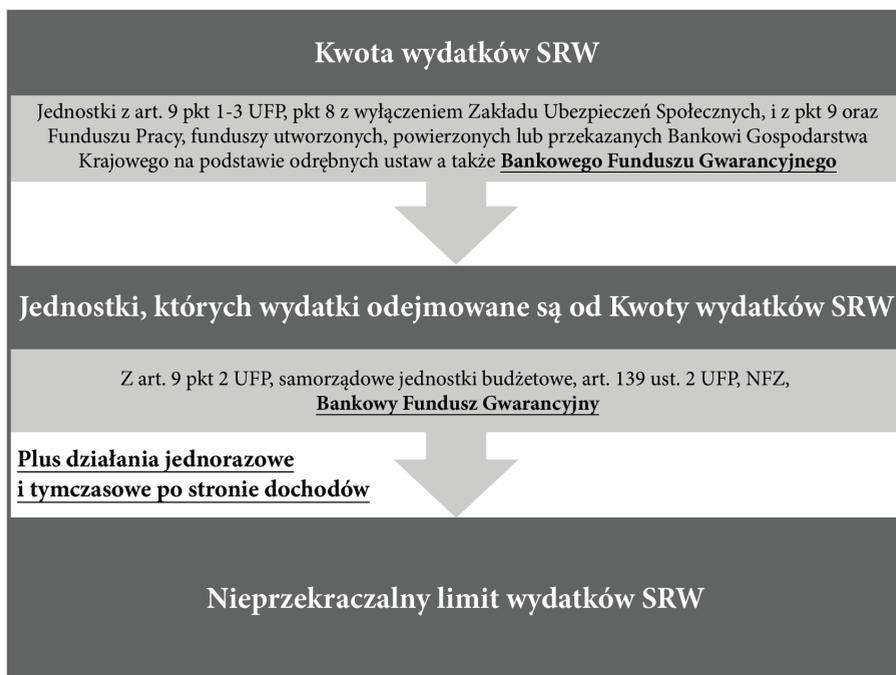
konstrukcja zmieniona

We wzorze do wyliczenia kwoty wydatków SRW zastąpiono szacunkowy poziom inflacji celem inflacyjnym. Z tego powodu zrezygnowano też z korekty kwoty z roku poprzedniego o nietrafioną prognozę inflacji.

Rys. 1. Przedstawienie zmodyfikowanego schematu obliczania kwoty wydatków SRW.
Opracowanie własne.

⁸ Komentarz do art. 112aa (w:) W. Misiąg (red), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*. System informacji prawniczej Legalis.

⁹ Ustawa z dnia 16 grudnia 2015 r. o zmianie ustawy budżetowej na rok 2015 (Dz.U. z 2015 r. poz. 2195).



Rys. 2. Przedstawienie zmodyfikowanego schematu wyznaczania nieprzekraczalnego limitu wydatków SRW. Wytłuszczone i podkreślone są zmiany w stosunku do pierwotnej konstrukcji. Opracowanie własne.

W omawianym kształcie, stabilizująca reguła wydatkowa obowiązywała tylko w pierwszym roku swojego istnienia. W 2015 r. miały miejsce dwie zmiany ustawy o finansach publicznych, ważne w kontekście SRW. Na mocy art.1 ust. 2 Ustawy z dnia 22 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych¹⁰ do kwoty wydatków podmiotów wymienionych w art. 112aa ust. 1 UFP włącza się także kwotę planowanych wydatków Bankowego Funduszu Gwarancyjnego określonych w planie finansowym Funduszu. Na mocy art. 2 tejże ustawy podstawą do obliczenia kwoty SRW w 2016 r. była wartość określona w ustawie budżetowej na 2015r. powiększona o kwotę odpowiadającą wydatkom Bankowego Funduszu Gwarancyjnego w wysokości 3,292 mld zł (wartość funduszy wypłaconych

¹⁰ Dz.U. z 2015r. poz. 1190.

z BFG w 2014 r.) Zmianę uzasadniono decyzją Eurostatu z 2014 r., na mocy której włączono Bankowy Fundusz Gwarancyjny do sektora General Government, co oznaczało, że jego wynik wpływa na całościowy wynik tego sektora¹¹.

Kolejne zmiany wprowadzono na mocy Ustawy z dnia 10 grudnia 2015 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych¹². Na podstawie art.1 ust. 1 lit. c limit z ust. 3 powiększono o sumę wartości działań jednorazowych i tymczasowych po stronie dochodów (jeśli ich wartość przewyższa 0,03% PKB). W konsekwencji kwota nieprzekraczalnego limitu w następnych latach ulegała zwiększeniu.

