

KWARTALNIK

Prawno-Finansowy

2/2020

Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

KWARTALNIK

Prawno-Finansowy

Rada naukowa:

Prof. dr hab. Paweł Borszowski (przewodniczący)

Prof. dr hab. Wiesława Miemieć

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. Paweł Borszowski (redaktor naczelny)

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

Dr Paweł Lenio (sekretarz)

Dr Artur Halaś (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

2/2020

Redaktor naczelny Prof. dr hab. Paweł Borszowski

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 2022 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 hab. Urszula Kinga Zawadzka-Pąk
O zagrożeniach budżetu partycypacyjnego (obywatelski) dla wartości cywilizacji zachodniej (łacińskiej).....7
- dr Anna Miernik
Problematyka charakteru prawnego opłaty od środków spożywczych .. 24
- Ewelina Kurzydło
Uchwały organu stanowiącego gminy w sprawie zarządzenia poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa na tle przesłanek wyłączenia radnego z udziału w głosowaniu 41
- Ewa Piechota-Ołoś
Umowa o współdziałanie na tle umów w administracji.....59
- Jerzy Politowicz
Nadużycia warunku losowości w definicji legalnej gry na automatach82

O zagrożeniach budżetu partycypacyjnego (obywatelski) dla wartości cywilizacji zachodniej (łacińskiej)¹

Participatory (civic) budget as a threat to the values of the Latin (Western) civilization

Streszczenie

Pod wpływem wzorców zagranicznych, obcych kulturowo cywilizacji łaćńskiej (zachodniej) stosowane są w Polsce instrumenty współrzędzenia (demokracji partycypacyjnej). Jednym z takich instrumentów, zastosowanym po raz pierwszy w 2012 r., jest procedura tzw. budżetu partycypacyjnego (obywatelskiego). Na przestrzeni lat wykształciły się w Polsce trzy jego modele, tj. model plebiscytowy, model deliberatywny oraz panele obywatelskie. Mając powyższe na uwadze, za cel artykułu obrano analizę poszczególnych modeli BP przez pryzmat respektowania w praktyce wartości właściwych dla cywilizacji łaćńskiej. Analiza doprowadziła do wniosku, że żaden z trzech modeli BP nie zawiera wbudowanych mechanizmów chroniących takie wartości jak dobro, prawda czy sprawiedliwość. Tym samym stosowanie instrumentów właściwych kulturowo obcym cywilizacjom może stanowić zagrożenie dla porządku aksjologiczno-prawnego rodzimej cywilizacji łaćńskiej.

Słowa kluczowe: samorząd terytorialny, wartości publiczne, budżet partycypacyjny, cywilizacja łaćńska

¹ Badania zostały sfinansowane przez Narodowe Centrum Nauki w ramach projektu Sonata 8 o numerze rejestracyjnym 2014/15/D/HS5/02684.

Abstract

Under the influence of foreign solutions, culturally foreign to Latin (Western) civilization, instruments of governance (participatory democracy) are used in Poland. One of such instruments, used for the first time in 2012, is the so-called participatory (civic) budget. Over the years, three BP models have developed in Poland, i.e. the plebiscite model, the deliberative model and the model of citizens panels. With the above in mind, the aim of the article was to analyze particular BP models through the prism of respecting in practice the values appropriate for the Latin civilization. The analysis concluded that none of the three BP models contain built-in mechanisms to protect values such as good, truth, and justice. Thus, the use of instruments that are culturally specific to foreign civilizations may pose a threat to the axiological and legal order of the native Latin civilization.

Keywords: local government, public values, participatory budgeting, Latin civilization

1. Wprowadzenie

Punktem wyjścia rozważań zamieszczonych w niniejszym artykule są początkowe przepisy Konstytucji RP², zgodnie z którymi „Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli” (art. 1), „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej” (art. 2), „władza zwierzchnia w Rzeczypospolitej Polskiej należy do Narodu, zaś Naród sprawuje władzę przez swoich przedstawicieli lub bezpośrednio” (art. 4). Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego w demokratycznym państwie prawnym zasadniczym, choć nie jednym, instrumentem realizacji dobra wspólnego powinny być środki publiczne, a w szczególności ich odpowiednie przeznaczenie i wysokość³.

² Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. poz. 483 z późn. zm.).

³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2009 r., SK 36/07, OTK ZU 2009, nr 19A, poz. 151.

Środki publiczne są gromadzone i wydatkowane poprzez budżety, tj. plany finansowe o szczególnej mocy (autoryzującej do realizacji dochodów, przychodów, wydatków i rozchodów), szczególnej formie (ustawy budżetowej lub uchwały budżetowej) i szczególnym okresie obowiązywania (roku kalendarzowego). W niniejszym artykule obszar badawczy zawężono do samorządu terytorialnego. Na tym szczeblu, podążając za wzorcami zagranicznymi, niektóre polskie jednostki samorządu terytorialnego (dalej jst), począwszy od 2012 r., wdrożyły procedurę tzw. budżetu obywatelskiego (partycypacyjnego, w skrócie BP), którego środki stanowią część budżetu jst. W literaturze zagranicznej nie wypracowano konsensusu w zakresie powszechnie akceptowanej definicji BP, wskazuje się jednak na pewien minimalny katalog cech charakterystycznych, do którego należą: dyskusja o procesach związanych z finansami publicznymi; zasięg miasta, ewentualnie innej jst posiadającej własne organy wykonawcze i uchwałodawcze, własną administrację oraz określone zasoby finansowe; cykliczny charakter; istnienie określonych form deliberacji publicznej w postaci spotkań/ forów; przynajmniej minimalny stopień rozliczalności z efektów BP⁴. Z kolei polski ustawodawca uznaje BP za szczególną formę konsultacji społecznych, w ramach której mieszkańcy w bezpośrednim głosowaniu decydują corocznie o części wydatków budżetu jst⁵. Zatem w polskich warunkach wyznacznikiem procedury BP nie jest dyskusja, lecz głosowanie.

Na świecie procedurę BP po raz pierwszy wdrożyła lewicowa Partia Robotnicza w brazylijskim mieście Porto Alegre. Zatem idea BP powstała na obcym Polsce kulturowo i cywilizacyjnie gruncie, skąd została przeniesiona do większości państw na wszystkich zamieszkałych kontynentach⁶. Jednocześnie, obok BP, niektóre polskie miasta stosują

⁴ Y. Sintomer, C. Herzberg, A. Rocke, *Transnational models of citizen participation: The case of participatory budgeting*, [w:] *Hope for Democracy – 25 Years of Participatory Budgeting*, São Brás de Alportel 2014, s. 29.

⁵ Por. art. 5a ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu zwiększenia udziału obywateli w procesie wybierania, funkcjonowania i kontrolowania niektórych organów publicznych (Dz. U. poz. 130 z późn. zm.).

⁶ Obszerny opis praktyk stosowanych na świecie w zakresie BP znajduje się w pracy zbiorowej pt. *Hope for Democracy. 30 Years of Participatory Budgeting Worldwide*, Oficina, São Brás de Alportel

tzw. panele obywatelskie, które z kolei powstały w Australii, gdzie są traktowane jako rodzima odmiana BP⁷.

Na płaszczyźnie nauk o zarządzaniu publicznym BP jest klasyfikowany jako instrument współzrządzenia (ang. *governancne*), co oznacza, że decyzje publiczne są współpodejmowane przez wielu partnerów (organy władzy, obywatele, organizacje pozarządowe). Z kolei na płaszczyźnie nauk politologicznych koncepcji współzrządzenia w pewnym uproszczeniu odpowiada demokracja partycypacyjna (uczestnicząca), która jest odrębna od tradycyjnej demokracji bezpośredniej. Jak zauważa M. Peeters, „demokracja uczestnicząca, zasada partnerstwa oraz inne nowe standardy wymagają, aby uczestnicy strony rządowej i organizacji pozarządowych byli traktowani jako równi partnerzy w procesie dążenia do wspólnych celów i w określaniu strategii ich osiągnięcia. Role różnych uczestników są rozdzielone: rząd pełni jedynie rolę menadżera; sektor prywatny ma za zadanie zapewnić zatrudnienie i wzrost; natomiast społeczeństwo obywatelskie, rzekomo bezstronne ze względu na brak udziału po stronie zysków, obejmuje przywództwo etyczne, przedstawiając innym uczestnikom – rządowi i sektorowi prywatnemu – wartości, które mają sobie przyswoić. Ostatecznym skutkiem tego procesu jest znaczne osłabienie moralnego autorytetu rządu, tym bardziej, iż ogólnie rzecz biorąc, to nie rządy, ale partnerzy niepaństwowi zajmują kierownicze stanowiska w różnych układach partnerskich”⁸.

Polska tradycyjnie należy do cywilizacji łaćnińskiej (zachodniej), który ma najmniej naruszone aksjologiczne podstawy tej cywilizacji spośród wszystkich krajów europejskich⁹. Cywilizacja łaćnińska – powstała w Europie, przeniesiona następnie do obu Ameryk i Australii – opiera się na trzech filarach, którymi są: filozofia grecka, etyka chrześcijańska

2018. Publikacja została wsparta przez Ministerstwo Finansów Federacji Rosyjskiej w ramach projektu pn. „Wzmocnienie budżetu partycypacyjnego w Federacji Rosyjskiej” realizowanego wspólnie z Bankiem Światowym.

⁷ U.K. Zawadzka-Pąk, *Ochrona dobra wspólnego poprzez budżet partycypacyjny (obywatelski). Studium aksjologiczno-prawne*, Białystok 2019, s. 143-146.

⁸ M.A. Peeters, *Globalizacja zachodniej rewolucji kulturowej. Kluczowe pojęcia, mechanizmy działania*, przeł. G. Grygiel, Warszawa 2010, s. 50.

⁹ W. Roszkowski, *Roztraskane lusterko. Upadek cywilizacji zachodniej*, Kraków 2019, s. 11.

i prawo rzymskie. Stąd istotą cywilizacji łacińskiej powinny być wartości prawdy, dobra, piękna i sprawiedliwości. Tymczasem inkorporacja na polski grunt rozwiązań obcych kulturowo i cywilizacyjnie może być niekorzystna, czy wręcz szkodliwa dla tego, co w naszej łacińskiej cywilizacji jest cenne, wartościowe. Mając powyższe na uwadze, w artykule podjęto się weryfikacji hipotezy, zgodnie z którą inkorporacja BP na polski grunt może stanowić zagrożenie dla rodzimej cywilizacji łacińskiej (zachodniej).

2. Aksjologiczna istota cywilizacji łacińskiej

„Cywilizację” można rozumieć jako sumę wszystkiego, co jest wspólne pewnemu odłamowi ludzkości, a zatem sumę tego wszystkiego, czym taki odłam różni się od innych¹⁰. Innymi słowy „cywilizacja” oznacza metodę życia zbiorowego obejmującą sztukę i naukę, etykę i prawodawstwo, ekonomię i szkolnictwo, komunikację. F. Koneczny uznawał, że wyznacznikiem danej cywilizacji są cechy aksjologiczne i antropologiczne, natomiast jej czynniki materialne (produkcja, technika) przyczyniają się (jedynie) do jej rozwoju. W pewnym uproszczeniu można wyróżnić siedem cywilizacji, tj. łacińską, bizantyńską, turańską, żydowską, arabską, bramińską i chińską¹¹.

W cywilizacji łacińskiej zdecydowany prym wiedzie prawo naturalne, zaś pozytywizm prawniczy jest w jej ramach nie do przyjęcia. Wynika to z faktu, że prawo pełni rolę służebną wobec etyki, „wiąże się z tym również prymat prawdy nad ideologią. Prawda zawsze stanowiła bowiem surową weryfikację wszelkich państwowych ideologii”¹².

Grecki filozof Arystoteles (384-322 p.n.e.) niemal 2500 lat temu poszukiwał całkowicie sprawiedliwej administracji publicznej chroniącej dobro wspólne. W jego koncepcji jeśli chronione jest dobro wspólne, człowiek jest szczęśliwy, ponieważ wtedy ludzie postępują zgodnie ze swoją naturą, a prawo naturalne jest chronione. W cywilizacji łacińskiej

¹⁰ F. Koneczny, *O wielości cywilizacji*, Warszawa 2015, s. 204-205.

¹¹ *Ibidem*.

¹² D. Marzęta, *Historia cywilizacji łacińskiej. Wczesne średniowiecze*, Kraków 2020, s. 9.

prawo naturalne istnieje uprzednio i niezależnie od prawa pozytywnego, ustanawianego przez uprawnione do tego organy państwowe. Demokracja ma swoje uzasadnienie w wizji człowieka zdolnego do samodzielnego podejmowania decyzji w kwestiach etycznych, odpowiedzialnego za dobro wspólne, a tym samym mającego prawo do uczestniczenia w sprawowaniu władzy. Wyjaśniając istotę sprawiedliwości, Arystoteles twierdził, że „te ustroje, które mają na celu dobro ogólne, są według zasady bezwzględnej sprawiedliwości właściwe, te zaś, które mają na celu jedynie dobro rządzących, są błędne i przedstawiają wszystkie zwyrodnienia właściwych: są bowiem despotyczne, a przecież państwo jest społecznością ludzi wolnych”¹³.

Wyjaśniając z kolei istotę „dobra”, Arystoteles twierdził, że „wszelka sztuka i wszelkie badanie, a podobnie też wszelkie działanie, jak i postanowienie, zdają się zdążać do jakiegoś dobra i dlatego trafnie określono dobro jako cel wszelkiego dążenia”¹⁴. W tłumaczeniu łacińskim koncepcja Arystotelesa zyskała powszechną akceptację wyrażoną w sądzie *Bonum est quod omnia appetunt* („Dobro jest tym, czego wszystko pożąda”) ¹⁵. Takie rozumienie pojęcia dobra wspólnego stało się punktem wyjścia do zdefiniowania przez św. Tomasza z Akwinu prawa, które „nie jest niczym innym niż jakimś rozporządzeniem rozumu, dla dobra wspólnego, wydanym przez tego, kto ma pieczę nad wspólnotą, publicznie ogłoszonym”¹⁶.

Zważywszy na fakt, że już Arystoteles uznawał demokrację za system nie tylko „nieidealny”, ale wręcz „zwyrodniały”, na zalety, ale również zagrożenia wynikające z funkcjonowania systemu demokratycznego zwracał uwagę św. Jan Paweł II, który w Encyklice *Centesimus Annus* pisał: „Kościół docenia demokrację jako system, który zapewnia udział obywateli w decyzjach politycznych i rządzonym gwarantuje możliwość wyboru oraz kontrolowania własnych rządów, a także – kiedy należy to

¹³ Arystoteles, *Polityka*, Warszawa 2006, s. 85.

¹⁴ Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, Warszawa 2007, s. 3.

¹⁵ M.A. Krąpiec, *Metafizyka – ogólna teoria rzeczywistości*, [w:] *idem [et. al.]*, *Wprowadzenie do filozofii*, Lublin 1996, s. 135.

¹⁶ Tomasz z Akwinu, *Summa theologiae*, 1-2, q. 90. A. 4, co.

uczynić – zastępowania ich w sposób pokojowy innymi. Nie może zaś demokracja sprzyjać powstawaniu wąskich grup kierowniczych, które dla własnych partykularnych korzyści albo dla celów ideologicznych przywłaszczają sobie władzę w państwie. Autentyczna demokracja możliwa jest tylko w Państwie prawnym i w oparciu o poprawną koncepcję osoby ludzkiej. (...) Historia uczy, że demokracja bez wartości łatwo się przemienia w jawny lub zakamuflowany totalitaryzm¹⁷.

Niezwykle ważną wartością cywilizacji łacińskiej jest prawda. Znaczenie prawdy wyjaśnił Arystoteles, pisząc: „Stwierdzić, że byt nie jest i że nie-byt jest, to jest fałsz; a stwierdzić, że byt jest i że nie-byt nie jest, to jest prawda”, a zatem dla Arystotelesa prawda oznaczała mówienie o czymś, że jest, jeśli jest, lub mówienie o czymś, że nie jest, jeśli nie jest. F. Koneczny¹⁸, szczegółowo analizując korzenie wszystkich mu współczesnych cywilizacji, stwierdził, że jedynie cywilizacja łacińska opiera się na wartości prawdy zarówno w relacjach prywatnych, jak i w publicznych. Ma ona szczególne znaczenie dla rozwoju moralności, gdyż nie można mówić o istnieniu etyki, jeśli kłamstwo jest równoprawne z prawdą, a wybór jest pozostawiony swobodnemu uznaniu każdej jednostki. Jest to wymóg wynikający z etyki katolickiej, która jest jednocześnie etyką cywilizacji łacińskiej. Dwoistość etyki (np. prawdy w życiu prywatnym, ale kłamstwa w życiu publicznym) nie da się pogodzić w żaden sposób z cywilizacją łacińską, gdyż jest ona niezgodna z etyką katolicką. Zgodnie z nią prawdą absolutną jest Pan Bóg. To On staje u jej początku, bo prawda pochodzi od Stwórcy¹⁹. Źródło prawdy leżące w Stwórcy powoduje, iż nie można powiedzieć, że „każdy ma swoją prawdę”, że „jest wiele prawd”²⁰. Powołując się na Arystotelesa, św. Jan Paweł II stwierdza: „Wszyscy ludzie pragną wiedzieć”²¹, a właściwym przedmiotem tego pragnienia jest prawda. Nawet w życiu codziennym

¹⁷ Jan Paweł II, Encyklika *Centesimus Annus*, 46, www.vatican.va [dostęp 27.11.2021].

¹⁸ F. Koneczny, *O cywilizację łacińską*, Krzeszowice 2004, s. 29-32.

¹⁹ Benedykt XVI, Encyklika *Caritas in veritate*, 1, www.vatican.va [dostęp 27.11.2021].

²⁰ T. Kornecki, *Prawda jako wartość w przekazie medialnym w świetle encykliki ojca świętego Franciszka Lumen fidei*, „*Studia Socialia Cracoviensia*” 2015, nr 1, s. 157.

²¹ Arystoteles, *Metafizyka*, [w:] *idem, Dzieła wszystkie*, t. II, Warszawa 1990.

obserwujemy, jak bardzo każdy człowiek stara się poznać obiektywny stan rzeczy, nie zadowolając się informacjami z drugiej ręki. Człowiek to jedyna istota w całym widzialnym świecie stworzonym, która nie tylko zdolna jest wiedzieć, ale także zdaje sobie sprawę z tego, że wie, i dlatego pragnie poznać istotną prawdę tego, co postrzega. Nikomu nie może być naprawdę obojętne, czy jego wiedza jest prawdziwa. Jeśli człowiek odkryje, że jest fałszywa, odrzuca ją; jeśli natomiast może się upewnić o jej prawdziwości, doznaje satysfakcji. O tym właśnie mówi św. Augustyn: „Wielu spotkałem takich ludzi, którzy chcieliby oszukiwać, ale takiego, który by chciał być oszukiwany, nie spotkałem. Słusznie uważa się, że człowiek osiągnął wiek dojrzały, jeśli potrafi o własnych siłach odróżnić prawdę od fałszu i wyrobić sobie własny osąd o obiektywnym stanie rzeczy”²².