Z kolei na podstawie art. 1 ust. 1 a) Ustawy z dnia 10 grudnia... przy obliczaniu limitu SRW na dany rok, zamiast wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych, zdecydowano się na branie pod uwagę poziom średniookresowego celu inflacyjnego ustalanego przez Radę Polityki Pieniężnej. Wskutek tego niepotrzebna stała się korekta z tytułu różnicy pomiędzy przewidywaną a rzeczywistą zmianą CPI. Regulację argumentowano tym, że wskaźnik ten cechuje się wysoką zmiennością, zastąpienie go celem inflacyjnym o wprowadziłoby stabilność przy planowaniu limitu wydatków na kolejne lata.

Wskaźnik CPI w 2015 r., czyli w roku modyfikacji reguły wyniósł 99,1, to znaczy że inflacja wyniosła -0,9%¹³. Cel inflacyjny wynosił wówczas i nadal wynosi 2,5%. Różnica pomiędzy wartościami obydwu wskaźników znacznie powiększyła limit wydatków. Warto zwrócić uwagę na fakt, że kwota wydatków z ust. 1 zaprezentowana w rządowym projekcie Ustawy Budżetowej z 30.09.15 r. (a więc przed zmianami z Ustawy z dnia 10 grudnia...) wynosiła 715,349 mld zł, a nieprzekraczalny limit z ust. 3 - 531,095 mld zł¹⁴. W uchwalonej po zmianach Ustawie Budżetowej na

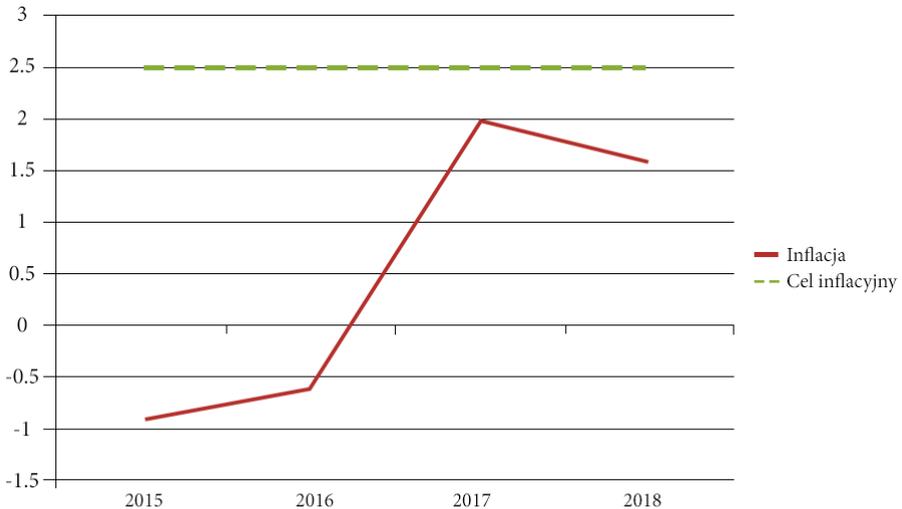
¹¹ Opinia NBP do projektu Ustawy z dnia 22 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (Dz.U. z 2015 r., poz. 1190).

¹² Dz.U. z 2015 r. poz. 2195.

¹³ 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 r.

¹⁴ Rządowy projekt ustawy budżetowej na rok 2016., 30.09.2015 r. <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7>.

2016 r. kwota wyniosła 728 465 mld zł a limit - 553,505 mld zł. Faktycznie w 2016 r. w ramach kwoty wydano 705,254 mld zł, z kolei w ramach nieprzekraczalnego limitu było to 533,495 mld zł. Tak więc, gdyby nie zmiana z grudnia 2015 r., w 2016 r. przekroczono by limit wydatków z ust. 3.



Rys. 3. Przedstawienie wartości inflacji i celu inflacyjnego na przestrzeni lat 2015-2018 (w %). Opracowanie własne.

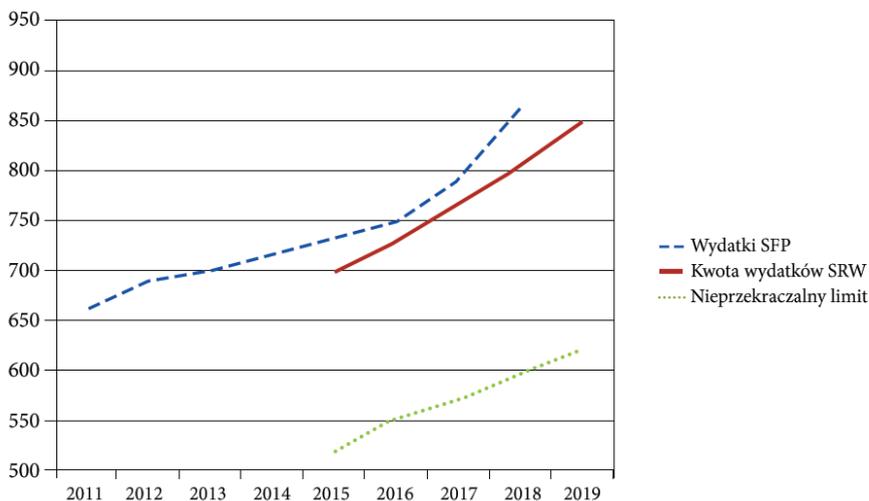
Ustawa z dnia 10 grudnia... stanowi niewątpliwie dowód na to, że w każdej chwili można dowolnie manipulować wskaźnikami SRW aby uniknąć przekroczenia jej limitu. Mimo wszystko w 2016 r. udało się nie przekroczyć poziomu 3% deficytu sektora General Government, osiągając ostatecznie poziom 2,2% PKB.