Starożytni Rzymianie zdawali sobie sprawę, że aby prawo naturalne wynikające z filozofii greckiej i etyki chrześcijańskiej mogło być chronione, konieczne jest zapewnienie mu odpowiednich sankcji prawnych, stąd od 449 r. p.n.e. do 529 r. n.e. rozwinęli tzw. prawo rzymskie, będące pierwszym obszernym, spisaniem porządkiem prawa pozytywnego chroniącym wartości cywilizacji łacińskiej. Prawnicy rzymscy uważali, że tylko prawo zgodne z uniwersalnym poczuciem sprawiedliwości może być społecznie akceptowane, a przez to skuteczne.

3. Modele budżetu partycypacyjnego w Polsce

Na potrzeby niniejszego artykułu badaniem objęto BP w trzech polskich miastach. Wynika to z faktu, że w Polsce rozwinęły się trzy różne modele BP, pierwszy, najbardziej rozpowszechniony, oparty na głosowaniu (model plebiscytowy), drugi deliberatywny oraz trzeci, realizowany w formie paneli obywatelskich. Charakterystyki każdego z nich dokonano na przykładzie jednego miasta w poniższej tabeli.

²² Jan Paweł II, Encyklika *Fides et ratio*, 25, www.vatican.va [dostęp 27.11.2021.].

Miasto	Sopot	Dąbrowa Górnicza	Gdańsk
Model BP	Plebiscytowy model BP	Deliberatywny model BP	Model paneli obywatelskich
Edycja BP podana analizie	2020	2020	2017 (ostatnia)
Liczba mieszkańców miasta w 2020 r.	36 046	120 259	466 631
Pozycja rankingowa miasta według mieszkańców w 2020 r.	147	30	6
Rok pierwszej edycji BP	2011	2015	2016
Pierwotny zagraniczny	Brak	Brazylia	Australia/Irlandia
Etapy BP	Mieszkańcy składają pisemną propozycję projektu BP. Urzędnicy przeprowadzają wstępną weryfikację wniosków. Mieszkańcy wybierają w drodze głosowania projekty BP do realizacji.	Mieszkańcy i urzędnicy dokonują diagnozy potrzeb 35 dzielnic miasta. Mieszkańcy zgłaszają pisemne propozycje projektów, następnie wybierają projekty BP na dzielnicowych	Prezydent miasta proponuje temat panelu. Reprezentacyjna grupa mieszkańców wysłuchuje wystąpień zaproszonych przez organizatorów specjalistów, dyskutuje
Odsetek środków budżetu miasta przeznaczony na BP	1%	0,7%	Kwota nie została z góry określona, jest też niemożliwa do obliczenia <i>a posteriori</i> .

Wiek umożliwiający udział w BP	16 lat	Brak ograniczeń wiekowych	18 lat
Liczba uczestników BP	4844 mieszkańców chętnych do wzięcia udziału w głosowaniu	784 mieszkańców chętnych do udziału w spotkaniach	56
Liczba wybranych projektów/ rekomendacji	17 projektów	107 projektów	49 rekomendacji
Przykłady projektów/ rekomendacji BP	Obserwatorium astronomiczne, place zabaw, karetka pogotowia ratunkowego, rośliny i kwiaty, defibrylatory miejskie, urządzenia do recyklingu plastikowych butelek, trasy narciarskie	Remonty chodników i dróg, parkingi, place zabaw, oświetlenie, sadzonki roślin i kwiatów, książki do bibliotek	Szkolenie

Tabela 1. Charakterystyka modeli budżetu partycypacyjnego w Polsce

Źródło: opracowanie własne

4. Plebiscytowy model budżetu partycypacyjnego

Zgodnie z pierwszą hipotezą szczegółową plebiscytowy model BP nie może skutecznie chronić dobra wspólnego, ponieważ narusza wartość prawdy. Jej weryfikacji dokonano na przykładzie miasta Sopot, gdzie zaczęła się historia BP w Polsce. W stosowanej tutaj procedurze BP, ze względu na brak jakiegokolwiek formy dyskusji, głosowanie, jak zauważył jeden z uczestników BP, przypomina głosowanie w Konkursie

Piosenki Eurowizji. W wyniku głosowania dokonywany jest wybór przypadkowego zestawu projektów. Co gorsze, mieszkańcy głosujący na projekty BP, kosztujące 1% budżetu miasta, nie mają wpływu na pozostałe 99% wydatków budżetowych. Jednocześnie BP stał się instrumentem ułatwiającym wręcz niekiedy ignorowanie potrzeb mieszkańców, gdyż przychodząc do urzędu i prosząc urzędników o wykonanie zadania publicznego, np. remontu chodnika, mieszkańcy słyszą, że w tegorocznym budżecie miasta brakuje pieniędzy, ale zamiast tego mogą zgłosić projekt do BP.

Analiza projektów BP pokazuje, że mieszkańcy często nie mają właściwej postawy moralnej do współdecydowania o środkach publicznych. Zgłaszając swoje projekty i głosując, starają się znaleźć odpowiedź na pytanie „Jak osobiście mogę skorzystać z BP?”. Efektem tego jest finansowanie bardzo licznych placów zabaw lub sprzętu do ćwiczeń na zewnątrz położonych blisko miejsca zamieszkania uczestników BP. Inne projekty BP, choć obiektywnie piękne, jak np. nasadzenia magnolii czy też krzewów róż, są dalekie od priorytetowych potrzeb mieszkańców. Niektóre projekty BP są wręcz destrukcyjne z punktu widzenia istoty demokracji przedstawicielskiej, tak jak w przypadku aplikacji mobilnej umożliwiającej informowanie radnych za pośrednictwem wiadomości SMS, w jaki sposób powinni głosować w każdym głosowaniu na sesji rady miasta.

Procedura głosowania w plebiscytowym modelu BP ma wysoce nieformalny charakter. Oprócz głosowania internetowego mieszkańcy mogą wrzucić pobraną kartę do jednej z urn do głosowania rozmieszczonych na terenie miasta. Niestety skutkuje to szeregiem nieuczciwych zachowań. Zdarzają się sytuacje, kiedy to mieszkańcy wspierający np. projekt parkingu obok jakiejś firmy nagradzani są puszką napoju gazowanego lub kubkiem z logo „lobbującej” firmy. Ponadto dyrektorzy niektórych szkół organizują konkursy polegające na zebraniu jak największej liczby kart do głosowania od rodziny lub wręcz nieznanomych, wspierając istotny dla szkoły projekt BP, jakim jest

plac zabaw lub siłownia zewnętrzna. W takim „konkursie” najlepsze klasy wygrywały bilety do kina, a najlepsi uczniowie otrzymywali bardzo dobrą ocenę z wiedzy o społeczeństwie. Biorąc pod uwagę powyższe zdarzenia, jak również fakt, że frekwencja w Sopocie wynosi 16,5%, BP nie prowadzi do decyzji reprezentatywnych dla całej społeczności.

Co więcej, nawet przy założeniu, że mieszkańcy BP mieliby postawę moralną umożliwiającą ochronę interesu publicznego, to procedura BP umożliwia samym urzędnikom sprzeciwienie się woli mieszkańców. Po pierwsze, na etapie wstępnej weryfikacji projektów BP urzędnicy mają prawo brać pod uwagę nie tylko kryteria zgodności z prawem, zagospodarowaniem przestrzennym i planami wieloletnimi, ale także zasadę współżycia społecznego. Ten nieostry znaczeniowo termin pozwala wyeliminować prezydentowi lub urzędnikom projekty, które z prawnego punktu widzenia mogą być poddane pod głosowanie, jednak z pewnych względów są niewygodne, jak np. montaż tablic informujących o stopniu zanieczyszczenia powietrza. Po drugie, wątpliwości pojawiają się na etapie głosowania, gdyż mieszkańcy, choć domagający się tego prawa, nie mogą zweryfikować, czy nie popełniono błędu w zliczaniu głosów. Po trzecie, mieszkańcy na etapach przygotowywania i wykonywania budżetu miasta nie mają żadnych prawnych gwarancji poszanowania ich decyzji. Wynika to z faktu, że pomimo istnienia BP to prezydent ma wciąż wyłączne prawo do opracowania i wykonania projektu uchwały budżetowej, uchwalanej przez radnych.

5. Deliberatywny model budżetu partycypacyjnego

Zgodnie z drugą hipotezą szczegółową deliberatywny model BP nie może skutecznie chronić dobra wspólnego, ponieważ narusza wartość prawdy. Została ona zweryfikowana na podstawie doświadczeń Dąbrowy Górniczej. Miasto, dostrzegając iluzję modelu plebiscytu BP w 2015 r., wdrożyło deliberatywny model BP. Jest on jednak również nieskuteczny w ustalaniu prawdy o dobru wspólnym, ponieważ nie eliminuje problemów symbolicznej wysokości środków BP i braku ochrony prawnej woli mieszkańców.

Główna różnica między tymi dwoma modelami polega na sposobie podejmowania decyzji (por. tabela). Jednak zastąpienie głosowania dyskusją nadal nie gwarantuje reprezentatywności decyzji, gdyż mieszkańcy uczestniczący w modelu deliberatywnym BP nie stanowią reprezentatywnej grupy dla swojej dzielnicy. Na przykład w dzielnicy zamieszkałej przez 10000 mieszkańców 20 chętnych do udziału w BP decyduje o całości środków BP. W takiej grupie ustalenie prawdy o dobru wspólnym jest praktycznie niemożliwe z dwóch powodów. Po pierwsze, znaczna część mieszkańców, niechętna do dyskusji, chce po prostu sfinansować projekty realizujące ich prywatny interesy, np. zbudowanie wiaty na kosze na śmieci obok bloku, w którym mieszkają. Nawet jeśli w większości dzielnic dyskusja kończy się wypracowaniem kompromisu, dzieje się tak dlatego, że moderatorzy tak kierują dyskusją, by doszło do podjęcia decyzji bez przeprowadzania ogólnodzielnicowego (plebiscytowego) głosowania. Po drugie, deliberatywny model BP nie zapewnia mechanizmów chroniących przed nadreprezentacją grupy zainteresowanej realizacją konkretnego projektu. Działacz społeczny i lokalny radny przyznał: „Nie boję się o tym mówić publicznie. Wygrałem każde głosowanie, w którym zgłosiłem projekt, ponieważ znalazłem skuteczną metodę. W momencie głosowania biorę 5 dni urlopu i od 9:00 do 21:00 chodzę po dzielnicy od drzwi do drzwi, promując mój projekt i za każdym razem wygrywam. Pomimo mojego prywatnego, lokalnego interesu, staram się być także osobą odpowiedzialną za całą społeczność”²³.

6. Model paneli obywatelskich

Zgodnie z trzecią hipotezą szczegółową model paneli obywatelskich nie może skutecznie chronić dobra wspólnego, ponieważ narusza wartość prawdy. Panele obywatelskie jako pierwsze w Polsce zorganizowało miasto Gdańsk. Dwie pierwsze edycje odbyły się w 2016 r., zaś trzecia, jak dotąd ostatnia edycja odbyła się w 2017 r. Panele obywatelskie miały stanowić odpowiedź na brak reprezentatywności w podejmowaniu decyzji

²³ Wywiad z dnia 17.10.2017 r.

poprzez plebiscytowy i deliberatywny model BP. Panele obywatelskie służą omówieniu wąsko wybranych tematów polityki finansowej miasta. Formalnie ten model BP składa się z dwóch etapów, jednak pierwszy, polegający na zbieraniu opinii zainteresowanych mieszkańców za pośrednictwem poczty elektronicznej, w praktyce nie istnieje, gdyż łącznie w trzech edycjach swoją opinię przesłał tylko jeden mieszkaniec. BP składa się zatem z paneli obywatelskich składających się z mniej lub bardziej reprezentatywnej grupy mieszkańców pod względem wieku, płci i wykształcenia. Nawet jeśli z prawnego punktu widzenia zalecenia nie są wiążące, prezydent zobowiązał się wdrożyć w życie rekomendacje popierane przez co najmniej 80% uczestników.

Pierwsza edycja paneli obywatelskich dotyczyła przygotowania Gdańska na wystąpienie ulewnych opadów deszczu, z kolei druga jakości powietrza. Ostatnia z dotychczasowych edycji (2017) dotyczyła wspierania aktywności obywatelskiej i równego traktowania kobiet, mężczyzn i osób LGBT. W każdym przypadku o temacie paneli decydował prezydent miasta i jego najbliżsi współpracownicy. Wyboru tematu nie poprzedzono żadnymi konsultacjami społecznymi. Dokonując analizy edycji paneli obywatelskich, warto zwrócić uwagę, że wybór tematu ostatniej edycji paneli obywatelskich obarczony jest błędnym założeniem, że dobro wspólne w Polsce obejmuje w pełni równe traktowanie osób LGBT. Stało się to bardziej widoczne, gdy komitet sterujący panelu, w skład którego wchodziłi urzędnicy, działacze społeczni i radni, arbitralnie odmówił przedstawicielowi fundacji „Mama i Tata” wygłoszenia wystąpienia eksperckiego dla panelistów, argumentując, że fundacja opublikowała raport przedstawiający wyniki badań naukowych dotyczących sytuacji dzieci wychowanych w związkach LGBT. Co więcej, mając na uwadze fakt, że procedura paneli obywatelskich zapewnia uczestnikom BP prawo zwrócenia się do ekspertów o wygłoszenie referatu celem uzyskania wiedzy niezbędnej do podjęcia decyzji, uczestnicy panelu poprosili o prezentację punktu widzenia Kościoła w kwestii równouprawnienia. W rezultacie komitet sterujący panelu arbitralnie zaproponował kapłana

Kościół Metodyczno-Ewangelickiego, aby przedstawił chrześcijańską perspektywę równego traktowania kobiet i mężczyzn oraz osób LGBT. Problem w tym, że Kościół reprezentowany przez mówcę ma według oficjalnych statystyk w Polsce 0,1% wyznawców, podczas gdy Kościół rzymskokatolicki ma ich 91,9%. Ekspert przedstawił jednostronną perspektywę Kościoła Metodyczno-Ewangelickiego, w którym kobiety o orientacji LGBT są wyświęcane na kapłanów i biskupów, unikając jednocześnie odpowiedzi na kluczowe dla panelistów pytania dotyczące chrześcijańskiego spojrzenia na kwestie osób LGBT.

Na zakończenie warto zwrócić uwagę na fakt, że paneliści trzeciej edycji nie zostali w zaproszeniu poinformowani o temacie panelu obywatelskiego. Stąd też część z nich zrezygnowała, tuż przed rozpoczęciem panelu, widząc temat panelu na umowie regulującej wynagrodzenie za udział. Stało się to ze szkodą dla reprezentatywności paneli obywatelskich.

7. Wnioski

W niniejszym artykule dokonano analizy BP stosowanego w Polsce jako instrumentu współrządzenia (z perspektywy zarządczej) czy też jako instrumentu demokracji uczestniczącej (w ujęciu politologicznym) przez pryzmat szanowania wartości cywilizacji łacińskiej. Analiza doprowadziła do wniosku, że żaden z trzech modeli BP, tj. plebiscytowy, deliberacyjny ani panele obywatelskie, nie zawiera wbudowanych mechanizmów chroniących takie wartości jak dobro, prawda czy sprawiedliwość. Tym samym stosowanie instrumentów właściwych kulturowo obcym cywilizacjom może stanowić zagrożenie dla porządku aksjologiczno-prawnego rodzimej cywilizacji łacińskiej.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, Warszawa 2007.

Arystoteles, *Metafizyka*, [w:] Arystoteles, *Dzieła wszystkie*, t. II, Warszawa 1990.

Arystoteles, *Polityka*, Warszawa 2006.

Benedykt XVI, *Encyklika Caritas in veritate*, www.vatican.va.

Hope for Democracy. 30 Years of Participatory Budgeting Worldwide, Oficyna, São Brás de Alportel 2018.

Jan Paweł II, *Encyklika Centesimus Annus*, www.vatican.va.

Jan Paweł II, *Encyklika Fides et ratio*, www.vatican.va.

Koneczny F., *O cywilizację łacińską*, Krzeszowice 2004.

Koneczny F., *O wielości cywilizacji*, Warszawa 2015.

Kornecki, T., *Prawda jako wartość w przekazie medialnym w świetle encykliki ojca świętego Franciszka Lumen fidei*, „Studia Socialia Cracoviensia” 2015, nr 1.

Krąpiec M.A., *Metafizyka – ogólna teoria rzeczywistości*, [w:] M.A. Krąpiec [et. al.], *Wprowadzenie do filozofii*, Lublin 1996.

Marzeta D., *Historia cywilizacji łacińskiej. Wczesne średniowiecze*, Kraków 2020.

Peeters M.A. *Globalizacja zachodniej rewolucji kulturowej. Kluczowe pojęcia, mechanizmy działania*, przeł. G. Grygiel, Warszawa 2010.

Roszkowski W., *Roztrzaskane lustro. Upadek cywilizacji zachodniej*, Kraków 2019.

Sintomer, Y., Herzberg, C., Rocke, A., *Transnational models of citizen participation: the case of participatory budgeting*, [w:] *Hope for Democracy – 25 Years of Participatory Budgeting*, São Brás de Alportel 2014.

Tomasz z Akwinu, *Summa theologiae*, 1-2, q. 90. A. 4, co.

Zawadzka-Pąk U.K., *Ochrona dobra wspólnego poprzez budżet partycypacyjny (obywatelski). Studium aksjologiczno-prawne*, Białystok 2019.

Akty prawne

Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. poz. 483 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 11 stycznia 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu zwiększenia udziału obywateli w procesie wybierania, funkcjonowania i kontrolowania niektórych organów publicznych (Dz. U. poz. 130 z późn. zm.)

Orzecznictwo

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24.11.2009 r., SK 36/07, OTK ZU 2009, nr 19A, poz. 151.

Problematyka charakteru prawnego opłaty od środków spożywczych

Issue of the legal nature of the surcharge on foodstuffs

Streszczenie

W artykule analizie poddano zagadnienie charakteru prawnego opłaty od środków spożywczych uregulowanej przepisami ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym¹. W opracowaniu wskazano cechy charakterystyczne przedmiotowego świadczenia i podjęto próbę ustalenia jego charakteru prawnego. Udzielono odpowiedzi na pytanie, czy opłata od środków spożywczych jest opłatą publiczną, podatkiem, czy też innym publicznoprawnym świadczeniem.

Słowa kluczowe: opłata od środków spożywczych, danina publiczna, opłata publiczna, podatek, niepodatkowe należności budżetowe

Abstract

The article analyses the issue of the legal nature of the surcharge on foodstuffs regulated by the provisions of the Public Health Act of 11 September 2015. The paper outlines the characteristics of the surcharge in question and attempts to establish its legal nature. An answer is provided to the question of whether the surcharge on foodstuffs is a public charge, tax or other public law tribute.

Keywords: surcharge on foodstuffs, public tribute, public charge, tax, non-tax budgetary revenues

¹ T.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1956; dalej: u.z.p.

1. Wprowadzenie

Na mocy przepisów ustawy z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów², która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.³, do ustawy o zdrowiu publicznym dodany został rozdział 3a, zawierający regulacje dotyczące opłaty od środków spożywczych. Celem artykułu jest ustalenie charakteru prawnego opłaty od środków spożywczych, w szczególności określenie, czy jak wskazuje jej normatywna nazwa, stanowi ona opłatę publiczną, czy też kwalifikować należy ją jako podatek, niepodatkową należność budżetową, bądź inne świadczenie publicznoprawne.

2. Regulacje prawne w zakresie opłaty od środków spożywczych

Zgodnie z art. 12a ust. 1 u.z.p. opłacie podlega wprowadzanie na rynek krajowy napojów z dodatkiem: cukrów będących monosacharydami lub disacharydami, a także środków spożywczych te substancje zawierających; substancji słodzących, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1333/2008 z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie dodatków do żywności⁴; kofeiny lub tauryny⁵. W przepisach ustawy o zdrowiu publicznym sformułowano katalog wyłączeń z opłaty od środków spożywczych⁶. Opłacie nie podlega wprowadzenie na rynek krajowy m.in. napojów będących wyrobami medycznymi⁷, suplementami diety⁸ lub żywnością specjalnego przeznaczenia medycznego⁹. Obowiązek zapłaty opłaty ciąży na osobie fizycznej,

² Art. 7 pkt 2 ustawy z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz. U. poz. 1492; dalej: u.z.p.p.w.k.).

³ Z wyjątkiem art. 7 pkt 3, który wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia (art. 13 u.z.p.p.w.k.).

⁴ Dz. Urz. UE L 354 z 31.12.2008, str. 16, ze zm. (dalej: rozporządzenie nr 1333/2008).

⁵ W myśl przepisów ustawy o zdrowiu publicznym napojem, o którym mowa w art. 12a ust. 1 niniejszej ustawy, jest wyrób w postaci napoju oraz syrop będący środkiem spożywczym, ujęty w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w klasach 10.32 i 10.89 oraz w dziale 11, który zawiera w swoim składzie co najmniej jedną z substancji, o których mowa w tym artykule, z wyłączeniem substancji, które występują w nich naturalnie (art. 12b ust. 1 u.z.p.).

⁶ Art. 12b ust. 2 u.z.p.

⁷ Art. 12b ust. 2 pkt 1 u.z.p.

⁸ Art. 12b ust. 2 pkt 2 u.z.p.

⁹ Art. 12b ust. 2 pkt 3 u.z.p.

osobie prawnej i jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, która jest podmiotem sprzedającym napoje do punktów sprzedaży detalicznej lub prowadzącym sprzedaż detaliczną napojów w przypadku: producenta, podmiotu nabywającego napoje w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów albo importera napoju, jak również będącej zamawiającym, w przypadku gdy skład objętego opłatą napoju stanowi element umowy zawartej przez producenta, dotyczącej produkcji tego napoju dla zamawiającego¹⁰. Zgodnie z art. 12e ust. 3 u.z.p. obowiązek zapłaty opłaty ciąży na podmiocie sprzedającym napoje z dodatkiem substancji, o których mowa w art. 12a ust. 1 u.z.p., podmiotowi, który prowadzi jednocześnie sprzedaż detaliczną i hurtową, przy czym opłatę odprowadza się wówczas się od wszystkich sprzedanych temu podmiotowi napojów nią objętych. Stosownie do art. 12a ust. 2 u.z.p. przez wprowadzenie na rynek krajowy napojów z dodatkiem substancji, o których mowa w ust. 1 niniejszego artykułu, rozumie się sprzedaż napojów przez podmioty obowiązane do zapłaty opłaty do pierwszego punktu, w którym prowadzona jest sprzedaż detaliczna, oraz sprzedaż detaliczna napojów przez: producenta; podmiot, o którym mowa w art. 12d ust. 1 pkt 2 u.z.p.; podmiot nabywający napoje w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów albo importera napoju, lub sprzedaż napojów, o których mowa w art. 12a ust. 1 u.z.p., podmiotowi prowadzącemu jednocześnie sprzedaż detaliczną oraz hurtową¹¹.

Obowiązek zapłaty opłaty od środków spożywczych powstaje z dniem wprowadzenia na rynek krajowy napoju z dodatkiem substancji, o których mowa w art. 12a ust. 1 u.z.p.¹² Organem właściwym w sprawie przedmiotowej opłaty jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze

¹⁰ Art. 12d ust. 1 u.z.p.

¹¹ Sprzedażą detaliczną w rozumieniu ustawy o zdrowiu publicznym jest dokonywanie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w ramach działalności gospodarczej zbywcy, odpłatnego zbywania towarów konsumentom na podstawie umowy zawartej w lokalu przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 3 ustawy z dnia 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 287 ze zm.; dalej: u.p.k.) oraz poza lokalem przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 2 u.p.k. - także w przypadku, gdy zbywaniu towaru towarzyszy świadczenie usługi odrębnie niezaewidencjonowanej (art. 12a ust. 3 u.z.p.).

¹² Art. 12e ust. 1 u.z.p.

względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę podmiotu obowiązane do zapłaty opłaty¹³. Podmioty obowiązane do zapłaty opłaty składają w postaci elektronicznej informację organowi właściwemu w sprawie opłaty za pośrednictwem systemu informatycznego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz obliczają i wpłacają opłatę na rachunek organu właściwego w sprawie opłaty, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego informacja dotyczy¹⁴. Elementy, jakie zawiera informacja w sprawie opłaty od środków spożywczych, określa art. 12g ust. 2 u.z.p. Mając na uwadze, że na mocy powołanego artykułu informacja zawiera m.in. kwotę opłaty do zapłaty¹⁵ oraz pouczenie, że stanowi ona podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego¹⁶, uznać należy, że w przypadku opłaty od środków spożywczych mamy do czynienia z samoobliczaniem wysokości zobowiązania z jej tytułu przez podmiot obowiązany do zapłaty opłaty, a informacja w sprawie opłaty stanowi deklarację w rozumieniu art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej¹⁷. Sankcją za niedokonanie opłaty w terminie określonym przepisami ustawy o zdrowiu publicznym jest dodatkowa opłata w wysokości odpowiadającej 50% kwoty należnej opłaty, ustalana w drodze decyzji przez organ właściwy w sprawie opłaty¹⁸. Opłata oraz dodatkowa opłata stanowią w wysokości 96,5% przychód Narodowego Funduszu Zdrowia (dalej: NFZ), a w wysokości 3,5% dochód budżetu państwa, w części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych¹⁹. Na mocy art. 12j ust. 1 u.z.p. do opłaty i dodatkowej opłaty stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej, przy czym uprawnienia organów podatkowych przysługują odpowiednio naczelnikowi urzędu skarbowego, dyrektorowi izby administracji skarbowej, Szefowi Krajowej

¹³ Art. 12e ust. 5 u.z.p.

¹⁴ Art. 12g ust. 1 u.z.p.

¹⁵ Art. 12g ust. 2 pkt 6 u.z.p.

¹⁶ Art. 12g ust. 2 pkt 9 u.z.p.

¹⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; dalej: o.p.).

¹⁸ Zob. art. 12i ust. 1 u.z.p.

¹⁹ Art. 12c ust. 1 u.z.p.

Administracji Skarbowej, Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej i ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych²⁰.

3. Charakter prawny opłaty od środków spożywczych

Analizę charakteru prawnego opłaty od środków spożywczych rozpocząć należy od ustalenia, czy świadczenie to, mając na uwadze nadaną mu przez ustawodawcę nazwę, kwalifikować należy do kategorii opłat publicznych²¹. Pojęcie opłaty nie zostało zdefiniowane w przepisach Ordynacji podatkowej. Analiza art. 2 o.p. prowadzi do wniosku, że wyróżnić można opłaty, które wymierzane są wyłącznie przez organy podatkowe²² oraz opłaty, które ustalane lub określane są przez inne organy niż organy podatkowe²³. Zróżnicowany może być także zakres stosowania do opłat przepisów Ordynacji podatkowej. Do opłat, o których mowa w art. 2 § 1 o.p., przepisy tej ustawy stosuje się w pełnym zakresie. Natomiast do opłat, o których mowa w art. 2 § 2 o.p., a więc opłat wymierzanych przez inne organy niż organy podatkowe, zastosowanie ma dział III o.p., o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej.

W doktrynie prawnopodatkowej przyjmuje się, że opłata to danina publiczna wykazująca wszystkie cechy podatku poza nieodpłatnością²⁴. Wskazuje się, że w odróżnieniu od podatku, opłata jest świadczeniem odpłatnym i stanowi swoistą zapłatę za uzyskanie zindywidualizowanego

²⁰ Zgodnie z art. 12j ust. 2 u.z.p. „Organ właściwy w sprawie interpretacji ogólnych, objaśnień i interpretacji indywidualnych przepisów dotyczących opłaty i dodatkowej opłaty, o której mowa w art. 12i ust. 1, może wystąpić do ministra właściwego do spraw zdrowia z wnioskiem o zajęcie stanowiska w sprawie. W przypadku interpretacji ogólnych wydawanych na wniosek i interpretacji indywidualnych minister właściwy do spraw zdrowia zajmuje stanowisko w terminie 21 dni od dnia doręczenia wniosku o zajęcie stanowiska, przy czym do terminu do wydania interpretacji ogólnej i interpretacji indywidualnej nie wlicza się okresu od dnia doręczenia tego wniosku do dnia otrzymania stanowiska”.

²¹ Podkreślić w tym miejscu należy, że termin „opłata publiczna” stosowany jest w języku prawniczym dla określenia opłat stanowiących daniny publiczne (zob. D. Antonów, *Opłata skarbowa w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017, s. 41-42). Ustawodawca posługuje się terminem „opłata” bez wynikającego z nazwy wskazania jej przynależności do kategorii danin publicznych (D. Antonów, *Opłata...*, s. 41).

²² Zob. art. 2 § 1 pkt 1 i pkt 3 o.p.

²³ Zob. art. 2 § 2 o.p.

²⁴ Zob. D. Antonów, *Szczególne opłaty administracyjne*, Wrocław 2017, s. 27.

świadczenia ze strony podmiotu prawa publicznego²⁵. Opłata od środków spożywczych pobierana na podstawie przepisów ustawy o zdrowiu publicznym jest niewątpliwie daniną publiczną. Na mocy art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej²⁶ każdy obowiązany jest do ponoszenia ciężarów oraz świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z kolei art. 217 Konstytucji RP stanowi, że nakładanie podatków i innych danin publicznych, określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania, stawek podatkowych oraz zasad przyznawania ulg i umorzeń, a także kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. W Konstytucji RP podatki wymienione zostały zatem jako jeden z rodzajów danin publicznych i zaliczone do ciężarów i świadczeń publicznych. W literaturze przedmiotu przyjmuje się, że wykładnia systemowa art. 84 i art. 217 Konstytucji RP prowadzi do wniosku, że daniny publiczne, w tym podatki, należą do kategorii ciężarów i świadczeń publicznych, o których mowa w art. 84 tego aktu prawnego²⁷. Zgodnie natomiast z przepisami ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych²⁸ do danin publicznych zalicza się podatki, opłaty, składki, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych oraz wpłaty z zysku jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i banków państwowych, jak również inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych i innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw²⁹. Daniny publiczne są ponadto elementem szerszych kategorii – dochodów i środków publicznych³⁰. Opłata od środków spożywczych spełnia przesłanki do zaliczenia jej do ciężarów i świadczeń publicznych, o których

²⁵ P. Smoleń, *Opłaty*, [w:] W. Wójtowicz (red. nauk.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2011, s. 290-291.

²⁶ Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. - Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP).

²⁷ Zob. D. Antonów, *Cechy danin publicznych w polskim systemie prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie- Skłodowska”, Sectio G, 2016, Vol. LXIII, No. 1, s. 10-11.

²⁸ T.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 305 ze zm. (dalej: u.f.p.).

²⁹ Art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p.

³⁰ Zob. art. 5 u.f.p.

mowa w art. 84 Konstytucji RP, oraz danin publicznych. Posiada charakter powszechny, a obowiązek jej ponoszenia wynika z ustawy. Jedną z zasadniczych cech danin publicznych jest także ich funkcja fiskalna³¹. Funkcja ta jest podstawową, ale nie jedyną ich funkcją, gdyż instytucja danin publicznych stanowić może również instrument realizacji funkcji pozafiskalnych związanych z wartościami szczególnie chronionymi³². Zgodnie z przepisami ustawy o zdrowiu publicznym NFZ przeznacza środki z opłat od środków spożywczych i dodatkowych opłat na działania o charakterze edukacyjnym i profilaktycznym, a także na świadczenia opieki zdrowotnej związane z utrzymaniem oraz poprawą stanu zdrowia świadczeniobiorców z chorobami rozwiniętymi na skutek niewłaściwych zachowań zdrowotnych, w szczególności z otyłością i nadwagą³³. Uprawniony jest więc wniosek, że zasadniczą funkcją opłaty od środków spożywczych, przynajmniej w części stanowiącej przychód NFZ, jest funkcja pozafiskalna związana z wartością szczególnie chronioną, jaką stanowi zdrowie publiczne. Tak określonego przeznaczenia nowej daniny nie można jednak traktować jako zindywidualizowanego świadczenia ze strony podmiotu prawa publicznego. Uznać zatem należy, że opłata od środków spożywczych jest nieodpłatną daniną publiczną, co nie pozwala na jej kwalifikację do kategorii opłat publicznych. Ustalenie, że cechą przedmiotowej daniny jest nieodpłatność, nakazuje rozważyć, czy ma ona charakter podatku³⁴. O tym, czy dane świadczenie jest podatkiem, opłatą publiczną czy ma inną formę, decydują bowiem materialnoprawne cechy tego świadczenia, a nie nadana przez ustawodawcę nazwa³⁵. Pojęcie podatku zostało normatywnie zdefiniowane w przepisach Ordynacji podatkowej. W art. 6 niniejszej ustawy sformułowana została klasyczna

³¹ W doktrynie prawa podatkowego do cech danin publicznych zalicza się przede wszystkim ich powszechność, funkcję fiskalną oraz przymusowy charakter (zob. D. Antonów, *Cechy...*, s. 11).

³² *Ibidem*, s. 16-19.

³³ Art. 12c ust. 2 u.z.p.

³⁴ W literaturze przedmiotu prezentowane są poglądy, że ustawodawca, nazywając opłatę od środków spożywczych opłatą, popełnił błąd terminologiczny, ma ona bowiem charakter podatku (J. Matarewicz, *Wybrane zagadnienia dotyczące nowej opłaty cukrowej obowiązującej od 1.1.2021 r.*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12, Legalis el., dostęp: 14.03.2021).

³⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 lipca 2011 r., P 9/09, OTK ZU 6A/2011, poz. 59.

definicja treściowa podatku zawierająca zespół jego konstytutywnych cech³⁶. Zgodnie z jej treścią podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, bezzwrotne oraz przymusowe świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Jak ustalono, opłata od środków spożywczych jest nieodpłatnym świadczeniem pieniężnym. Niewątpliwie posiada również charakter publicznoprawny (wynik z regulacji praw publicznych i stanowi, odpowiednio, w częściach określonych w art. 12c ust. 1 u.z.p., dochód budżetu państwa i przychód NFZ, który jest jednostką sektora finansów publicznych³⁷), bezzwrotny (pobrana zgodnie z prawem nie podlega zwrotowi³⁸) i przymusowy (możliwość zastosowania środków egzekucyjnych przewidzianych w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji³⁹, w przypadku gdy świadczenie nie zostanie zrealizowane przez podmiot obowiązany do jego uiszczenia). Stosownie do art. 6 o.p. przesłanką do kwalifikacji świadczenia pieniężnego do kategorii podatków jest także jego wynikanie z ustawy podatkowej. Definicja ustawy podatkowej sformułowana została w art. 3 pkt 1 o.p. Zgodnie z jej treścią przez ustawy podatkowe rozumieć należy ustawy dotyczące podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot i przedmiot opodatkowania, podstawę opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, ich następców prawnych oraz osób trzecich. W doktrynie przyjmuje się, że za ustawę podatkową uważa się ustawę, która reguluje chociaż jeden z elementów wskazanych w art.

³⁶ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 84.

³⁷ Art. 9 pkt 9 u.f.p.

³⁸ W doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, że bezzwrotność podatku oznacza, że pobrany zgodnie z prawem podatek nie podlega zwrotowi. Zob. W. Wójtowicz, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017, s. 8.

³⁹ T.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm. (dalej: u.p.e.a.). Zgodnie z art. 2 § 1 pkt 1 u.p.e.a. egzekucji administracyjnej podlegają podatki, opłaty i inne należności, do których stosuje się przepisy działu III Ordynacji podatkowej.

3 pkt 1 o.p.⁴⁰ W odniesieniu do ustawy o zdrowiu publicznym wskazuje się, że w rozdziale 3a niniejszej ustawy określony został podmiot (art. 12d), przedmiot opodatkowania (art. 12a), podstawa opodatkowania (art. 12f), moment powstania obowiązku podatkowego (art. 12e), stawki podatkowe (art. 12f) i obowiązki podatników (m.in. art. 12g)⁴¹. Jak wynika z definicji zawartej w art. 6 o.p., podatek jest świadczeniem pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy. Klasyfikacja podatków na podstawie kryterium podziału dochodów podatkowych pozwala wyróżnić podatki państwowe (wpływają wyłącznie do budżetu państwa), podatki samorządowe (wpływają tylko do budżetów jednostek samorządu terytorialnego) oraz podatki wspólne (częściowo trafiają do budżetu państwa, a częściowo do budżetów jednostek samorządu terytorialnego)⁴². Opłata od środków spożywczych stanowi dochód budżetu państwa jedynie w wysokości 3,5%. Pozostała część wpływów z przedmiotowej opłaty stanowi przychód NFZ, który jest państwową jednostką organizacyjną posiadającą osobowość prawną⁴³. Organ właściwy w sprawie opłaty od środków spożywczych przekazuje 96,5% kwoty pobranej opłaty oraz dodatkowej opłaty na rachunek bankowy NFZ w terminie 30 dni od dnia wpływu środków na rachunek właściwego w sprawie opłaty organu lub przekazania opłaty na ten rachunek przez organ egzekucyjny⁴⁴. Uznać zatem należy, że opłata od środków spożywczych, pomimo iż posiada niektóre cechy podatku, nie może zostać za podatek uznana w części, w której stanowi przychód NFZ. Kwalifikacja podatku jako świadczenia pieniężnego na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy wyrażona została przez

⁴⁰ Zob. T. Brzezicki, W. Morawski, *Stosowanie Ordytacji podatkowej do świadczeń publicznoprawnych uzyskiwanych przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010, s. 23.

⁴¹ J. Matarewicz, *op. cit.*, Legalis el. [dostęp: 14.03.2021].

⁴² R. Rosiński, *Podatek i jego klasyfikacja w polskim systemie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Ekonomii i Zarządzania Politechniki Koszalińskiej” 2010, nr 14, s. 90.

⁴³ Art. 96 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1285 ze zm.).