Podobną relację można zaobserwować w latach 2017-2018, kiedy cel inflacyjny również przewyższał poziom inflacji, wynoszącej odpowiednio 2% i 1,6%. Deficyt sektora rządowego i samorządowego w tych latach osiągał wartości odpowiednio 1,5% i 0,4% PKB¹⁵, a więc w 2018 r. udało się osiągnąć wynik średniookresowego celu budżetowego przeznaczony dla Polski. W tym samym roku osiągnięto rekordowo niski deficyt

nsf/druk.xsp?documentId=DA631E9FA03F3341C1257ED70031C79Ed, dostęp 20.08.2019 r.

¹⁵ OECD Real GDP Forecast, <https://data.oecd.org/gdp/real-gdp-forecast.htm#indicator-chart>, dostęp 21.07.2019 r.

budżetowy w wysokości 13,9 mld zł. Czy jednak niewątpliwa poprawa sytuacji fiskalnej w ostatnich latach nastąpiła dzięki wprowadzeniu SRW? Czy też, podobnie jak w latach 2006-2007 głównym czynnikiem był duży wzrost gospodarczy? W latach 2017-2018 PKB wzrosło odpowiednio o 4,8% i 5,1%. Z tym związany był wzrost dochodów, które na poziomie budżetu państwa wzrosły z 353,7 mld zł (2016) do 443,4 mld zł (2018). Warto zauważyć, że kwota wydatków SRW została określona w ustawie budżetowej na 2018 r. w wysokości 803,950 mld zł natomiast suma wydatków wszystkich podmiotów ją objętych wyniosła 811,041 mld zł¹⁶. Przekroczono więc kwotę o ponad 7 mld zł, mimo dobrej koniunktury gospodarczej i braku nadzwyczajnych okoliczności zmuszających do zwiększenia sumy wydatków.



Rys. 4. Zestawienie całości wydatków (w mld zł.) podmiotów wchodzących w skład sektora finansów publicznych w latach 2011-2019 z kwotą i limitem wyznaczonymi przez SRW (od 2013 r.). Jak widać, reguła wydatkowa nie spowodowała spowolnienia wzrostu wydatków SFP, a od 2016 jego tempo znacznie się zwiększyło.

¹⁶ Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018, Omówienie <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2018>, dostęp 20.08.2019r.

Na chwilę obecną (sierpień 2019 r.) trudno znaleźć szacunkowe dane odnośnie wykonania wydatków w ramach stabilizującej reguły wydatkowej w 2019 r.

4. Ocena regulacji

Na łamach obu prac przybliżona została tematyka stabilizującej reguły wydatkowej. Zostały opisane okoliczności jej powstania, motywy; zarówno wewnętrzne (chęć sanacji finansów publicznych) jak i zewnętrzne (implementacja postanowień płynących z aktów prawnych UE). Poświęcono uwagę zarówno pierwotnej konstrukcji SRW jak i jej istotniejszym zmianom, które fragmentarycznie zostały ocenione. Nie została natomiast dokonana jeszcze całościowa ocena stabilizującej reguły wydatkowej. Zarówno jako mechanizmu spełniającego normy UE jak i narzędzia służącego do osiągnięcia stabilności fiskalnej w dzisiejszym rozumieniu tego terminu. Tej kwestii poświęcona zostanie dalsza część artykułu.

5. Ocena stabilizującej reguły wydatkowej jako regulacji implementującej normy i zalecenia płynące z aktów

Tak jak było to wspomniane w tekście “Kształtowanie się stabilizującej reguły wydatkowej oraz mechanizm jej działania”, SRW ma wypełniać przede wszystkim postanowienia dyrektywy 2011/85 UE¹⁷ oraz rozporządzeń nr 1175/2011 UE¹⁸ i 1176/2011 UE¹⁹.

W kwestii realizacji treści rozporządzeń trudno wskazać niedociągnięcia. Dokonuje ona odpowiedniej korekty wydatków w reakcji na odchylenia wyniku sektora General Government od wartości MTO (1175/2011UE). Wartość korekty wydatków z tytułu nierównowagi publicznych zapisana w regule spełnia wymogi

¹⁷ Dz. U. L 306 z 23.11.2011 r., s.41.

¹⁸ 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.

¹⁹ 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.

Benchmarku Wydatkowego, (rozporządzenie nr 1177/2011 UE²⁰). SRW obejmuje wydatki o wartości niewiele mniejszej niż 40% PKB, tak więc korekta kwoty wydatków o 1,5 pp zmniejszy wydatki o ponad 0,5% PKB (minimalna wartość benchmarku).

Niedociągnięcia można natomiast znaleźć w aspekcie realizacji zaleceń płynących z dyrektywy 2011/85 UE. Faktycznie, dzięki mechanizmowi korekty, regułę można uznać za mechanizm wspierający realizację założeń wynikających z TFUE²¹, szczególnie referencyjnych wartości deficytu i długu. Natomiast przez częste i znaczące zmiany w konstrukcji, które, jak pokazano w pracy, niosą za sobą dalekie skutki fiskalne, trudno stwierdzić, że SRW pomaga w przyjęciu wieloletniej perspektywy planowania budżetowego. Zapisana w art. 112d UFP klauzula wyjścia zgodnie z zaleceniami posiada ograniczoną ilość okoliczności oraz rygorystyczne procedury, w których dozwolone jest nieprzestrzeganie reguły. Należy jednak pamiętać, że zapis ten w żaden sposób nie chroni przed dowolną modyfikacją jej treści. Ponadto art. 112d obowiązywał już podczas istnienia wydatkowej reguły dyscyplinującej, której przypadek pokazuje, że rząd jest w stanie wyjść z inicjatywą, a parlament przegłosować uchylene reguły wydatkowej. Stabilizująca reguła wydatkowa powinna również być uwzględniana w ustawie budżetowej. Zarówno w ustawie budżetowej, jak i uzasadnieniu czy też sprawozdaniu z wykonania podkreśla się oddziaływanie reguły na sektor finansów publicznych, brak jednak wzmianki o tym, że wyznacza ona również nieprzekraczalny limit wydatków budżetu państwa. Kwoty tego limitu można znaleźć jedynie w publikowanych przez NIK wybranych analizach wykonania budżetu państwa. Last but not least, w myśl dyrektywy 2011/85 UE, SRW powinna mieć jasno określone konsekwencje jej nieprzestrzegania. Występują one przede wszystkim na etapie planowania. Z kolei konsekwencji za przekroczenie ustalonej kwoty wydatków nie ma żadnych (stało się to

²⁰ 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.

²¹ Wersje skonsolidowane Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej Dz. U. C 115 z 9.05.2008 r.

choćby w 2018 r., temat ten rozwinięty zostanie w dalszej części artykułu) Odpowiedzialność z tytułu przekroczenia limitu występuje zaś tylko po stronie poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych zgodnie z Ustawą z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych²². Ta kwestia poruszona zostanie jeszcze w ocenie SRW jako narzędzia służącego do uzyskania stabilności fiskalnej.

W śródkresowym sprawozdaniu Komisji Europejskiej z postępów we wdrażaniu dyrektywy 2011/85 UE uznano, że państwa UE, tworząc reguły powinny przestrzegać kilku warunków. Po pierwsze należy uszczelnić system prawny, aby uniknąć osłabiających skuteczność luk w zakresie stosowania reguł. Po drugie skutecznemu przestrzeganiu reguł powinna służyć analiza zarówno konstrukcji jak i stosowania, przeprowadzona przez krajowy organ niezależny od władz budżetowych. W Polsce zarówno system prawny nie został uszczelniony jak i nie przeprowadzono kompleksowej analizy SRW przez pełniącą obowiązki niezależnej instytucji Najwyższą Izbę Kontroli²³.

Podsumowując, konstrukcja SRW de iure realizuje wszystkie założenia, które są wymagane ze strony UE, w niektórych aspektach w całości, w innych tylko częściowo. Natomiast historia obowiązywania zarówno art. 112aa jak i art. 112d UFP pokazują, że w praktyce wiele aspektów SRW realizuje jedynie de iure. Wnioski płynące ze śródkresowego sprawozdania również nie zostały wyciągnięte przez kierowników polskiej polityki fiskalnej.

6. Ocena stabilizującej reguły wydatkowej jako narzędzia służącego do osiągnięcia stabilności fiskalnej

W obu artykułach poświęconych stabilizującej regule wydatkowej podanych zostało wiele danych. Schemat regulacji opisany został w sposób kompleksowy, włącznie z licznymi zmianami. W kilku miejscach tekstu wskazane zostały elementy, które należy brać pod uwagę przy ocenie

²² Dz.U. z 2005 r, nr 14 poz. 114.

²³ U. K. Zawadzka-Pąk, E. Lotko, *Prawnofinansowe instrumenty ograniczania deficytu i długu publicznego w Polsce na tle doświadczeń europejskich*, Temida 2, Białystok 2018 s. 170-173.

regulacji. Nie została jednak ona poddana wyczerpującej ocenie pod kątem samego działania. W rozdziale tym nastąpi właśnie próba dokonania takiej oceny, przekonwertowania liczb, faktów, uzasadnień na odpowiedzi na pytania postawione we wstępie artykułu „Kształtowanie się stabilizującej reguły wydatkowej oraz mechanizm jej działania”. Mianowicie, czy SRW skutecznie chroni państwo przed nadmiernym rozrośnięciem wydatków sektora finansów publicznych?