⁴⁴ Art. 12h ust. 1 u.z.p.

ustawodawcę *expressis verbis* w treści art. 6 o.p. Sformułować można więc konstatację, że należności z tytułu opłaty od środków spożywczych w 96,5% nie stanowią podatku. Rozważyć natomiast należy, czy za podatek uznane mogą być należności z tytułu przedmiotowej opłaty w części, w jakiej stanowią one dochód budżetu państwa. Analiza cech opłaty od środków spożywczych prowadzić mogłaby do wniosku, że w części stanowiącej dochód budżetu państwa kwalifikować należy ją jako podatek. Niemniej jednak świadczenie to nie zostało nazwane podatkiem przez prawodawcę. Niewątpliwie zgodzić należy się ze stanowiskiem, że o charakterze prawnym świadczenia pieniężnego nie przesądza nazwa nadana mu przez ustawodawcę, lecz jego cechy⁴⁵. W doktrynie prawa podatkowego wyróżnia się przy tym pojęcie „parapodatków”, czyli zakamuflowanych podatków, które nie zostały nazwane podatkami w nomenklaturze ustawowej⁴⁶. Pamiętać jednak należy, że pojęcie „parapodatku” jest wyłącznie pojęciem doktrynalnym i nie występuje w języku prawnym. Z drugiej strony podnosi się, że nie można rozciągać pojęcia podatku na świadczenia nienazwane tak przez prawodawcę, nawet jeżeli wykazują do podatku podobieństwa lub są za niego uznawane w teorii⁴⁷. Wydaje się więc, że opłata od środków spożywczych, także w części stanowiącej dochód budżetu państwa, nie powinna być klasyfikowana jako podatek. Rozważyć zatem należy, do jakiej kategorii świadczeń publicznoprawnych zaliczona powinna być przedmiotowa opłata w części stanowiącej dochód budżetu państwa. W myśl art. 2 § 1 pkt 1 o.p. przepisy niniejszej ustawy stosuje się do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których określania lub ustalania uprawnione są organy podatkowe. W art. 3 pkt 8 o.p. sformułowana została natomiast definicja niepodatkowych należności budżetowych. Zgodnie z jej treścią niepodatkowymi należnościami budżetowymi są wynikające ze stosunków publicznoprawnych należności

⁴⁵ Zob. przypis 35.

⁴⁶ Zob. P. Pomorski, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017, s. 605.

⁴⁷ A. Huchla, *Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową*, [w:] R. Mastalski (red. nauk.), *Księga jubileuszowa profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 261.

stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, niebędące podatkami i opłatami. Regulacje prawne dotyczące niepodatkowych należności budżetowych zawarte zostały także w przepisach art. 60-67 u.f.p. Zgodnie z art. 60 u.f.p. środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym są w szczególności wymienione w tym artykule dochody budżetu państwa, dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego lub przychody państwowych funduszy celowych⁴⁸. Katalog niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym zamieszczony w art. 60 u.f.p. ma charakter otwarty, o czym świadczy zawarte w powołanym przepisie sformułowanie „w szczególności”⁴⁹. Niepodatkowe należności budżetowe to niejednorodna kategoria świadczeń publicznoprawnych, do której zalicza się zarówno daniny publiczne, jak i środki publiczne o charakterze niedaninowym (np. należności z tytułu nakładanych sankcji administracyjnych i grzywien wymierzanych w drodze mandatu karnego)⁵⁰. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, a więc niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 2 § 1

⁴⁸ Na mocy art. 60 u.f.p. „Środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym są w szczególności następujące dochody budżetu państwa, dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego albo przychody państwowych funduszy celowych: 1) kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w niniejszej ustawie; 2) należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego; 3) wpłaty nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych; 4) wpłaty nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych; 5) wpłaty środków z tytułu rozliczeń realizacji programów przedakcesyjnych; 6) należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz inne należności związane z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także odsetki od tych środków i od tych należności; 6a) należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia oraz w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe; 7) dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw; 8) pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami i nieodprowadzone na rachunek dochodów budżetu państwa”.

⁴⁹ B. Kucia-Guściora, *Niepodatkowe należności budżetowe*, [w:] P. Smoleń (red. nauk.), *Prawo finansów publicznych. Kompendium akademickie*, Warszawa 2012, s. 39.

⁵⁰ A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021, s. 83.

pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p., oraz niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, a więc niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 niniejszej ustawy, to odrębne, a zarazem podstawowe kategorie niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim⁵¹. Niezależnie od wskazanego podziału niepodatkowe należności budżetowe to świadczenia pieniężne o charakterze publicznoprawnym, bezzwrotnym i przymusowym⁵². Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej stanowią dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p., to środki publiczne stanowiące dochód budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, ale także przychód państwowego funduszu celowego. Jak wynika z treści art. 2 § 1 pkt 1 o.p., do niepodatkowych należności budżetowych w jej rozumieniu przepisy tej ustawy stosuje się w pełnym zakresie, a do ich wymiaru uprawnione są wyłącznie organy podatkowe. Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych ustalane lub określone są zwykle przez organy administracji publicznej niebędące organami podatkowymi lub przez organy administracji publicznej posiadające status organów podatkowych, które jednak w sprawach wymiaru tej kategorii niepodatkowych należności budżetowych nie działają jako

⁵¹ Zob. M. Bitner, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 243-245. Zdaniem Autora pojęcie niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p., nie jest tożsame z pojęciem niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej. Zob. także: A. Miernik, *op. cit.*, s. 83-84. W opracowaniu tym Autorka przyjmuje, że podstawowy podział niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim to podział na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych.

⁵² Stosownie do treści art. 2 § 1 pkt 1 i pkt 1a u.p.e.a. niepodatkowe należności budżetowe stanowią obowiązki podlegające egzekucji administracyjnej. Zgodnie z art. 66 u.f.p. do egzekucji należności, o których mowa w art. 60 niniejszej ustawy, zastosowanie mają przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Na temat charakteru prawnego niepodatkowych należności budżetowych zob. A. Miernik, *op. cit.*, s. 37 i n.

organy podatkowe⁵³. Zgodnie z art. 67 ust. 1 u.f.p. do nieuregulowanych niniejszą ustawą spraw dotyczących należności, o których mowa w jej art. 60, stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego⁵⁴ i odpowiednio przepisy działu III o.p. W konsekwencji o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej, do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych odpowiednie zastosowanie mają jedynie przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące zobowiązań podatkowych (dział III), natomiast tryb postępowania uregulowany jest przepisami normującymi postępowanie ogólnoadministracyjne⁵⁵.

Analiza cech, jakimi charakteryzuje się opłata od środków spożywczych, w części stanowiącej dochód budżetu państwa, prowadzi do wniosku, że spełnia ona przesłanki do uznania jej za niepodatkową należność budżetową, o której mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p. Ma charakter publicznoprawny, stanowi dochód budżetu państwa, nie jest podatkiem ani opłatą, a do jej wymiaru uprawnione są organy podatkowe. Zauważyć w tym miejscu należy, że do kategorii niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej zaliczane są często świadczenia publicznoprawne o charakterze *quasi*-podatkowym, które nie zostały nazwane podatkami w przepisach regulujących je ustaw szczególnych. Przykładem świadczeń, które posiadają cechy podatku, niemniej jednak nie zostały podatkiem nazwane przez ustawodawcę, są wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych⁵⁶. Wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych, podobnie jak opłata od środków spożywczych, są świadczeniem pieniężnym o charakterze publicznoprawnym, bezzwrotnym, przymusowym i nieodpłatnym. Stanowią dochód budżetu państwa⁵⁷, a do ich wymiaru

⁵³ *Ibidem*, s. 302.

⁵⁴ T.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 735 ze zm. (dalej: k.p.a.).

⁵⁵ A. Miernik, *op. cit.*, s. 301. W opracowaniu tym Autorka zauważa, że przepisem szczególnym do art. 67 ust. 1 u.f.p. jest także art. 67 ust. 2 niniejszej ustawy, zgodnie z którego treścią do spraw dotyczących administracyjnych kar pieniężnych zastosowanie mają przepisy k.p.a. (zob. *ibidem*, s. 78).

⁵⁶ Art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1998; dalej: u.g.f.p.p.). Zob. także: A. Huchla, *op. cit.*, s. 258.

⁵⁷ Art. 12 ust. 1 u.g.f.p.p.

uprawnione są organy podatkowe⁵⁸. Zarówno w literaturze przedmiotu⁵⁹, jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych⁶⁰ dominuje stanowisko, zgodnie z którym wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych kwalifikowane powinny być jako niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p. Sformułować można wniosek, że opłata od środków spożywczych, w części stanowiącej dochód budżetu państwa, podobnie jak wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych, stanowi niepodatkową należność budżetową w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Konsekwentnie uznać należy, że kategoria niepodatkowych należności budżetowych, w szczególności niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej, obejmuje m.in. świadczenia publicznoprawne, które wykazują cechy podatku, niemniej jednak nie zostały przez ustawodawcę podatkiem nazwane. Zauważyć należy, że niepodatkową należnością budżetową w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p. jest opłata od środków spożywczych tylko w części stanowiącej dochód budżetu państwa. Natomiast w części stanowiącej przychód NFZ nie może zostać uznana za niepodatkową należność budżetową w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. W doktrynie prawopodatkowej podkreśla się, że świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową na podstawie art. 2 niniejszej ustawy, stanowią dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego⁶¹. Wskazuje się przy tym, że wynika to wyraźnie z definicji podatku oraz z definicji niepodatkowych należności budżetowych, ale warunek ten odnosić należy także do opłat⁶². Co więcej, opłata od środków spożywczych, w części stanowiącej przychód NFZ, nie może być kwalifikowana ani jako niepodatkowa należność budżetowa w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, ani jako niepodatkowa

⁵⁸ Zob. art. 13 ust. 2 u.g.f.p.p.

⁵⁹ Zob. R. Adamus, *Przedsiębiorstwo upadłego w upadłości likwidacyjnej*, Warszawa 2011, s. 113; R. Mastalski, [w:] B. Adamiak *et al.*, *Ordynacja...*, s. 26.

⁶⁰ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 lipca 2007 r., I SA/Gl 143/07, Legalis nr 896583; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 stycznia 2008 r., I SA/Gd 944/07, Legalis nr 129384.

⁶¹ Zob. H. Dzwonkowski, T. Nowak, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, komentarz do art. 2, Legalis el. [dostęp: 07.11.2021].

⁶² Zob. *ibidem* [dostęp: 07.11.2021].

należność budżetowa o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 u.f.p. Jako przychód państwowej jednostki organizacyjnej posiadającej osobowość prawną nie stanowi dochodu budżetu państwa, budżetu jednostki samorządu terytorialnego lub przychodu państwowego funduszu celowego. Nie spełnia zatem przesłanek do jej uznania za niepodatkową należność budżetową. Mając na uwadze, że opłata od środków spożywczych, w części stanowiącej przychód NFZ, nie jest podatkiem, opłatą ani niepodatkową należnością budżetową, uprawnione jest stwierdzenie, że stanowi ona daninę publiczną, którą klasyfikować należy jako inne świadczenie pieniężne, w rozumieniu art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p., którego obowiązek ponoszenia na rzecz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnej ustawy (ustawy o zdrowiu publicznym).

4. Podsumowanie

Nazwa nadana przez ustawodawcę opłacie od środków spożywczych nie odzwierciedla jej charakteru prawnego. Świadczenia publicznoprawne występują w języku prawnym często pod nazwami, które nie odzwierciedlają ich charakteru prawnego. Konstatacja ta znajduje potwierdzenie szczególnie na przykładzie niepodatkowych należności budżetowych, które w przepisach ustaw szczególnych zwykle nie są określane tym terminem i występują pod różnymi nazwami. W wielu przypadkach niepodatkowe należności budżetowe nazywane są przez prawodawcę opłatami. Z sytuacją taką mamy do czynienia w przypadku uregulowanej przepisami ustawy o zdrowiu publicznym opłaty od środków spożywczych, jednakże tylko w części stanowiącej dochód budżetu państwa. W części stanowiącej przychód NFZ świadczenie to nie może zostać uznane nie tylko za opłatę publiczną, ale również za podatek i niepodatkową należność budżetową. W części stanowiącej przychód NFZ opłata od środków spożywczych klasyfikowana powinna być jako danina publiczna niebędąca podatkiem, opłatą lub niepodatkową należnością budżetową, ponoszona na rzecz jednostki sektora finansów publicznych na podstawie ustawy o zdrowiu publicznym.

BIBLIOGRAFIA

- Adamus R., *Przedsiębiorstwo upadłego w upadłości likwidacyjnej*, Warszawa 2011.
- Antonów D., *Cechy danin publicznych w polskim systemie prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska”, Sectio G, 2016, Vol. LXIII, No. 1.
- Antonów D., *Oplata skarbowa w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017.
- Antonów D., *Szczególne opłaty administracyjne*, Wrocław 2017.
- Bitner M., [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015.
- Brzezicki T., Morawski W., *Stosowanie Ordynacji podatkowej do świadczeń publicznoprawnych uzyskiwanych przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] G. Liszewski (red.), *Oplaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010.
- Dzwonkowski H., Nowak T., [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, komentarz do art. 2, Legalis el.
- Huchla A., *Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową*, [w:] R. Mastalski (red. nauk.), *Księga jubileuszowa profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001.
- Kucia-Guściora B., *Niepodatkowe należności budżetowe*, [w:] P. Smoleń (red. nauk.), *Prawo finansów publicznych. Kompendium akademickie*, Warszawa 2012.
- Mastalski R., [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Matarewicz J., *Wybrane zagadnienia dotyczące nowej opłaty cukrowej obowiązującej od 1.1.2021 r.*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12, Legalis el.
- Miernik A., *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021.
- Pomorski P., [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017.
- Rosiński R., *Podatek i jego klasyfikacja w polskim systemie podatkowym*,

„Zeszyty Naukowe Instytutu Ekonomii i Zarządzania Politechniki Koszalińskiej” 2010, nr 14.

Smoleń P., *Opłaty*, [w:] W. Wójtowicz (red. nauk.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2011.

Wójtowicz W., [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017.

Uchwały organu stanowiącego gminy w sprawie zarządzenia poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa na tle przesłanek wyłączenia radnego z udziału w głosowaniu

Acts of local law on the collection of local taxes and charges by way of cash collection taking into account the exclusion of a councillor from participation in voting

Streszczenie

Procedurze podejmowania aktów prawa miejscowego przez organy stanowiące gmin w sprawie zarządzenia poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa poświęca się wiele uwagi mimo tego, że przepisy prawne regulujące rzeczoną materię na przestrzeni lat nie uległy zmianie. Bez wątplenia do tego stanu rzeczy przyczyniła się działalność regionalnych izb obrachunkowych sprawujących nadzór nad uchwałami w sprawie podatków i opłat lokalnych. W artykule przedstawiono podstawy prawne podejmowania aktów prawa miejscowego w sprawie inkasa podatków i opłat lokalnych, zagadnienie interesu prawnego radnego oraz omówiono wyłączenia radnego z głosowania w sprawie uchwał dotyczących jego interesu prawnego. Po przedstawieniu podstaw teoretycznoprawnych zaprezentowano skutki, jakie niesie za sobą podjęcie uchwały w sprawie inkasa podatków i opłat lokalnych z udziałem radnego podlegającego wyłączeniu z udziału w głosowaniu, oraz przeprowadzono przegląd orzecznictwa sądowego i rozstrzygnięć organów nadzoru w przedmiotowym zakresie.

Słowa kluczowe: radny, inkasent, interes prawny, podatki i opłaty lokalne

Abstract

The procedure for adopting acts of local law by municipalities' governing bodies in respect of ordering the collection of local taxes and charges by way of cash collection is given much attention despite the fact that the legal regulations governing this matter have not changed over the years.

Undoubtedly, the operation of regional accounting chambers supervising resolutions on local taxes and charges has contributed to this state of affairs.

This paper presents the legal basis for the adoption of acts of local law on the collection of taxes and local charges, the issue of a town councillor's legal interest. Moreover the exclusion of councillors from voting on resolutions concerning their legal interest has been discussed.

After the presentation of the theoretical and legal basis, the effects of adopting a resolution on the collection of taxes and local fees with the participation of a councillor who is subject to exclusion from participation in the vote are presented. Also a review of court rulings and decisions of supervisory bodies in this respect is carried out.

Keywords: town councillor, cash collector, legal interest, local taxes and charges

1. Wstęp

W polskim porządku prawnym od wielu lat obowiązują przepisy umożliwiające organowi stanowiącemu gminy podejmowanie aktów prawa miejscowego w sprawie zarządzania poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa. W praktyce wykonanie upoważnienia ustawowego sprawia radom gmin wielu trudności, o czym dobitnie świadczą rozstrzygnięcia nadzorze regionalnych izb obrachunkowych¹ oraz orzecznictwo sądów administracyjnych². Realizacja delegacji

¹ Zob. Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie z dnia 20 maja 2020 r., Nr XIII.95.K.2020, LEX nr 3017830.

² Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 6 lutego 2020 r., I SA/Kr 1252/19, LEX nr 2791351.

ustawowej uprawniającej do podjęcia przez radę gminy uchwały w sprawie zarządzenia poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa nie może nastąpić bez odniesienia się do przepisów regulujących ustrój samorządu gminnego, w szczególności przepisów wyznaczających ograniczenia w wykonywaniu mandatu radnego.

Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie podstaw prawnych podejmowania uchwał w sprawie zarządzenia poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa z uwzględnieniem interesu prawnego radnego oraz analiza skutków prawnych podjęcia przez radę gminy uchwały z udziałem radnego, którego interesu prawnego dotyczy ta uchwała.

2. Podstawy prawne dotyczące podejmowania uchwał w sprawie inkasa podatków i opłat lokalnych

Niejednokrotnie organ stanowiący gminy powierza pełnienie funkcji inkasenta jednej z osób sprawujących mandat radnego. Warto zauważyć, że polskie ustawodawstwo nie zakazuje łączenia funkcji inkasenta i radnego. Zgodnie bowiem z art. 9 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu³. Wprost zakaz taki nie wynika również z przepisów ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym⁴.

Analizując przedmiotowe zagadnienie, należy odnieść się do podstaw materialnoprawnych stanowienia o poborze podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa. Zgodnie z art. 6 ust. 12 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy może zarządzać pobór podatku od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa oraz wyznaczać inkasentów i określać wysokość wynagrodzenia za inkaso⁵. Delegacja ustawowa umożliwiająca pobór opłat lokalnych w drodze inkasa

³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.).

⁴ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 713 ze zm.), dalej: u.s.g.

⁵ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.).

wynika z normy prawnej art. 19 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Analogiczne rozwiązania prawne zostały przewidziane w odniesieniu do podatku rolnego⁶, podatku leśnego⁷ oraz opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi⁸.

Podstawy prawne podejmowania uchwał w sprawie inkasa podatków i opłat lokalnych od wielu lat pozostają niezmiennie. Mimo to aktywność organów nadzoru oraz sądów administracyjnych pozwala wysnuć wniosek, że ich podejmowanie sprawia organom stanowiącym gminy wielu trudności. Na potrzeby niniejszego opracowania analizie zostanie poddany tryb procedowania nad uchwałami w sprawie zarządzenia poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa. Niejednokrotnie rady gmin, podejmując uchwały w sprawie inkasa podatków i opłat lokalnych, przywiązują wagę do konkretnej delegacji ustawowej stanowiącej podstawę prawną do podjęcia aktu prawa miejscowego, pomijając przy tym normy prawne zawarte w samorządowej ustawie ustrojowej.