W poprzedzającym artykule podane zostały cechy, które skuteczna reguła wydatkowa powinna posiadać. Przede wszystkim, jak zostało stwierdzone, reguła taka powinna posiadać odpowiednie umocowanie w prawie. SRW zapisana jest w ustawie o finansach publicznych a konieczność jej istnienia unormowana jest aktami prawnymi UE. Niewątpliwie SRW wypada na tym tle szczególnie korzystnie w stosunku do jej poprzedniczek, to rozwiązanie prawne stosowane jest również w innych krajach Unii Europejskiej. Poprzez umocowanie należy natomiast rozumieć jeszcze inne kwestie. W raporcie Międzynarodowego Funduszu Walutowego *Developing Legal Frameworks to Promote Fiscal Responsibility: Design Matters*²⁴ wskazano, że istotna jest również adekwatność konstrukcji reguły do poziomu “dojrzałości fiskalnej” społeczeństwa, a także występowanie innych regulacji wspierających prowadzenie odpowiedzialnej polityki fiskalnej (FRL, Fiscal Responsibility Law). Budżet jest bowiem narzędziem umożliwiającym realizację podstawowych zadań Państwa i egzekwowanie przez obywateli swoich podstawowych praw. Dbanie o stabilność fiskalną powinno być więc istotne zarówno dla rządu jak i obywateli. W sytuacji, w której postawa taka nie występuje w społeczeństwie, trudno liczyć na samo działanie regulacji, ponieważ nie będzie ono w sposób dostateczny kontrolowane. Szczególnie problem taki występuje w przypadku bardzo skomplikowanej SRW, której działanie nie jest powszechnie zrozumiane. O ile na temat wyniku budżetu państwa, w momencie uchwalania nowej ustawy budżetowej czy też pod koniec roku budżetowego, toczy się debata publiczna, o tyle trudno powiedzieć o podobnej

²⁴ Holger Van Eden, Pokar Khemani, Richard P. Emery Jr, *Developing Legal Frameworks to Promote Fiscal Responsibility: Design Matters*, Waszyngton 2013 s. 79-80.

świadomości w temacie całego sektora finansów publicznych. Tak więc pomimo silnego ugruntowania de iure, przestrzeganie tego, czy reguła działa w sposób skuteczny i zgodny z założeniami nie jest realizowane efektywnie. Kolejnym problemem natury systemowej, który również wskazuje opracowanie IMF jest brak regulacji komplementarnych do SRW²⁵. Przede wszystkim, nie powołano niezależnej rady fiskalnej, lub innej instytucji nadzorującej politykę fiskalną. Oprócz tego w momencie wprowadzenia SRW nie funkcjonowały de facto średniookresowe ramy budżetowe. Obecnie dąży się do reformy w tym kierunku, czego świadectwem mogą być zmiany zawarte w Rozporządzeniu Ministra Finansów z 28 stycznia 2019 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej²⁶. które miały na celu integrację procesu budżetowego wraz z procesem uchwalania WFPF oraz ukierunkowanie jednostek SFP na budżetowanie wieloletnie (np. poprzez tworzenie plan wydatków na rok budżetowy i dwa kolejne lata).

Ważnym aspektem odnoszącym się również do umocowania reguły wydatkowej w systemie finansów publicznych jest jej rozpiętość. Stabilizująca reguła wydatkowa, co zostało pokazane, nie obejmuje całego sektora finansów publicznych. Wydatki SFP wyniosły w 2018 r. ponad 861 mld zł, natomiast kwota wydatków SRW- ponad 811 mld zł. SRW obejmuje więc swoim zasięgiem poniżej 95% sektora finansów publicznych. Może się wydawać, że zakres reguły wydatkowej jest odpowiednio szeroki, należy jednak pamiętać, że pozostawienie choćby najmniejszego obszaru nieobjętego regułą stwarza możliwość przenoszenia wydatków poza niego. Szczególnie, że podmioty które zostały wyłączone z SRW wybrano w sposób uznaniowy, kierując się mało ścisłym kryterium braku zdolności do generowania wysokich deficytów²⁷. Nie jest wykluczone, że na podstawie tego kryterium w przyszłości zostaną wyłączone następne podmioty.

²⁵ Holger Van Eden, Pokar Khemani, Richard P. Emery, op. cit., Waszington 2013, s. 87-101.

²⁶ Dz.U. z 2019r. poz. 183.

²⁷ *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 r.

Istotną kwestią odnośnie zakresu reguły jest również podmiot lub grupa podmiotów odpowiedzialnych za jej przestrzeganie i wykonanie. W wielu opracowaniach na ten temat podnoszony jest problem braku “adresata” zarówno kwoty jak i limitu SRW. Są to bowiem wielkości zagregowane, obowiązujące wiele podmiotów z sektora finansów publicznych. Dlatego ze strony Ministra Finansów odpowiedzialność za niezastosowanie się do zasad SRW występuje przede wszystkim na poziomie planowania, czyli wyznaczenia kwoty i nieprzekraczalnego limitu wydatków. I o ile w wypadku kwoty na tym odpowiedzialność się kończy, o tyle w kwestii limitu występuje również odpowiedzialność na poziomie jego wykonania, po stronie poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych. Problem leży w tym, że w rozumieniu Ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych²⁸ naruszenie dyscypliny finansów publicznych rozumie się przez dokonanie zmiany w budżecie lub planie, stanowiącym podstawę gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych, bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu upoważnienia. Analizując konstrukcję limitu wydatkowego można dojść do wniosku, że w momencie kiedy rzeczywista wartość wydatków odejmowanych od kwoty z art. 112aa ust. 1 będzie mniejsza niż ich wartość prognozowana przy uchwalaniu ustaw budżetowej, to oznaczać będzie, że na etapie planowania odjęte zostało za dużo środków, a nieprzekraczalny limit w ramach kwoty wydatków SRW mógłby być większy. Taka sytuacja uzasadniałaby upoważnienie do dokonania zmiany w planie finansowym jednostki objętej limitem i pozwoliłaby go przekroczyć unikając odpowiedzialności.

W aspekcie odpowiedzialności za przestrzeganie SRW warto jeszcze podkreślić, że Polska jest jedynym państwem Unii Europejskiej w którym nie funkcjonuje niezależna instytucja fiskalna kontrolująca kondycję Sektora Finansów Publicznych²⁹. Tak jak wynika to z poprzedniego rozdziału, pełniący jej obowiązki NIK nie zrealizował wszystkich zadań

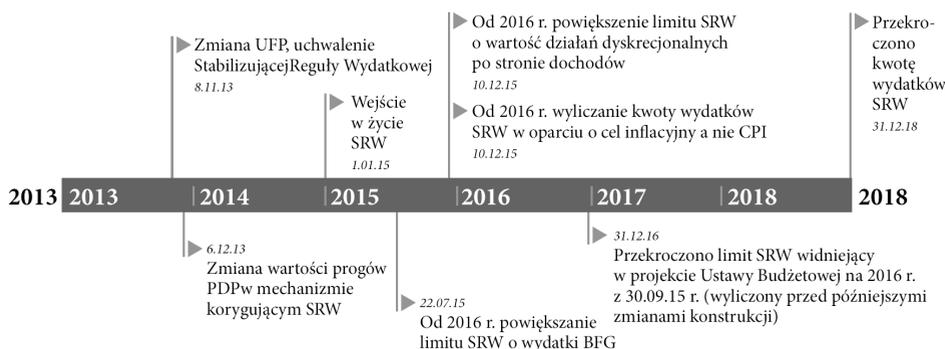
²⁸ Dz.U. z 2005 r. nr 14 poz. 114.

²⁹ M. Krzak, *Annales H - Oeconomia* VOL. XLIX, 2 Sectio H *Koncepcja Rady Polityki Fiskalnej w Polsce*, Warszawa s. 98.

odnośnie monitorowania funkcjonowania reguły wydatkowej w Polsce.

Innym sposobem na legalne niezastosowanie się do zasad SRW jest ich modyfikacja. Jak zostało to pokazane w obu artykułach, art. 112aa UFP został zmieniony wiele razy. Zdarzało się, że zmiany te zostały uchwalone w trakcie opracowywania lub uchwalania ustawy budżetowej na następny rok. Mając w pamięci zmiany SRW z grudnia 2015 r. (w trakcie uchwalania budżetu na rok 2016), które pozwoliły znacznie przekroczyć wyznaczony przed zmianami nieprzekraczalny limit wydatków, można wysunąć wnioski, że zmiany te motywowane były potrzebą dostosowania reguły do bieżącej polityki wydatkowej rządu. Trudno oceniać stabilizującą regułę wydatkową jedynie w kontekście konstrukcji, czy to początkowej czy obecnej. W kwestii skuteczności rzeczą ważną i wielokrotnie podkreślaną zarówno we wstępie jak i dalszych fragmentach artykułu jest stabilność i wola rządzących do przestrzegania regulacji zgodnie z jej ratio legis. Dlatego należy poddać ocenie wszystkie istotne zmiany art. 112aa aby otrzymać odpowiedź na pytanie czy reguła modyfikowana była w celu podtrzymania jej użyteczności czy też wręcz przeciwnie.

Stabilizująca Reguła Wydatkowa



Rys. 5. Uchwalenie i zmiany stabilizującej reguły wydatkowej umieszczone na osi czasu.
Opracowanie własne.

Omawiana w poprzedzającym artykule zmiana na mocy Ustawy z dnia 6 grudnia... odpowiednio zmniejszyła progi państwowego długu publicznego w mechanizmie korygującym, aby dostosować go do bieżącej sytuacji (gwałtowanego spadku państwowego długu publicznego o 7%). Tę zmianę należy ocenić pozytywnie, ponieważ dzięki temu korekta nie stała się mechanizmem obowiązującym tylko *de iure*.