Mając na uwadze powyższe, należy wskazać, że zgodnie z art. 40 ust. 1 u.s.g. na podstawie upoważnień ustawowych gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązujących na obszarze gminy. W kontekście przedmiotowego zagadnienia istotnego znaczenia nabiera jednak dyspozycja art. 25a u.s.g., zgodnie z którą radny nie może brać udziału w głosowaniu w radzie ani w komisji, jeżeli dotyczy ono jego interesu prawnego. Ustawodawca jednak nie zawarł w rzeczonym akcie prawnym definicji legalnej pojęcia „interes prawny”. W konsekwencji powyższego analizowane pojęcie stanowi klauzulę generalną, tym samym wykładnię użytego przez ustawodawcę sformułowania należy dokonywać *in concreto*. Pomocny w tym zakresie będzie również dorobek doktryny oraz orzecznictwo sądów administracyjnych.

⁶ Art. 6b ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 333).

⁷ Art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 888 ze zm.).

⁸ Art. 6l ust. 2 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1439 ze zm.).

3. Interes prawny radnego

Mając na względzie powołane wstępne uwagi, konieczna wydaje się analiza najistotniejszych założeń dotyczących zagadnienia związanego z pojęciem interesu prawnego radnego.

Poglądy doktryny wskazują w sposób jednoznaczny, że wprowadzenie do polskiego porządku prawnego przedmiotowej regulacji miało charakter antykorupcyjny. *Ratio legis* powołanej regulacji prawnej zmierza bowiem do wyeliminowania sytuacji, w wyniku której w głosowaniu nad daną uchwałą będzie brał udział radny, który zamiast kierować się interesem wspólnoty samorządowej, będzie skupiał się na własnym celu⁹.

W bogatym dorobku piśmienniczym niejednokrotnie akcentowane jest, że w sytuacji potencjalnego oddziaływania uchwały na interes prawny radnego brak jest gwarancji, że radny zachowa pełen obiektywizm i będzie się kierował wyłącznie interesem gminy¹⁰. Dodatkowo podkreśla się, że uzasadnieniem dla wprowadzenia wskazanego zakazu dla radnych było zapobieżenie sytuacjom, w których mandat radnego mógłby być wykorzystywany w celach prywatnych, niezależnie od tego czy w wyniku tych działań radny osiągnąłby korzyść majątkową, czy też innego rodzaju korzyść¹¹.

Istota zagadnienia sprowadza się zatem do właściwego rozumienia użytego przez ustawodawcę pojęcia „interes prawny”. W licznych orzeczeniach sądy administracyjne podejmowały próby wskazania istoty interesu prawnego w odniesieniu do zakazu sformułowanego w art. 25a u.s.g. Warto nadmienić, że na przestrzeni lat stworzono liczne definicje interesu prawnego. Nie sposób jednak pominąć faktu, że pojęcie to nierozzerwalnie łączy się z terminologią związaną z postępowaniem administracyjnym¹².

⁹ A. Rzetecka-Gil, *Samorząd gminny. Komentarz do przepisów o charakterze antykorupcyjnym*, Gdańsk 2015, art. 25(a), LEX/el.

¹⁰ A. Wilczyńska, *Interes prawny radnego w rozumieniu art. 25a ustawy o samorządzie gminnym*, „Samorząd Terytorialny” 2013, nr 4, s. 44.

¹¹ A. Rzetecka-Gil, [w:] S. Gajewski, A. Jakubowski (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym, Ustawy samorządowe. Komentarz*, Warszawa 2018, art. 25a, Legalis.

¹² A. Rzetecka-Gil, *Interes prawny radnego jako przesłanka wyłączająca jego udział w głosowaniu*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2009, nr 1, s. 72.

Ponadto dla omawianego zagadnienia istotnym okazał się wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 10 września 2002 r.¹³ W powołanym judykacie Sąd w sposób jednoznaczny stwierdził, że interes prawny to interes wypływający zarówno z przepisów ustrojowych, przepisów prawa materialnego, jak i z przepisów prawa procesowego, które to mogą kształtować uprawnienia i obowiązki jednostki. Naczelny Sąd Administracyjny we wskazanym wyroku wyraził również pogląd, że za nieuzasadniony oraz sprzeczny z prawem należy uznać brak możliwości kształtowania interesów jednostki przez normy o charakterze ustrojowym. Sąd uznał ponadto, że interes prawny to interes chroniony przez przepisy prawa ustrojowego, a zatem stosowanie art. 25a u.s.g. odnosi się do uchwał podejmowanych na podstawie powołanej ustawy.

Powołany wyrok wytyczył kierunek rozumienia interesu prawnego radnego nie tylko poprzez odniesienie do konkretnej normy materialnoprawnej, ale wskazał również na konieczność uwzględniania każdorazowo dyspozycji przepisów ustrojowych, w tym wypadku regulujących ustrój samorządu gminnego.

W kolejnych latach sądy administracyjne podejmowały próby ustalenia, czy w danym przypadku doszło do naruszenia interesu prawnego radnego, czy też mamy do czynienia wyłącznie z interesem faktycznym. Poglądy w tej mierze nie były jednak jednolite. Bazując na dorobku piśmiennictwa, należy podkreślić, że interes prawny radnego był również interpretowany w sposób odmienny. Wąskie ujęcie przedmiotowego pojęcia zakłada, że interes prawny radnego, o którym mowa w art. 25a u.s.g., może się wywodzić wyłącznie z przepisów prawa materialnego¹⁴. Niemniej jednak na przestrzeni lat jako wiodący ugruntował się pogląd opowiadający się za szerokim ujęciem rzeczzonego zagadnienia.

Dlatego też w tym miejscu zasadne wydaje się przywołanie istotnego dla przedmiotowego zagadnienia orzeczenia Naczelnego Sądu

¹³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 10 września 2002 r., II SA/Wr 1498/02, LEX nr 74731.

¹⁴ A. Rzetucka-Gil, *Interes prawny...*, s. 73.

Administracyjnego z dnia 23 sierpnia 2018 r.¹⁵ Sąd zauważył w nim bowiem, że interesu prawnego radnego, o którym mowa w art. 25a u.s.g., nie można utożsamiać wyłącznie z interesem majątkowym, wskazując, że nie są to pojęcia tożsame, choć przez występujący element majątkowy jednak powiązane ze sobą. Orzeczenie to zawiera również praktyczną wskazówkę dla każdego, kto podejmuje się próby stworzenia katalogu przypadków, w których mamy do czynienia z interesem prawnym radnego. Sąd wskazuje bowiem, że w odpowiedzi na pytanie, czy mamy rzeczywiście do czynienia z interesem prawnym radnego, niezbędne jest przeprowadzenie dogłębnej analizy sytuacji, w jakiej znalazł się dany radny, z uwzględnieniem wszystkich jej aspektów, również majątkowych. Dopiero po przeprowadzonej analizie można wyprowadzić wnioski, czy podjęta przez organ stanowiący gminy uchwała oraz jej skutki odnoszą się do sfery stosunków prawnych radnego. Ponadto w uzasadnieniu do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 kwietnia 2013 r. odwołano się do uniwersalnych cech interesu prawnego, które winien on każdorazowo przejawiać. Mianowicie interes prawny, zgodnie z zaprezentowanym poglądem, musi być osobisty, konkretny i realny w sensie obiektywnym¹⁶. Dodatkowo w orzecznictwie sądów administracyjnych akcentowane jest również, że dla zastosowania normy wynikającej z art. 25a u.s.g. wystarczy „już tylko sama możliwość dotknięcia interesu prawnego”¹⁷. Sąd w powołanym orzeczeniu uznał, że radny, którego interesu dana uchwała dotyczy, może wpływać na jej treść nie tylko przez sam akt głosowania, ale także poprzez szereg działań poprzedzających jej uchwalenie, w tym m.in. działań lobbystycznych.

Lapidarność przepisu art. 25a u.s.g. sugerowałaby, że jego wykładnia nie powinna stanowić trudności, zwłaszcza dla adresatów wskazanej dyspozycji ustawowej. Nic bardziej mylnego, pomimo funkcjonowania

¹⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 sierpnia 2018 r., II OSK 2099/16, LEX nr 2566371.

¹⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 kwietnia 2013 r., I OSK 115/13, LEX nr 1336304.

¹⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 kwietnia 2013 r., I OSK 124/13, LEX nr 1335231.

rzeczony regulacji prawnej od 2001 r. stosowanie zakazu wynikającego z analizowanego przepisu prowadzi do wniosku, że każdy stan należy rozpatrywać indywidualnie, aby mieć pewność, że wyprowadzone wnioski są słuszne. Zwłaszcza mając na uwadze, że art. 25a u.s.g. jest wyjątkiem od generalnej zasady, którą sformułował ustawodawca w odniesieniu do pełnienia mandatu radnego. Zgodnie z brzmieniem art. 24 ust. 1 u.s.g. radny jest obowiązany brać udział w pracach rady gminy i jej komisji oraz innych instytucji samorządowych, do których został wybrany lub desygnowany. Dlatego też należy przykładem sądów administracyjnych wskazać, że sytuacje, w których możliwe jest zastosowanie art. 25a u.s.g., nie poddają się uogólnieniu. Należy je każdorazowo oceniać indywidualnie, mając na uwadze konkretną uchwałę, jej rozwiązania oraz sytuację prawną radnego, która powstała w następstwie jej podjęcia¹⁸.

Niewątpliwie przybliżenie materii związanej z koniecznością wyłączenia się radnego z udziału w głosowaniu, jeżeli dotyczy ono jego interesu prawnego, i wskazaniem, w jaki sposób należy interpretować to pojęcie, prowadzi bezsprzecznie do wniosku, że wyznaczenie radnego inkasentem związane jest z jego interesem prawnym. Zatem z całą pewnością do sytuacji, w których znajdzie zastosowanie art. 25a u.s.g., należy zaliczyć udział radnego w głosowaniu nad uchwałą w sprawie wyznaczenia inkasentów oraz określenia wynagrodzenia za inkaso, gdy na jej podstawie dany radny zostanie wyznaczony inkasentem z możliwością uzyskiwania dochodu z tego tytułu. Ten sposób postrzegania i interpretowania pojęcia interesu prawnego znalazł akceptację w orzecznictwie sądów administracyjnych. Jak wynika z uzasadnienia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 21 września 2015 r., uchwała wyznaczająca radnego inkasentem z prawem do pobierania wynagrodzenia za inkaso oraz określająca wysokość tego wynagrodzenia dotyczy uprawnień i obowiązków radnego o charakterze majątkowym, co uzasadnia, że dotyczy ona jego interesu prawnego¹⁹.

¹⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 października 2018 r., II OSK 1667/18, LEX nr 2582451.

¹⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 21 września 2015 r., I SA/Gl 509/15, Legalis nr 1339591.

4. Nadzór regionalnych izb obrachunkowych nad uchwałami w sprawie inkasa podatków i opłat lokalnych

Kwestie nadzoru nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego zostały uregulowane w samorządowych ustawach ustrojowych. Właściwym rzeczowo organem sprawującym nadzór nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego w zakresie podatków i opłat lokalnych, w tym uchwał w sprawie inkasa podatków, jest regionalna izba obrachunkowa. Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych w art. 11 ust. 1 pkt 5 stanowi, że w zakresie działalności nadzorczej właściwość rzeczowa regionalnych izb obrachunkowych obejmuje uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy jednostek samorządu terytorialnego w sprawach podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa²⁰. Natomiast z brzmienia ustawy kształtującej ustrój samorządu gminnego wynika obowiązek nałożony na organ wykonawczy gminy do przedłożenia regionalnej izbie obrachunkowej uchwał objętych jej zakresem nadzoru²¹.

Ustawa o samorządzie gminnym określa również, że w stosunku do uchwały obarczonej wadą prawną organ nadzoru może zastosować postępowanie, w wyniku którego stwierdzi nieważność uchwały w całości lub w części, bądź też wskaże, że uchwałę podjęto z naruszeniem prawa. W odniesieniu do powyższego art. 91 ust. 1 u.s.g. stanowi, że uchwała lub zarządzenie organu gminy sprzeczne z prawem są nieważne. O stwierdzeniu nieważności uchwały w całości lub w części orzeka organ nadzoru w terminie nie dłuższym niż 30 dni od dnia jej doręczenia. Nieprawidłowości, których dopatruje się organ nadzoru, mogą zostać zakwalifikowane zatem jako istotnie bądź nieistotnie naruszające prawo. Co istotne, ustawodawca nie wprowadził definicji legalnej stopnia doniosłości uchybień prawnych pozwalających w sposób jednoznaczny określić, czym jest istotne, a czym nieistotne naruszenie prawa.

²⁰ Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2137).

²¹ Art. 90 ust. 2 u.s.g.

W orzecznictwie ukształtowano pogląd, iż orzeczenie nieważności uchwały lub zarządzenia uzasadnione jest istotnym naruszeniem prawa. Istotne naruszenie prawa będzie zaś występowało wtedy, gdy uchwała pozostaje w wyraźnej sprzeczności z określonym przepisem prawa i wynika to bezpośrednio z jego treści²². Wojewódzki Sad Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 13 kwietnia 2012 r. stwierdził, że owa istotność naruszenia prawa to uchybienie naruszające przepisy wyznaczające kompetencje do wydania aktu, podstawy prawnej podejmowania uchwał, naruszające przepisy prawa ustrojowego, przepisy prawa materialnego poprzez dokonanie wadliwej ich wykładni oraz przepisów, które normują procedurę podejmowania danej uchwały, jeżeli w wyniku tego naruszenia została podjęta uchwała innej treści, niż gdyby dane naruszenie nie wystąpiło²³. W przytoczonym wyroku analizie poddano także kwestię dotyczącą innego rodzaju nieprawidłowości, jaką stanowi nieistotne naruszenie prawa. Sąd wskazał, że tego rodzaju naruszenie przepisów prawa jest mniej doniosłe. Sąd rozpatrując w powołanym wyroku tego rodzaju nieprawidłowość, podkreślił, że jest to pewnego rodzaju nieścisłość prawna lub błąd, który nie ma wpływu na istotę treści podjętej uchwały przez organ gminy. Innego rodzaju są również skutki stwierdzenia przez organ nadzoru, że doszło do nieistotnego naruszenia prawa. Ustawodawca przewidział w przypadku zaistnienia tego rodzaju sytuacji, że organ nadzoru nie stwierdza nieważności uchwały lub zarządzenia, a ogranicza się jedynie do wskazania, iż uchwałę lub zarządzenie wydano z naruszeniem prawa²⁴. Natomiast w sytuacji stwierdzenia, że dany akt prawny organu stanowiącego gminy obarczony jest wadą prawną, a upłynął ustawowy termin na podjęcie rozstrzygnięcia nadzorczego, organ nadzoru został uprawniony do skorzystania z możliwości zaskarżenia uchwały. Przepisy samorządowej ustawy ustrojowej jednoznacznie stanowią, że po upływie określonego w ustawie terminu na podjęcie rozstrzygnięcia nadzorczego

²² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 19 kwietnia 2018 r., I SA/Ol 153/18, Legalis nr 1763582.

²³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 13 kwietnia 2012 r., IV SA/Wr 625/11, Legalis nr 540863.

²⁴ Art. 91 ust. 4 u.s.g.

organ nadzoru nie może we własnym zakresie stwierdzić nieważności danej uchwały. W takiej sytuacji ustawodawca przewidział możliwość zaskarżenia uchwały do sądu administracyjnego²⁵.

Przenosząc powyższe uwagi na przedmiot analizowanego zagadnienia, należy wskazać na sposób postępowania organu nadzoru – regionalnej izby obrachunkowej w odniesieniu do uchwał w sprawie inkasa podatków i opłat lokalnych. Rozpatrując podstawy prawne podjęcia uchwały stanowiącej akt prawa miejscowego oraz dokonując oceny jej treści pod kątem zgodności z obowiązującymi przepisami prawa, nie można nie odnieść się do analizy procedury podejmowania uchwały. Regionalne izby obrachunkowe w odniesieniu do materii proceduralnej podają w wątpliwość zgodność z prawem uchwał organu gminy dotyczących zarządzenia poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa, kiedy dopatrzą się, że imiona i nazwiska inkasentów wyznaczonych daną uchwałą są zbieżne z danymi personalnymi radnych konkretnej gminy. Po powzięciu tej informacji niezbędne jest zatem przeanalizowanie etapu głosowania nad uchwałą i zbadanie, czy radny wyznaczony uchwałą do pełnienia funkcji inkasenta brał udział w głosowaniu nad tym aktem prawnym rady gminy. Potwierdzenie tego stanu rzeczy skutkuje podjęciem przez organ nadzoru stosownego rozstrzygnięcia w odniesieniu do stwierdzonej nieprawidłowości.

5. Skutki udziału radnego w głosowaniu nad uchwałą w sprawie inkasa podatków i opłat lokalnych w sytuacji, gdy uchwała dotyczy interesu prawnego radnego.

Po rozpatrzeniu zagadnień dotyczących podstaw prawnych podejmowania uchwał w sprawie inkasa podatków i opłat lokalnych, pojęcia interesu prawnego radnego, a także wskazaniu kategorii naruszeń prawa, które wynikają z ustawy o samorządzie gminnym, analizie poddano skutki prawne, jakie pociąga za sobą udział radnego w głosowaniu nad podjęciem uchwały dotyczącej zarządzenia poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa, która dotyczy jego interesu prawnego. Istotne

²⁵ Art. 93 ust. 1 u.s.g.

jest bowiem zagadnienie związane z udziałem radnego w procedowaniu nad uchwałą na etapie jej głosowania. Kategoryczny zakaz sformułowany w ustawie dotyczy udziału w głosowaniu w ogóle. Natomiast działanie radnego polegające na wstrzymaniu się od głosu w trakcie głosowania należy zakwalifikować jako naruszające dyspozycję art. 25a u.s.g. Dlatego też radny, sprawując swój mandat, musi każdorazowo ocenić kwestię swojego udziału w głosowaniu przez pryzmat art. 25a u.s.g.

Podobnie jak na przestrzeni lat zmieniło się podejście do pojmowania pojęcia interesu prawnego radnego, tak samo skutki udziału radnego w głosowaniu nad uchwałą w sprawie inkasa podatków i opłat lokalnych, w wyniku czego radny zostaje wyznaczony inkasentem z uprawnieniem do otrzymania wynagrodzenia, są niejednolicie traktowane. Wskazana rozbieżność dotyczy zarówno działalności nadzorczej regionalnych izb obrachunkowych, jak i orzecznictwa sądów administracyjnych.