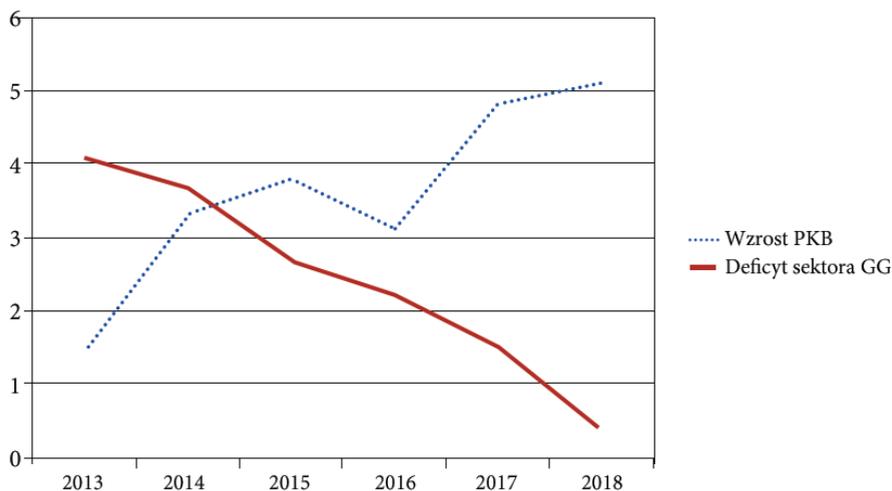
W Ustawie z 22 lipca... w ramach podmiotów objętych SRW dołączono Bankowy Fundusz Gwarancyjny a zatem zwiększono jej kwotę na 2016 rok o ponad 3 mld zł O ile uzasadnione zdaje się być rozszerzenie katalogu podmiotów o Bankowy Fundusz Gwarancyjny o tyle wątpliwości budzi powiększenie kwoty o tak dużą wartość. Rok 2014 był nadzwyczajny pod względem wysokości wypłat z funduszu. W 2015 r. ich poziom wyniósł 0,1 mln. zł a w 2016- 617,2 mln. zł³⁰. Nie ma dostępnych informacji odnośnie tego w jaki sposób w przyszłych latach ujmowano w regule wydatkowej wydatki BFG, natomiast zmiana z 22 lipca zwiększyła kwotę wydatków SRW na 2016 r. o ponad 2 mld zł netto.

W Ustawie z 10 grudnia..., która, jak warto podkreślić weszła w życie w momencie uchwalania ustawy budżetowej na 2016 r, dopuszczono zwiększanie limitu wydatkowego o sumę działań jednorazowych i tymczasowych o wartości powyżej 0,03% PKB, a także zastąpiono szacunkowy poziom inflacji celem inflacyjnym przy obliczaniu kwoty wydatków na następny rok. Pierwsza z tych zmian po prostu zwiększyła nieprzekraczalny limit wydatkowy, natomiast druga znacznie zmodyfikowała mechanizm reguły wydatkowej. Biorąc pod uwagę okoliczności a także znaczną różnicę pomiędzy wskaźnikiem CPI a celem inflacyjnym w 2015 r., zmiana reguły wydaje się działaniem doraźnym, umożliwiającym znaczny wzrost wydatków sektora finansów publicznych.

Zmiany w konstrukcji stabilizującej reguły wydatkowej w większości miały miejsce podczas opracowywania ustawy budżetowej na 2016 r. Zdaniem autora głównym ich motywem było doraźne zapotrzebowanie na środki, wynikające z woli realizowania swojego kosztownego

³⁰ Bankowy Fundusz Gwarancyjny, raporty roczne 2014-2016, https://www.bfg.pl/strefa_dokumentow/raporty-roczne/, dostęp 20.08.2019 r.

programu przez rząd. Zmiany nie zostały wprowadzone w momencie łamania koniunktury gospodarczej czy innych okoliczności zmuszających Państwo do interwencji i zwiększenia wydatków. Sytuacja ta przypomina przypadek wydatkowej reguły dyscyplinującej. Dyskwalifikuje to stabilizującą regułę wydatkową jako instrument służący do utrzymania stabilności finansów publicznych, ponieważ pokazuje, że w dowolnym momencie może być ona zmieniona i de facto zneutralizowana. W omawianym we wstępie aspekcie “Piątki Kaczyńskiego”, udało się wykonać budżet na 2019 r. mieszczący wszystkie jej założenia, bez konieczności nowelizacji UFP. Historia pokazuje jednak, że nowelizacja taka nie jest wykluczona jeśli pojawiłby się problem z dotrzymaniem limitów stabilizującej reguły wydatkowej.



Rys. 6. Przedstawienie wzrostu PKB i deficytu sektora General Government na przestrzeni lat 2013-2018 (w % PKB). Opracowanie własne na podstawie OECD.