Rozpatrując przedmiotowe zagadnienie, należy wskazać, że część organów nadzoru w sposób kategoryczny i restrykcyjny postrzega naruszenie art. 25a u.s.g. i wskazuje, że działanie to w sposób istotny narusza obowiązujące przepisy prawa i winno skutkować nieważnością uchwały. Pogląd taki został zaprezentowany w uchwale Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 10 kwietnia 2019 r. Kolegium Izby, prowadząc postępowanie nadzorcze, wskazało, że za stwierdzeniem nieważności uchwały przemawia przede wszystkim fakt, iż sposób jej uchwalania pozostawał w ewidentnej sprzeczności z art. 25a u.s.g.²⁶ Zaprezentowane stanowisko znajduje odzwierciedlenie także w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 5 listopada 2014 r. wyrażono pogląd, że reguły wynikające z u.s.g. wskazują niezbędne elementy zgodnego z prawem podjęcia uchwały. Zalicza się do nich procedura podjęcia uchwały. Natomiast wśród elementów, które składają się na przestrzeganie zasad procedowania nad uchwałą, istotne jest głosowanie

²⁶ Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 10 kwietnia 2019 r. Nr 8/547/2019, Legalis nr 1896598.

z udziałem legitymowanych do tego osób – radnych²⁷. Ponadto dla Sądu rozpatrującego sprawę nie budziło wątpliwości, że interes prawny dotyczył sytuacji, w której organ stanowiący gminy zdecydował o ustanowieniu radnego inkasentem z przysługującym mu prawem do pobierania wynagrodzenia za inkaso, a którego wysokość została uregulowana podjętą uchwałą. W ocenie Sądu podjęty akt prawa miejscowego dotyczył w sposób bezpośredni uprawnień i obowiązków radnego, o charakterze majątkowym w związku z uzyskiwaniem wynagrodzenia za pełnienie obowiązków inkasenta.

Zatem według poglądu, zgodnie z którym udział radnego w głosowaniu nad uchwałą wyznaczającą go inkasentem podatków i opłat lokalnych wiąże się z naruszeniem prawa w stopniu istotnym, nie można pominąć faktu, że organy nadzoru mogą orzec o nieważności uchwały w całości lub w części. Przytoczona uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu dotyczyła wydania rozstrzygnięcia nadzorczego orzekającego o nieważności uchwały w całości. Natomiast Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie wskazało w rozstrzygnięciu nadzorczym z dnia 31 lipca 2019 r., że uchwała jedynie w części dotyczącej wyznaczenia na inkasenta radnego, który brał udział w głosowaniu nad swoją osobą w zakresie pełnienia funkcji inkasenta, jest niezgodna z art. 25a u.s.g.²⁸ W konsekwencji w pozostałym zakresie uchwała pozostała w obrocie prawnym.

Jednocześnie część rozstrzygnięć nadzorczych kwestię udziału radnego w głosowaniu nad uchwałą, w wyniku której radny zostaje inkasentem podatków lub opłat lokalnych, traktuje odmiennie i skupia się na analizie tego zagadnienia, odnosząc się wprost do wyników głosowania. Stanowisko takie prezentuje w swoich rozstrzygnięciach nadzorczych Regionalna Izba Obrachunkowa w Opolu. Kolegium Izby uznaje, że jeżeli wynik głosowania świadczy o tym, iż udział radnego w głosowaniu nad

²⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 5 listopada 2014 r., I SA/Gl 1069/14, Legalis nr 1118257.

²⁸ Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie z dnia 31 lipca 2019 r., Nr XXIII.199.S.2019, Legalis nr 2195764.

uchwałą dotyczącą inkasa podatków i opłat lokalnych ustanawiającą radnego inkasentem przesądził o podjęciu tej uchwały, wówczas należy uznać, że podjęta uchwała w sposób istotny narusza prawo. Natomiast jeżeli udział radnego w głosowaniu pozostawał bez wpływu na podjęcie uchwały, to wówczas zdaniem Kolegium doszło do nieistotnego naruszenia prawa. Tym samym Kolegium Izby pozostawiło uchwałę w obiegu prawnym, wskazując jedynie, że została podjęta z naruszeniem prawa stosownie do przepisu art. 91 ust. 4 u.s.g.²⁹

Rozpatrując zarzut naruszenia art. 25a u.s.g., Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w wyroku z dnia 22 września 2016 r. stwierdził, że celem powołanej regulacji prawnej było zagwarantowanie sprawowania mandatu przez radnego w sposób uczciwy. Sąd wskazał również, że rolą tego przepisu jest wykluczenie możliwości wykorzystania mandatu radnego dla własnych korzyści oraz uniknięcie nacisków także ze strony członków organów gminy. W powołanym orzeczeniu odniesiono się wprost do kwestii związanej z udziałem w głosowaniu radnego nad uchwałą, która dotyczy jego interesu prawnego. Sąd uznał, że przepis art. 25a u.s.g. wprawdzie został naruszony, ale naruszenie to nie zostało zakwalifikowane jako istotnie naruszające prawo. Analizowany wyrok jest interesujący również ze względu na zawartą w uzasadnieniu tezę zakładającą, że kwestie związane z naruszeniem art. 25a u.s.g. należy rozpatrywać indywidualnie w kontekście wyniku głosowania. Zdaniem Sądu udział radnego w głosowaniu nad uchwałą z naruszeniem art. 25a u.s.g., jeżeli pozostawał bez wpływu na podjęcie uchwały, należy traktować jako nieistotne naruszenie prawa³⁰.

6. Podsumowanie

Rozpatrując przedmiotowe zagadnienia, nie sposób odnieść wrażenia, że jednostki samorządu terytorialnego w zakresie stanowienia aktów prawa

²⁹ Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu Nr 28/63/2020 z dnia 9 września 2020 r., <http://bip.rio.opole.pl/download/attachment/8428/28-63-2020.pdf> [dostęp 29.01.2021].

³⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 22 września 2016 r., II SA/Rz 854/16, Legalis nr 1545669.

miejscowego w sprawie zarządzenia poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa uchylając obowiązującym przepisom prawa, pomimo ugruntowanych regulacji prawnych w analizowanej materii. Podejmowane przez gminy uchwały wyznaczające inkasentów podatków i opłat lokalnych obarczone są niejednokrotnie nieprawidłowością związaną z niespełnieniem kryterium zgodności z art. 25a u.s.g., a zatem regulacją prawną odnoszącą się do procedury podejmowania uchwał. Praktyka wielu jednostek samorządu terytorialnego, polegająca na wyznaczeniu radnych inkasentami, wiąże się z koniecznością zweryfikowania toku procedowania nad uchwałą z uwagi na możliwość udziału w głosowaniu radnego podlegającego wyłączeniu. Przeprowadzona analiza poglądów doktryny i orzecznictwa wskazuje, że wolą ustawodawcy było jak najszersze rozumienie pojęcia interesu prawnego, o którym mowa w art. 25a u.s.g. Zapatrywania na tematykę interesu prawnego radnego, o którym mowa w art. 25a u.s.g., prowadzą do przekonania, że interes ten zawiera element osobistego zainteresowania radnego podjęciem danej uchwały w sensie obiektywnym. Niewątpliwie powołana norma prawna znajduje zastosowanie w sytuacji, gdy wolą organu stanowiącego gminy radny ma zostać wyznaczony do pełnienia funkcji inkasenta.

Konkludując przeprowadzoną analizę, należy stwierdzić, że brak jest jednolitego poglądu co do skutków związanych z udziałem radnego w głosowaniu, którego interesu prawnego dotyczy uchwała w sprawie inkasa podatków i opłat lokalnych. Ta niejednorodność poglądów dostrzegalna jest zarówno w rozstrzygnięciach nadzorczych regionalnych izb obrachunkowych, jak też w orzeczeniach sądów administracyjnych.

Najbardziej dotkliwy skutek związany ze wskazaną nieprawidłowością opiera się na założeniu, że w stopniu istotnym narusza obowiązujące przepisy prawa uchwała podjęta z udziałem radnego, która związana jest z jego interesem prawnym. Jednak w części rozstrzygnięć nadzorczych regionalnych izb obrachunkowych można odnaleźć tezy, które były także formułowane w wyrokach sądów administracyjnych, wskazujące na konieczność analizy rzeczowego zagadnienia przez pryzmat wyników

głosowania i możliwości wskazania nieistotnego naruszenia prawa, jeżeli udział radnego w głosowaniu nie przesądził o podjęciu uchwały.

Jednak bezsprzecznie działanie organu stanowiącego gminy z naruszeniem art. 25a u.s.g. wprowadza stan niepewności co do dalszego bytu podjętej uchwały w obrocie prawnym. W konsekwencji powyższego jako modelowe rozwiązanie należy uznać wyłączenie się radnego z udziału w głosowaniu każdorazowo, gdy procedowana materia może dotyczyć jego interesu prawnego, ujmowanego w sposób szeroki. Niewątpliwie wyznaczenie radnego inkasentem związane jest z jego interesem prawnym, a zatem będzie skutkowało naruszeniem art. 25a u.s.g., w sytuacji gdy radny będzie aktywnie uczestniczył w procedurze podejmowania uchwały na etapie jej głosowania.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

Rzetecka-Gil A. [w:] S. Gajewski, A. Jakubowski (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym, Ustawy samorządowe. Komentarz*, Warszawa 2018, art. 25a, Legalis.

Rzetecka-Gil A., *Interes prawny radnego jako przesłanka wyłączająca jego udział w głosowaniu*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2009, nr 1.

Rzetecka-Gil A. *Samorząd gminny. Komentarz do przepisów o charakterze antykorupcyjnym*, Gdańsk 2015, art. 25(a), LEX/el.

Wilczyńska A., *Interes prawny radnego w rozumieniu art. 25a ustawy o samorządzie gminnym*, „Samorząd Terytorialny” 2013, nr 4.

Akty prawne

Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 333)

Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 713 ze zm.)

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.)

Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych

(t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2137)

Ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1439 ze zm.)

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.)

Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 888 ze zm.)

Orzeczenia

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 10 września 2002 r., II SA/Wr 1498/02, LEX nr 74731

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 kwietnia 2013 r., I OSK 115/13, LEX nr 1336304

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 kwietnia 2013 r., I OSK 124/13, LEX nr 1335231

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 sierpnia 2018 r., II OSK 2099/16, LEX nr 2566371

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 października 2018 r., II OSK 1667/18, LEX nr 2582451

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 13 kwietnia 2012 r., IV SA/Wr 625/11, Legalis nr 540863

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 5 listopada 2014 r., I SA/Gl 1069/14, Legalis nr 1118257

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 21 września 2015 r., I SA/Gl 509/15, Legalis nr 1339591

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 22 września 2016 r., II SA/Rz 854/16, Legalis nr 1545669

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 19 kwietnia 2018 r., I SA/Ol 153/18, Legalis nr 1763582

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 6 lutego 2020 r., I SA/Kr 1252/19, LEX nr 2791351

Inne źródła

Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 10 kwietnia 2019 r., Nr 8/547/2019, Legalis nr 1896598

Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie z dnia 31 lipca 2019 r., Nr XXIII.199.S.2019, Legalis nr 2195764

Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie z dnia 20 maja 2020 r., Nr XIII.95.K.2020, LEX nr 3017830

Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu Nr 28/63/2020 z dnia 9 września 2020 r., <http://bip.rio.opole.pl/download/attachment/8428/28-63-2020.pdf>

Umowa o współdziałanie na tle umów w administracji

Agreements within the framework of public administration

Streszczenie

Przedmiotem analizy niniejszego artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie dotyczące charakteru umowy o współdziałanie, badanej z perspektywy umów zawieranych w administracji publicznej. W tym celu autorka przeanalizowała umowy w administracji, stanowiące jedną z form działania administracji publicznej. W tym zakresie przedstawione zostały występujące poglądy doktryny nauki administracji co do miejsca i kwalifikacji umów zawieranych w prawie administracyjnym. Wskazane na ich tle wątpliwości w zakresie cech charakterystycznych umów w administracji zostały następnie poddane rozważaniom w odniesieniu do umowy o współdziałanie. Dokonanie charakterystyki nowej umowy wprowadzonej do polskiego prawa podatkowego, finalnie doprowadza autorkę do przyjęcia publicznoprawnego charakteru umowy o współdziałanie.

Słowa kluczowe: umowy w administracji, umowa o współdziałanie, współdziałanie w prawie podatkowym

Abstract

The object of the analysis carried out in this paper is formed by the attempt to make a finding on the issue of the nature of the co-operative compliance agreement, reviewed from the point of view of agreements concluded within the framework of public administration. To that end,

the author has reviewed the agreements concluded within the framework of administration that constitute one of the forms through which the public administration operates. In that regard, the extant views of the learned writing in administrative sciences on the place and the nature of agreements concluded within the remit of administrative law have been recalled here. Against the background of those views, the discrepancies regarding the features of the agreements within the framework of administration have been subjected to further study as regards the co-operative compliance agreement. Finally, making a finding on the nature of the new agreement introduced in the Polish tax law has led the author to declare a public-law nature of the co-operative compliance agreement.

Keywords: agreements within the framework of public administration; co-operative compliance agreement; co-operative compliance in the scope of tax law

1. Wstęp

Umowa w polskim porządku prawnym, co do zasady, kojarzy się ze sferą prawa prywatnego. Jednakże coraz częściej, w gałęzi prawa publicznego, ustawodawca podejmuje próby wprowadzania form konsensualnych. Umowy te charakteryzują się innymi cechami niż umowy ze sfery prawa prywatnego, niezmiennie jednak ich budowa czy charakter prawny są porównywane i odnoszone do tradycyjnych umów ze sfery cywilnoprawnej. Takie działania wynikają z przyjętego powszechnie kryterium podziału na prawo prywatne i prawo publiczne.

Od dłuższego czasu silniejszy akcent kładzie się na takie formy działania administracji, pozwalające na zmianę dotychczasowych ról, w których współwystępują strony stosunków administracyjnoprawnych. Ich głównym skutkiem ma być zwiększenie efektywności wykonania wypracowanego przez strony rozwiązania. Dobrym przykładem tzw. miękkiej formy działania jest wprowadzona do Kodeksu postępowania administracyjnego mediacja administracyjna¹.

¹ Art. 96a-art. 96n ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.), dalej: k.p.a.

Powodem podjęcia tematyki określonej w tytule stało się wprowadzenie do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa² Działu II B zatytułowanego „Współdziałanie”, który w rozdziale I reguluje umowę o współdziałanie. Obowiązujące współdziałanie, jako *novum* w polskim porządku prawnym, wymaga podjęcia próby określenia jej charakteru prawnego, w tym odpowiedzi na pytanie, czy umowa o współdziałanie to umowa o charakterze bardziej cywilno- czy bardziej publicznoprawnym. Rozważania nad charakterem umowy o współdziałanie będą stanowiły główny cel niniejszego opracowania. Jest to tym bardziej uzasadnione, że umowa o współdziałanie uregulowana w ordynacji podatkowej jest zawierana między podatnikiem a organem podatkowym, a dotychczas umowy o takim przedmiocie i między tymi stronami nie były zawierane.

Dokonanie charakterystyki umowy o współdziałanie będzie poprzedzone prześledzeniem dotychczasowych poglądów doktryny i orzecznictwa odnoszących się do umów występujących na gruncie prawa publicznego-administracyjnego, tzw. umów publicznoprawnych. Z uwagi na to, że ustawodawca posługuje się formą umowy, zostaną wskazane także cechy umów cywilnoprawnych, oraz zasady stosowane w czasie powstawania i realizacji zobowiązania wynikających z gałęzi prawa cywilnego. Dotychczas mimo jasnych głosów doktryny nie została skodyfikowana przez ustawodawcę umowa publicznoprawna, a i w tej materii co do jej charakteru poglądy wyrażane w literaturze nie są jednolite, podjęta w niniejszym opracowaniu próba zakotwiczenia umowy o współdziałanie będzie dodatkowo utrudniona, bowiem sprawa podatkowa nie jest typową sprawą administracyjną.

2. Umowa w prawie administracyjnym

Umowa w administracji jako forma działania administracji, a także możliwość jej zastosowania w doktrynie znalazła swoje miejsce stosunkowo dawno³. W dotychczasowej literaturze wykształciło się kilka kierunków rozumienia umowy w administracji i określenia jej statusu.

² T.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm., dalej: o.p.

³ J.S. Langrod, *Instytucje prawa administracyjnego, Zarys części ogólnej*, Kraków 2003, s. 313-314.

Pierwszy z nich sprowadza się do stwierdzenia, że umowy zawierane w obszarze administracji są nadal umowami prawa cywilnego, z tym że jedną ze stron umowy pozostaje organ administracji publicznej⁴. W tym kierunku wprost wskazuje się, że stosunki zobowiązaniowe w administracji mają charakter prywatnoprawny, tym samym negując istnienie w polskim prawie administracyjnym umów innych niż cywilnoprawne. W opozycji do powyższego pojawiają się stanowiska odmienne. J. Wyporska-Frankiewicz w umowach cywilnoprawnych zawieranych w administracji dostrzega tak znaczny nacisk prawa publicznoprawnego, że *de facto* powstaje nowy model umowy, jaką jest umowa administracyjnoprawna⁵. Drugi kierunek to istnienie umowy publicznoprawnej *sensu stricto*, w sytuacji gdy regulacja kontraktu jest zupełna w tym sensie, że nie wymaga odwołania się wprost do pojęć z zakresu prawa cywilnego, tj. gdy wszystkie nieuregulowane w umowie kwestie, od zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych, na wadach oświadczeń woli i zasadach wykonywania zobowiązań będą regulowane poza kodeksem cywilnym⁶. Trzeci kierunek to ujęcie umowy w administracji jako umowy mieszanej, regulowanej zarówno przez elementy prawa cywilnego, jak i prawa administracyjnego⁷. Do chwili obecnej umowa publicznoprawna nie doczekała się uregulowania ustawowego i nadal znajduje swoje miejsce jedynie w poglądach doktryny, które bazując na rozwiązaniach wprowadzonych w innych państwach, poszukują umów publicznoprawnych funkcjonujących w praktyce w polskim porządku prawnym⁸.

⁴ Tak W.J. Jaworski, *Nauka prawa administracyjnego. Zagadnienia ogólne*, Warszawa 1924, s. 174 [za:] L. Staniszevska, *Zagadnienia konstrukcyjne umów publicznoprawnych*, „Studia Prawa Publicznego” 2019, nr 3, s. 142.

⁵ J. Wyporska-Frankiewicz, *Publicznoprawne formy działania administracji o charakterze dwustronnym*, Warszawa 2010, s. 237 i n.

⁶ P. Stec, *Umowy w administracji. Studium cywilnoprawne*, Warszawa 2013, s. 114.

⁷ Z. Cieślak, *Umowa administracyjna w państwie prawa*, Kraków 2004, s. 83-84.

⁸ W prawie niemieckim w § 54 ustawy o postępowaniu administracyjnym zawarta jest definicja umowy publicznej: „Stosunek prawny z zakresu prawa publicznego może być w drodze umowy zawarty, zmieniony lub zniesiony (umowa publicznoprawna), o ile nie stoją temu na przeszkodzie przepisy prawa. W szczególności organ administracyjny może zamiast wydawania aktu administracyjnego zawrzeć umowę publicznoprawną z podmiotem, do którego kierowany

Pojęcie umowy publicznoprawnej dla zdecydowanej większości autorów opracowań związane jest ze wspólnym wykonywaniem zadań lub też przekazywaniem albo powierzaniem wykonywania zadań z zakresu administracji publicznej. Wskazuje się na przepisy prawa administracyjnego jako podstawę prawną do ich zawarcia, a także miejsce regulacji zasad i trybu ich zawierania. Stroną tych umów są z reguły organy administracji publicznej, zaś realizacja postanowień jest zagwarantowana środkami administracyjnoprawnymi. Istotnym elementem pozostaje wyłączona kognicja sądów powszechnych do rozpatrywania ewentualnych sporów wynikłych na tle realizacji zawartej umowy⁹.

Z powyższego, krótkiego przeglądu stanowisk wyrażanych przez przedstawicieli doktryny wynika brak jednolitości, tak w wyodrębnieniu umowy publicznoprawnej jako instytucji odrębnej od umowy cywilnoprawnej, jak i samego rozumienia, jakie działania administracji publicznej takimi umowami będą. W tym miejscu należy również zauważyć, że w obrębie dwustronnych form działania administracji występują obok siebie pojęcia umowy publicznoprawnej oraz umowy administracyjnej. W literaturze przedmiotu został sformułowany pogląd, według którego umowy administracyjne są umowami publicznymi w sensie węższym, ich stroną jest np. jednostka samorządu terytorialnego czy przedsiębiorstwo, w przeciwieństwie do szerokiego ujęcia umowy publicznoprawnej, do której zalicza się umowy międzynarodowe¹⁰. Płynność dwustronnych form działania administracji, tj. porozumień, umów publicznych i umów administracyjnych, powoduje trudność w jednoznacznej kwalifikacji wskazanych form. W literaturze przedmiotu można wyróżnić stanowiska,

były akt administracyjny” (tłumaczenie za B. Dolnickim, *Umowa publicznoprawna w prawie niemieckim*, „Państwo i Prawo” 2001, z. 3 s. 79). „Umowa publiczna w prawie niemieckim polega zatem na tym, że tworzy, przekształca bądź też znosi stosunki zaliczane do prawa publicznego, oddziałując tym samym na porządek publiczny, w celu zrealizowania zadań publicznych, albo w celu zobowiązania organu do wydania aktu administracyjnego w zamian za zobowiązanie się do świadczenia, albo w celu określenia uprawnień lub obowiązków obywatela” (J. Wyporska-Frankiewicz, *op. cit.*, s. 235).

⁹ A. Błaś, J. Boć, *Umowy publicznoprawne*, [w:] J. Boć, *Prawo administracyjne*, Wrocław 2005, s. 362-366.

¹⁰ Tak Z. Cieślak, *op. cit.*, s. 101-102.

które do umów administracyjnych zaliczają zarówno porozumienia administracyjne, jak i ugody administracyjne. W sposób ścisły umowy w administracji i porozumienia administracyjne kwalifikuje B. Dolnicki¹¹. Z kolei M. Wierzbowski wskazuje na podobieństwo umowy i porozumienia, jednak wyraźnie porozumienia od umów odcina¹². Niezależnie od wskazanych odmiennych stanowisk trzeba przyznać rację J. Zimmermannowi, że rozwój form dwustronnego lub wielostronnego działania jawi się jako kwestia przyszłości i istnieją obszary, w których formy te powinny mieć duże znaczenie¹³.

W prawie administracyjnym funkcjonują również tzw. „czyste” umowy cywilnoprawne stosowane przez organy administracji publicznej, które w takim wypadku występują jako podmiot prawa cywilnego, w szczególności jako podmiot praw majątkowych, wykonujący zadania w zakresie zarządu majątkiem, odpowiednio państwowym lub samorządowym. Umowa cywilna, będąca jednocześnie prawną formą działania administracji, różni się zatem od umów cywilnych, które nie mają takiego charakteru, przede wszystkim tym, że regulowana jest nie tylko przepisami prawa cywilnego, ale także przepisami prawa administracyjnego¹⁴. Umowa cywilna jako prawna forma działania administracji wykazuje swoją przydatność dla działań administracji dopiero, gdy jest doprecyzowana przepisami prawa administracyjnego, które stanowią jej ukierunkowanie na realizację zadań publicznych¹⁵. Ta forma działania administracji będzie stanowić tło prowadzonych rozważań, wespół z wypracowaną doktrynalnie umową administracyjną, a to poprzez wykazanie odmienności i cech wspólnych występujących wobec umowy o współdziałanie.

¹¹ B. Dolnicki, *op. cit.*, s. 86.

¹² M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Prawne formy działania administracji*, [w:] M. Wierzbowski, Z. Cieślak, J. Jagielski, J. Lang, M. Szubiakowski, A. Wiktorowska, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2006, s. 289.

¹³ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016, s. 429.

¹⁴ J. Lemańska, *Umowa administracyjnoprawna a umowa cywilnoprawna*, [w:] I. Skrzydło-Niżnik, P. Dobosz, D. Dąbek, M. Smaga (red.), *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa prof. J. Filipka*, Kraków 2001, s. 421-422.

¹⁵ J. Wyporska-Frankiewicz, *op. cit.*, s. 231.

3. Cechy umów w administracji

Wyodrębnienie umów w administracji związane jest z poszukiwaniem niewładczych form działania administracji, które same w sobie mają doprowadzić do realizacji zadań publicznych. Jedną z takich form działania administracji jest umowa znana prawu cywilnemu, z tym że jej treść i sposób wykorzystania jest w znacznym stopniu normowany przepisami prawa administracyjnego. Niezależnie jednak od stopnia tej ingerencji umowy te będą zawsze umowami cywilnymi, a nie administracyjnymi¹⁶. Umowa cywilnoprawna nie może zastąpić umowy administracyjnej, gdyż jej istota nie odpowiada stosunkom administracyjnym. Czasem jednak w działaniach ustawodawcy można odnotować tak daleką ingerencję umów cywilnoprawnych na potrzeby prawa administracyjnego, że faktycznie czyni z takiej umowy namiastkę umowy administracyjnej¹⁷. Umowy publicznoprawne służą bowiem realizacji celu publicznego, a podmiot, który zostanie włączony w ich realizację, na podstawie zawartej umowy ma gwarantować ich odpowiednią jakość. Źródła umów zawieranych w administracji poszukujemy w przepisach powszechnie obowiązującego prawa i to zarówno samej możliwości jej zawarcia, jak i przedmiotu umowy. Umowa publicznoprawna jako odmienna od prawnej formy działania administracji – umowy cywilnej – znalazłaby swój wyraz w sytuacji, gdy podmiot administrujący wraz z administrowanym mocą umowy określiliby wzajemne uprawnienia i obowiązki, czy też jej mocą organ byłby zobowiązany do wydania aktu administracyjnego określonej treści¹⁸.

Zgodnie z poglądem J. Lemańskiej, będącej zwolenniczką jednolitego wyodrębnienia kategorii działania administracji w postaci umowy administracyjnej, jej przedmiotem pozostaje realizacja zadań publicznych. Ta sama autorka wskazuje na wysoki stopień uregulowania elementów umowy administracyjnej przepisami prawa administracyjnego, z występującą przewagą elementów publicznoprawnych, które stanowią pierwsze namacalne cechy odróżniające umowę publicznoprawną od

¹⁶ *Ibidem*, s. 243.

¹⁷ *Ibidem*, s. 432-433.

¹⁸ *Ibidem*, s. 244.

umowy cywilnoprawnej¹⁹. Patrząc przez pryzmat źródła prawa tworzącego umowę, należy rozdzielić normy bezwzględnie obowiązujące przypisane prawu administracyjnemu i normy dyspozycyjne, charakterystyczne dla prawa cywilnego. Z umową zawieraną przez administrację będziemy mieli zatem do czynienia wtedy, gdy przepis prawa na to zezwala. To z kolei powoduje konieczność pochylenia się nad pojęciem właściwej prawu cywilnemu autonomii woli stron.

Autonomia woli stron jest naczelną zasadą prawa cywilnego. W powszechnym rozumieniu oznacza się swobodą ukształtowania treści łączących strony stosunków prawnych. Rozumiana jest jako możliwość „przyznanej przez prawo kompetencji dokonywania czynności prawnych, która obejmuje nie tylko możliwość decydowania o dokonaniu czynności prawnej (...) ale także o wyborze rodzaju czynności (...), wyborze formy czynności, określeniu jej treści, a w stosunkach umownych także wyborze kontrahenta”²⁰. Autonomia woli stron wyraża się również w prawie do podjęcia inicjatywy podmiotu zmierzającego do zawarcia umowy, która na gruncie prawa prywatnego przysługuje w równym stopniu każdej ze stron.

W tak określonym rozumieniu autonomia przede wszystkim daje możliwość stronom dowolnego kształtowania stosunku prawnego, którego inicjatorem pozostaje sama strona. Ta ostatnia kwestia jest inaczej ukształtowana w prawie publicznym, bowiem sama inicjatywa stron nie będzie wystarczająca do podjęcia działania przez organ. W literaturze wskazuje się, że w przypadku umów w administracji zasadniczo uprawnienie do skutecznego prawnie zainicjowania procedury zmierzającej do zawarcia umowy należy do podmiotu publicznego²¹. Oczywiście istnieją również umowy, w których z inicjatywą może wystąpić jednostka, czy też takie, w których ustawodawca wprost nie wskazuje inicjatora.

¹⁹ J. Lemańska, *op. cit.*, s. 422.

²⁰ M. Safjan, *Zasady prawa cywilnego*, [w:] *idem* (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 1. *Prawo cywilne część ogólna*, Warszawa 2012, s. 277-280.

²¹ P. Stec, *Umowa w administracji publicznej a zasada autonomii woli*, [w:] M. Thorz, E. Halavach (red.), *W kierunku sprawnego państwa. Publicznoprawne instrumenty kształtowania polityki społecznej i gospodarczej*, Częstochowa 2008, s. 118.

W prawie publicznym strony nie mają wyboru w zakresie kształtu umowy, do zawarcia której dążą. Kształtowanie treści umowy jest z kolei wyrazem zasady swobody umów. Treść umowy, jej zawartość, jest bowiem niejako założona, czy też narzucona w ramach norm bezwzględnie obowiązujących. Zatem swoboda ta podlega znacznemu ograniczeniu. W tym miejscu zaznaczyć należy, że swoboda umów powinna być również rozpatrywana w zakresie możliwości modyfikacji zawartej już umowy. O ile taka możliwość w prawie cywilnym nie budzi wątpliwości i jest wprost uregulowana, o tyle nie ma jednoznacznej odpowiedzi co do możliwość takiej modyfikacji i jej zakresu w prawie publicznym.

Charakteryzując umowy w administracji, należy również zwrócić uwagę na ich zakres podmiotowy. Po jednej ze stron zawsze musi występować organ administracji publicznej. Podmiot ten ma zdecydowanie silniejszą pozycję. W przypadku umów publicznoprawnych wskazuje się, że układ podmiotowy powinien dotyczyć jedynie tych umów, w których stroną jest podmiot administracji wspólnie ze stroną toczącego się postępowania²². Podsumowując tę część rozważań, należy przyjąć, że umowa publicznoprawna (administracyjna), żeby móc uzyskać taki status, powinna przede wszystkim w zakresie przedmiotu zmierzać do realizacji zadań publicznych wynikających z prawa administracyjnego. Powinna być zawierana przez organ administracji jako jedna ze stron umowy, a nadto spory z niej wynikające winny być poddane pod kognicję sądów administracyjnych.

Przedstawiony powyżej wybrany katalog cech umów zawieranych w administracji wskazuje, że w każdym przypadku braku jednoznacznego wskazania przez ustawodawcę problematyczne będzie określenie charakteru zawieranej umowy. Zbieżność obu regulacji, umowy cywilnoprawnej i umowy administracyjnej, zawsze będzie rodziła pytania o dopuszczalne granice ingerencji organu, dopuszczalną treść umowy, czy też środki prawne służące ochronie strony niebędącej organem administracji. Podobnych problemów nie unikną strony umowy o współdziałanie.

²² J. Wyporska-Frankiewicz, *op. cit.*, s. 246.

4. Umowa o współdziałanie w prawie podatkowym

Ukazanie prawnych dwustronnych form działania w obrębie prawa administracyjnego miało na celu ukazanie problemów związanych z zarówno z klasyfikacją, jak i zastosowaniem tych niewładczych form, a także z opisaniem potrzeb, które doprowadziły do wykształcenia się w pokrewnej gałęzi prawa konsensualnych form działania administracji. Umowa o współdziałanie jest uregulowana w odrębnej gałęzi prawa, jaką jest prawo podatkowe.

Prawo podatkowe do jakiegoś czasu było traktowane jako filar prawa finansowego. Jednakże z uwagi na przedmiot normowania budowę norm, cechy stosunków społecznych regulowanych przez te normy, sposób regulacji tych stosunków, cel, w jakim zostały ustanowione, wyodrębnienie osobnej gałęzi prawa podatkowego stało się niezaprzeczalne. Wyodrębnienie do osobnej gałęzi prawa jest również widoczne w procesach stosowania prawa podatkowego z uwagi na wyszczególniony system organów czy procedurę podatkową. Prawo podatkowe należy do prawa publicznego i jest powiązane z prawem administracyjnym, z którego się wywodzi, jego celem jest realizacja interesu publicznego, wyrażającego się w celach fiskalnych opodatkowania. Z uwagi na korzenie prawa podatkowego proceduralnie prawo to należy do grupy procedur administracyjnych, charakteryzujących się nierównorzędnością podmiotów stosunku podatkowoprawnego. Dominującą rolę odgrywa organ administracji podatkowej, który dodatkowo w procesie stosowania prawa podatkowego występuje w podwójnej roli – jest podmiotem materialnoprawnego stosunku zobowiązaniowego, a równocześnie podmiotem kształtującym sytuację prawną podatnika lub innego podmiotu w drodze władczej i jednostronnej. Z kolei w stosowaniu prawo podatkowe ma za zadanie ustalenie konsekwencji prawnych ustalonego stanu faktycznego, gdy tymczasem w prawie administracyjnym, co do zasady, chodzi o regulowanie stanów faktycznych mających nastąpić w przyszłości. Warto zaznaczyć odmiennością jest również technika ustalania należności podatkowej, która w przypadku prawa podatkowego

nie zawsze kończy się wydaniem decyzji podatkowej - w przypadku dokonywania samowymiaru decyzja ta może w ogóle nie zostać wydana²³.

Przedmiot prawa podatkowego, jakim są stosunki zachodzące między władzą publiczną a jednostką, przesądza jednocześnie o metodzie regulacji prawnej. „W prawie podatkowym, inaczej niż w wielu innych gałęziach prawa nie ma możliwości dokonania wyboru metody regulacji prawnej – administracyjno- bądź cywilnoprawnej. Ze względu na nieekwiwalentność świadczenia podatkowego zastosowanie znajduje wyłącznie administracyjnoprawna metoda regulacji oparta na władztwie i podporządkowaniu. Metoda regulacji determinuje pozycję podmiotów stosunków prawnych w prawie podatkowym, w szczególności zaś stosunków zobowiązaniowych”²⁴.

Tych kilka uwag natury ogólnej pozostaje niezbędnych, żeby właściwie określić odmienności, które miały wpływ na ukształtowanie umowy o współdziałanie. Odmienności te wynikają właśnie z samej gałęzi prawa, w której umowa funkcjonuje. Porównując umowy w administracji z umową o współdziałanie, już w tym miejscu wskazać należy, iż rozbieżności wynikają z samego źródła regulacji. Inne pozostają zadania do realizacji wynikające z każdej gałęzi prawa. W aspekcie procesowym sprawa podatkowa kończy się wydaniem rozstrzygnięcia związanego z daniną publiczną i zawsze jest sprawą bezsporną. Spór podatkowy ma charakter wertykalny, gdyż dotyczy relacji między stroną lub stronami postępowania podatkowego a organem podatkowym prowadzącym to postępowanie²⁵, w przeciwieństwie do sprawy administracyjnej, która może być sporna lub bezsporna. W obu rodzajach spraw widać wyraźnie zróżnicowanie pozycji prawnej uczestników, ze zdecydowaną dominacją organu administracji i organu podatkowego. Ta jednostronność ma być łagodzona właśnie za pomocą dwustronnych działań, w których organy stają się partnerami dla stron postępowania, zamiast zachowywać pozycję zależności.

²³ R. Mastalski, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013, s. 164.

²⁴ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 163.

²⁵ A. Gorgol, *Prawne aspekty kodyfikacji procedur podatkowych*, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 142.

Umowa o współdziałanie została wprowadzona ustawą z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych²⁶. Jest ona elementem programu współdziałania (*co-operative compliance*), którego wdrożenie według OECD może odbywać się w trzech różnych formach²⁷. Najpopularniejszą z nich jest umowa – porozumienie zawarte pomiędzy organem administracji podatkowej i podatnikiem. Głównym filarem, na którym została osadzona ta forma współpracy, jest jej dobrowolność. Innymi słowy obie strony w ramach przyznanych przez prawo uprawnień mogą współpracować, czy też – jak to określił ustawodawca – współdziałać jedynie wtedy, gdy obie będą wyrażały taką wolę.

W pierwszej kolejności należy zastanowić się, czy umowa o współdziałanie odpowiada współdziałaniu, w językowym rozumieniu tego słowa. Współdziałanie jest formą rzeczownikową czasownika współdziałać, które oznacza działać, pracować wspólnie z kimś, wspólnie z kimś brać udział w jakiejś akcji²⁸. Z prawnego punktu widzenia współdziałanie można określić jako zespół czynności mających na celu osiągnięcie określonej sytuacji, którą może być wspólne przedsięwzięcie lub czynność prawna kształtująca treść stosunku prawnego między stronami²⁹. Pierwszą i naczelną zasadą określającą współdziałanie jest zasada dobrowolności. W założeniu współdziałanie zakłada równorzędną sytuację prawną jego podmiotów – a więc brak stosunku nadrzędności i podległości organizacyjnej³⁰. W podobny sposób jest rozumiane współdziałanie we wprowadzonej regulacji, tj. „pogłębiona współpraca pomiędzy podatnikiem i Krajową Administracją Skarbową mająca na celu podjęcie wspólnego wysiłku dla zapewniania prawidłowości rozliczeń

²⁶ Dz. U. z 2019 r., poz. 2200.

²⁷ Pierwszą jest jednostronne oświadczenie lub deklaracja organu administracji, drugą karta przyjęta wspólnie przez lub w imieniu wszystkich interesariuszy lub formalne lub nieformalne indywidualne porozumienie między organem podatkowym a podatnikiem.

²⁸ W. Doroszewski (red.), *Słownik języka polskiego*, <https://sjp.pwn.pl/doroszewski/wspoldzialac;5518239.html> [dostęp 13.12.2021 r.].

²⁹ Zob. L. Kieres, *Związki i porozumienia komunalne*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 10, s. 4.