Zjawisko jakie miało miejsce pod koniec roku 2015 r. idealnie wpisuje się w pojęcie opisywane w artykule “Kształtowanie się stabilizującej reguły wydatkowej oraz mechanizm jej działania” - deficyt bias. Kluczowy element oceny regulacji stanowi skuteczności reguły jako instrumentu służącego do osiągnięcia stabilności fiskalnej i tym samym chroniącego

Państwo przed możliwością finansowania programów wyborczych za pomocą zwiększania wydatków i zadłużenia. Po dogłębnym zapoznaniu się z konstrukcją i historią obowiązującej obecnie stabilizującej reguły wydatkowej można stwierdzić, że nie spełnia ona efektywnie takich założeń. Reguła obowiązuje organy centralne tylko na etapie planowania, nie występują w systemie prawnym regulacje wobec niej komplementarne. Stabilizująca reguła wydatkowa z powodu skomplikowanego mechanizmu nie jest powszechnie znana i rozumiana przez społeczeństwo, limity przez nią wyznaczane a potem wykonywane nie stanowią elementu debaty publicznej (jak choćby dane odnoszące się do Ustawy Budżetowej). Również kolejne rządy nie odnoszą się z respektem do reguły, kładąc możliwość poluzowania dyscypliny fiskalnej nad dbaniem o stabilną kondycję sektora finansów publicznych. Z tego powodu reguła de facto nie musi obowiązywać nawet na etapie planowania, ponieważ jej konstrukcję można zneutralizować nowelizacją ustawy o finansach publicznych. Ponadto wbrew zaleceniom UE, nie opublikowano dogłębnego raportu na temat funkcjonowania SRW przez niezależną instytucję fiskalną (na polskim gruncie NIK). Historia pokazuje, że sukcesy w redukowaniu poziomu państwowego długu publicznego biorą się przede wszystkim z okresów dobrej koniunktury gospodarczej i wysokiego wzrostu PKB niż skutecznej polityki fiskalnej Państwa.

BIBLIOGRAFIA

Źródła internetowe

1. Bank Danych Makroekonomicznych, <https://bdm.stat.gov.pl/> dostęp 01.08.2019 r.
2. Bankowy Fundusz Gwarancyjny, raporty roczne 2014-2016.
3. https://www.bfg.pl/strefa_dokumentow/raporty-roczne/, dostęp 20.08.2019 r
4. 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 r.

5. OECD, General Government deficit <https://data.oecd.org/gga/general-government-deficit.htm> dostęp 26.07.19r.

6. OECD Real GDP Forecast, <https://data.oecd.org/gdp/real-gdp-forecast.htm#indicator-chart> 21.07.2019 r.

7. Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018, Omówienie <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2018>, dostęp 20.08.2019r.

8. 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 r.

Źródła drukowane

1. Komentarz do art. 112aa (w:) W. Misiąg (red), Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz. System informacji prawniczej Legalis.

2. Krzak M., Annales H - Oeconomia VOL. XLIX, 2 Sectio H Koncepcja Rady Polityki Fiskalnej w Polsce, Warszawa s. 98.

3. Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk nr 2259, s. 3.

4. Van Eden H., Khemani P, Emery Jr, R. P. Developing Legal Frameworks to Promote Fiscal Responsibility: Design Matters, Waszygton 2013.

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

Akty prawne

1. Decyzja Rady Unii Europejskiej nr 2015/1026 z dnia 19 czerwca 2015 r. uchylająca decyzję 2009/589/WE w sprawie istnienia nadmiernego deficytu w Polsce, Dz. U. L 163/57 z 30.06.2015 r.

2. 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.
3. Opinia NBP do projektu Ustawy z dnia 22 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (Dz.U. z 2015 r., poz. 1190).
4. Rozporządzeniu Ministra Finansów z 28 stycznia 2019 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej Dz.U. z 2019r. poz. 183.
5. 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.
6. 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.
7. 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.
8. 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.
9. 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.
10. 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.
11. Rządowy projekt ustawy budżetowej na rok 2016., 30.09.2015 r., <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/druk.xsp?documentId=DA631E9FA03F3341C1257ED70031C79E>, dostęp 20.08.2019 r.

12. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych Dz.U. z 2005 r, nr 14 poz. 114.
13. Ustawa z dnia 6 grudnia 2013 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z określeniem zasad wypłaty emerytur ze środków zgromadzonych w otwartych funduszach emerytalnych Dz U. z 2013 r. poz. 1717.
14. Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych Dz. U. z 2013 r. poz. 938.
15. Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych Dz. U. z 2013 r. poz. 1646.
16. Ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw.
17. Ustawa z dnia 22 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych Dz. U. z 2015r., poz. 1190.
18. Ustawa z dnia 10 grudnia 2015 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych Dz. U. z 2015 r. poz. 2195.
19. Ustawa z dnia 16 grudnia 2015 r. o zmianie ustawy budżetowej na rok 2015 Dz. U. z 2015 r. poz. 2195.
20. Wersje skonsolidowane Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej Dz. U. C 115 z 9.05.2008 r.