³⁰ Zob. Z. Leoński, *Formy współdziałania w samorządzie terytorialnym*, „Samorząd Terytorialny” 1995, nr 4, s. 56.

podatkowych³¹. Istota umowy o współdziałanie została określona w treści art. 20s § 2 o.p., zgodnie z którym umowa o współdziałanie służy zapewnieniu przestrzegania przez podatnika przepisów prawa podatkowego w warunkach przejrzystości podejmowanych działań oraz wzajemnego zaufania i zrozumienia między organem podatkowym a podatnikiem, przy uwzględnieniu charakteru prowadzonej przez podatnika działalności. Ustawodawca, określając cele programu, wskazuje na zapewnienie wsparcia największym podatnikom, zainteresowanym prawidłowym realizowaniem obowiązków podatkowych, którego skutek ma przejawiać się w postaci pewności i stabilności wpływów do budżetu państwa poprzez zapewnienie terminowej wpłaty należności podatkowych, w prawidłowej wysokości, bez konieczności prowadzenie długotrwałych i kosztownych sporów.

Przedstawiając w pierwszej części niniejszego artykułu formy działania administracji, czy to w postaci umów cywilnoprawnych, czy umów administracyjnych, zaznaczyć trzeba, że w tych przypadkach obie strony stosunku prawnego miały względnie zbliżony wpływ na treść podejmowanego aktu, czy też treści podejmowanych działań, dodatkowo nie było pomiędzy nimi stosunku zależności. Przedstawione umowne formy działań administracji miały, co do zasady, na celu w ramach współdziałania dwóch samodzielnych podmiotów wypracować rozwiązanie, które zastąpi jednostronny akt administracyjny. W przypadku umowy o współdziałanie wprowadzonej do Ordynacji podatkowej, która również pozostaje dwustronną formą działania, jej celem jest nadal nie tyle ingerencja w wynik ewentualnego postępowania podatkowego, co próba braku jego całkowitej inicjacji poprzez współpracę, która doprowadzi do prawidłowych rozliczeń podatkowych. W prawie podatkowym ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie formy konsensualnej daleko wcześniej niż etap postępowania podatkowego. Ustawodawca wychodzi z propozycją możliwości ustalenia i rozwiązania spornych

³¹ Druk nr 3788, Rządowy projekt ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3788> [dostęp 13.12.2021 r.].

kwestii na etapie ich powstawania. Dopiero gdy współpraca stron nie przyniesie pożądanego efektu, strony ze stosunku równorzędności wejdą w stosunek podległości. Instrumentem zapewniającym ustalenie rozwiązania w kwestiach spornych pozostają porozumienia podatkowe. Przy użyciu tej formy organ zdecydowanie szybciej będzie wyrażał swoje stanowisko, a podatnik będzie mógł je przyjąć lub, w razie prezentowania stanowiska odmiennego, będzie mógł skorzystać z powszechnych instytucji uregulowanych przez Ordynację podatkową. Katalog spraw, w których możliwe jest zawarcie porozumienia, pozostaje otwarty i został określony w art. 20zb o.p. Na ich podstawie organ i podatnik będą uzgadniali wszelkie kwestie związane ze stosowaniem prawa podatkowego.

5. Umowa o współdziałanie – charakterystyka

Zakres podmiotowy umowy o współdziałanie jest ograniczony. Po jednej stronie – organu – występuje Szef Krajowej Administracji Skarbowej, a po drugiej stronie – podatnik. Jednakże nie każdy podatnik będzie miał możliwość zawarcia umowy o współdziałanie. Ustawodawca na chwilę obecną zdecydował się na ograniczenie podmiotowe jedynie do podatników, u których wartość przychodu wykazana w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 000 000 euro, przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok złożenia wniosku. Zawężenie podmiotowe jest przez ustawodawcę uzasadniane w ten sposób: „że to właśnie te podmioty dokonują najczęściej agresywnej optymalizacji podatkowej, ponieważ ekonomiczna «opłacalność» optymalizacji podatkowej wzrasta wraz z kwotą dochodów, których ma ona dotyczyć. Wynika to przede wszystkim z konieczności poniesienia, często znacznych, kosztów obsługi całego procesu. Na ich poniesienie mogą sobie pozwolić przede wszystkim duże przedsiębiorstwa. Stawia to je tym samym w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do pozostałych podatników pod względem możliwości realizowania

agresywnej optymalizacji podatkowej. Natomiast Program pozwala na zmniejszenie lub nawet zniwelowanie opłacalności agresywnego planowania podatkowego poprzez zapewnienie gwarancji pewności prawa podatkowego w czasie rzeczywistym, co w długoterminowej perspektywie czasowej może być dla podatnika bardziej opłacalne niż ryzykowny udział w optymalizacji³². Z uwagi na schemat procedury zawarcia umowy i warunki, jakie musi spełnić podmiot ubiegający się o zawarcie umowy, zawężenie kręgu podmiotowego pozostaje uzasadnione. Nadto wskazać trzeba, iż przyjęta regulacja jest programem pilotażowym. W zależności od osiągniętych efektów może stać się przyczyną rozszerzenia tej formy współpracy również na inne grupy podatników. W tym miejscu zaznaczyć również należy, że wola zawarcia umowy występująca po stronie podatnika nie będzie wystarczająca do możliwości żądania jej zawarcia. Jak wskazuje sam ustawodawca w uzasadnieniu do projektu ustawy: „podatnikom nie będzie przysługiwać uprawnienie do zawarcia umowy, tj. nie będą mogli w oparciu o przepisy prawa domagać się od organu podatkowego jej zawarcia. To, czy organ podatkowy wejdzie w szczególną relację z podatnikiem, czy też nie, pozostawać będzie w sferze władzy dyskrecyjnej organu. Jednocześnie na zasadach ogólnych – po to, by nie naruszać zaufania podatników do władzy publicznej oraz by zachować zasadę bezstronności i równego traktowania – organ powinien kierować się spójną polityką w zakresie traktowania podatników, także w odniesieniu do decyzji, czy i z kim (z jakim podmiotem) zostanie zawarta umowa o współdziałanie. Symetrycznie, organ podatkowy nie będzie mógł domagać się od podatnika wstąpienia w tę relację oraz przyjęcia na siebie szczególnych obowiązków z tym związanych. Nie będzie mógł także wywodzić negatywnych dla podatnika konsekwencji z faktu, że ten nie jest zainteresowany zawarciem umowy o współdziałanie³³. Z wnioskiem o zawarcie umowy może wystąpić sam podatnik, co wprost wynika z art. 20s § 1 o.p., ale mimo braku wyraźnego wskazania w ustawie z wnioskiem

³² Druk nr 3788; Rządowy projekt ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3788.y> [dostęp 13.12.2021 r.].

³³ *Ibidem*.

tym wystąpić może również organ. W tym ostatnim wypadku, jak wskazano w uzasadnieniu do ustawy, podatnik musi wyrazić zgodę na rozpoczęcie wstępnego audytu podatkowego, która w takim wypadku jest traktowana jako wniosek o podpisanie umowy³⁴.

Warunkiem ustawowo określonym do spełnienia wymagany po stronie podatnika, który może rozpocząć proces inicjowania procedury zawarcia umowy, jest uzyskanie pozytywnej opinii z audytu wstępnego, ale tylko w sytuacji, gdy wstępna ocena podatnika dokonana przez Szefa KAS wykaże konieczność jego przeprowadzenia. W innym wypadku, tj. gdy ocena ryzyka podatkowego będzie na poziomie zadowalającym, audyt wstępny nie będzie przeprowadzany. Procedura audytowa opisana jest w art. 20 zg i nast. o.p. Wynikiem audytu jest opinia pozytywna albo zalecenia wskazujące, jakie czynności podatnik powinien podjąć w celu usunięcia stwierdzonych w ramach tego audytu nieprawidłowości, wraz z uzasadnieniem, albo opinia negatywna. Wynik audytu warunkuje zawarcie umowy. W przypadku negatywnego wyniku audytu następuje odmowa zawarcia umowy, a od wydanej odmowy podatnikowi nie będzie przysługiwało odwołanie. W tym miejscu należy zauważyć, że przepis stanowi, iż umowa o współdziałanie może być zawarta z podatnikiem, który otrzymał pozytywną opinię z audytu wstępnego. Takie sformułowanie przepisu pozwala również organowi na brak zawarcia umowy o współdziałanie, mimo wydania pozytywnej opinii. Po stronie podatnika owa możliwość powinna być szczególnie rozważona. Podatnik decydując się na rozpoczęcie procedury prowadzącej do zawarcia umowy o współdziałanie, musi wykazać się pełną transparentnością podatkową. Zainicjowanie procedury prowadzącej do zawarcia umowy rodzi po stronie podatnika obowiązek ujawnienia istotnych dla niego informacji. Organ na etapie audytu wstępnego może żądać wszystkich dokumentów, które jego zdaniem będą potrzebne do oceny sytuacji podatkowej podatnika objętego umową o współdziałanie. Natomiast mimo uzyskania pozytywnej opinii z audytu istnieje prawdopodobieństwo

³⁴ *Ibidem.*

odmowy zawarcia umowy. Ustawodawca wprowadzonym zapisem nie wykluczył takiej możliwości. Z uwagi na formę sporządzenia odmowy – na piśmie wraz z uzasadnieniem – założył również, że w ten sposób wypełni nierówność, jaka pojawia się w aspekcie autonomii woli stron, czy też osłabi dyskrecjonalność władzy organu podatkowego, w przypadku gdy podatnik ma wolę zawarcia umowy, a druga strona – organ – z przyczyn dla niej uzasadnionych takiej woli nie ma. W tym aspekcie przejawia się władztwo organu podatkowego i zależność, która wypacza istotę równości stron stosunku cywilnoprawnego i tym samym w znaczącym stopniu wpływa na przypisanie publicznoprawnego charakteru umowy o współdziałanie. Powyższe stanowisko znajduje również oparcie w poglądach doktryny: „Przepis ten (art. 20s § 5 o.p. przypis własny) jednocześnie można zakwalifikować jako dodatkowe potwierdzenie charakteru prawnego umowy o współdziałanie. Jest to niewątpliwie czynność będąca umową, jednakże charakterystyczna dla stosunków cywilnoprawnych zasada swobody kontraktowej została zastąpiona kompetencją do odmowy zawarcia tej umowy przez Szefa KAS. (...) Sformułowanie ogólnie kompetencji do odmowy zawarcia umowy dla Szefa KAS jedynie z obowiązkiem wskazania przyczyn takiej odmowy jest rozwiązaniem odbiegającym nieco od charakteru czynności nazwanej umowa o współdziałanie”³⁵.

Podatnik wnioskując o zawarcie umowy musi wykazać się transparentnością bez gwarancji zawarcia umowy. Brak pewności co do zawarcia umowy jest dodatkowo potęgowany brakiem możliwości odwołania się od wydanej odmowy. W zakresie nieuregulowanym przepisami Działu II B zgodnie z odesłaniem z art. 20zr o.p. stosuje się odpowiednio wybrane przepisy z postępowania podatkowego. W odesłaniu tym ustawodawca wprost wyłączył zasadę dwuinstancyjności. Jak wskazywano w pierwszej części niniejszego opracowania, kryterium poddania rozstrzygnięciu sporów powstałych na tle realizacji umów zawieranych przez organy administracyjne, czy to sądowi powszechnemu,

³⁵ P. Borszowski, A. Halasz, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, *Umowa o współdziałanie i porozumienia podatkowe*, Warszawa 2021, s. 36.

czy administracyjnemu, było jedną z determinant określających charakter prawny umów zawieranych na gruncie prawa administracyjnego. Stosując ten sam wyznacznik na gruncie prawa podatkowego, należy się zastanowić, z jakiej instytucji ochronnej będzie mógł skorzystać podatnik w takim wypadku, ale również w innych sytuacjach spornych wynikłych na etapie realizacji umowy o współdziałanie. W tym zakresie ustawodawca milczy. Posiłkując się wypracowaną praktyką prawa administracyjnego, czy też finansowego, można próbować poszukiwać środków ochrony na podstawie treści art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi³⁶. W literaturze przykładowo wskazuje się na możliwość zastosowania katalogu sytuacji stanowiących podstawę odmowy zawarcia umowy przez Szefa KAS, czy też w przyszłości posłużenie się środkiem legislacyjnym będącym określeniem nieostrym czy nawet klauzulą generalną dla szerokiego wskazania sytuacji stanowiących podstawę do zastosowanie kompetencji do odmowy zawarcia takiej umowy³⁷.

Odkodowując status prawny umowy o współdziałanie, należy również przyrzeć się, jak kształtowana jest autonomia woli stron i stanowiąca jej składnik zasada swobody umów na tle umowy o współdziałanie. Jak wyżej wskazano, ograniczona jest swoboda wyboru kontrahenta, a ograniczenie wyboru kontrahenta odnosi się do obu stron umowy. Istotnym ograniczeniem poddana jest również swoboda w wyborze formy zawarcia umowy, czy też czasu jej trwania. Zgodnie z art. 20t o.p. umowa o współdziałanie jest obligatoryjnie zawierana w formie pisemnej na czas nieokreślony. W zakresie swobody ukształtowania treści umowy ustawodawca zdecydował się jedynie na ogólne sformułowanie, że jej treść zawierać będzie „ustalenia stron niezbędne dla prawidłowej realizacji warunków umowy, w tym szczegółowe określenie praw i obowiązków stron wynikających z zawartej umowy, oraz sposób informowania się o osobach upoważnionych do kontaktu między stronami tej umowy”. Katalog obowiązków nałożonych na podatnika został określony w art.

³⁶ T.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 2325.

³⁷ P. Borszowski (*et al.*), *op. cit.*, s. 37.

20u o.p. Po stronie organu podatkowego – Szefa KAS – ustawodawca nie posługuje się wprost słowem „obowiązki”, a jedynie w art. 20v o.p. stanowi o czynnościach Szefa KAS w ramach umowy o współdziałanie, co również wskazuje na nierównorzędność pozycji stron umowy. Wzór umowy o współdziałanie został określony i udostępniony potencjalnym zainteresowanym³⁸. Zawarte w nim szczegółowe zapisy niewynikające wprost z przepisów omawianego rozdziału II B o.p., ukazują, jak zdaniem administracji skarbowej współpraca ta ma przebiegać. Na gruncie prawa administracyjnego funkcjonujące wzorce umowne wydawane są co do zasady na podstawie rozporządzenia, które w treści zawiera określony wzorzec³⁹. W przypadku umowy o współdziałanie brak podstawy normatywnej do wydania przyjętego wzorca, a mimo to treść umowy została w sposób jednostronny ukształtowana i niejako narzucona kontrahentowi umowy. W chwili obecnej są prowadzone procedury związane z weryfikacją podmiotów, które zgłosiły chęć przystąpienia do programu, dopiero w następstwie ich przejścia będzie można ustalić, w jakim zakresie dopuszczalna będzie modyfikacja przyjętego wzorca. W tym miejscu warto również zwrócić uwagę, że zakres treści umowy o współdziałanie został określony w art. 20t § 2 o.p. z którego wynika, że umowa ma zawierać uregulowania niezbędne dla prawidłowej realizacji warunków umowy. W tym kontekście należy się zatem zastanowić, czy uregulowania wskazanego wzorca wypełniają pojęcie niezbędności i na ile są one elastyczne. W odniesieniu do tego ostatniego zwraca uwagę zawarta klauzula o możliwości dokonywania zmian w umowie, co jak wskazywano wyżej, wpływa na zwiększenie swobody w kształtowaniu treści umowy. Nie mniej istotne, a warte odnotowania są również klauzule, które w ogóle nie wynikają z przepisów Działu II B, jak choćby określony termin wypowiedzenia umowy po stronie organu podatkowego. Wskazane okoliczności mogą być odczytywane jako obraz

³⁸ <https://www.podatki.gov.pl/media/6200/za%C5%82%C4%85cznik-nr-3-wz%C3%B3r-umowy-o-wsp%C3%B3l%C5%82dzianie.pdf> [dostęp 13.12.2021 r.].

³⁹ Przykład takiego wzorca zawiera ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, t.j. Dz. U. z 2020 poz. 1057 ze zm.

jednostronności w działaniu organu podatkowego. W tym zakresie przyjąć należy, że takie rozwiązanie powoduje, iż swoboda kształtowania umowy o współdziałanie pozostaje ograniczona, nie tylko przez przepisy ustawowe tworzące ramy współdziałania, ale również przez zapisy zaproponowanego wzorca.

W sprawach nieuregulowanych do umowy stosuje się wybrane przepisy z działu IV rozdziału 1 z wyłączeniem art. 127, rozdziałów 5 i 10, oraz art. 168, art. 172, art. 173 i art. 175-177 o.p. Zarówno w ustawie, jak i w zaproponowanym wzorcu brak jakiegokolwiek odesłania do przepisów Kodeksu cywilnego, co jednak nie przesądza o braku możliwości posługiwania się posiłkowo wybranymi regulacjami prawa prywatnego. W tym miejscu należy zasygnalizować, że wymaga rozważenia, które instytucje prawa cywilnego mogłyby znaleźć zastosowanie, bądź też do których instytucji kodeksu cywilnego należałoby sięgnąć, dokonując wykładni, czy rozstrzygając kwestie sporne, np. w zakresie sposobu liczenia terminów wypowiedzenia umowy. Z uwagi jednak na ramy niniejszego artykułu poruszane zagadnienia staną się przedmiotem osobnej publikacji.

6. Podsumowanie

Zaproponowany przez ustawodawcę model współdziałania jawi się jako idealny model współpracy, w którym organ podatkowy staje się partnerem dla podatnika, a jego głównym zadaniem pozostaje wspomaganie drugiej strony umowy w należyтым wykonywaniu zobowiązań podatkowych. Ukształtowany w ten sposób obraz współdziałania występującego w Ordynacji podatkowej odpowiada jego językowej istocie. Jednakże wymaga to zmiany i odejścia od dotychczasowej roli, w której występował organ podatkowy. Jego zaangażowanie i doradztwo winno być na tyle znaczące, aby podatnik, który decyduje się na pełną transparentność w zakresie podejmowanych działań, odczuwał realne wsparcie w prowadzeniu działalności. „Umowa o współdziałanie wprowadza do polskiego systemu prawa podatkowego innowacyjną formę relacji z podatnikiem opartą na dobrowolności i współpracy, gdzie nie są

potrzebne środki przymusu ani dodatkowe gwarancje przestrzegania praw obu stron, dlatego nie ma konieczności stosowania standardowych procedur przewidzianych do rozstrzygania różnych kwestii mogących budzić wątpliwości na gruncie prawa podatkowego⁴⁰. Przyjęty model z założenia ma mieć charakter odformalizowany, jednak określone przez ustawodawcę ramy wyraźnie sugerują, że ten „luz” jest sztywno ujęty w ramy ustawowe. W związku z dokonaną analizą przyjęć należy publicznoprawny model zaproponowanej umowy o współdziałanie. W analizowanym przypadku forma jest przyjęta jedynie na potrzeby prawa podatkowego, a użycie pojęcia umowy czy porozumienia nie powinno być decydujące. Istotą przyjętej kwalifikacji charakteru publicznoprawnego są strony i cel zawarcia umowy – realizacja celu fiskalnego, co jednak nie wyklucza odwołań czy porównań do prawa prywatnego.

Umowa, jako akt dwustronny, wiążący interesy stron w ramach określenia wzajemnych zobowiązań, pozostaje wciąż instytucją, dodo sięgania po którą organy podatkowe nie są przyzwyczajone. Rosnąca popularność form konsensualnych szczególnie w pokrewnych gałęziach prawa powoduje, że instytucji umowy jako formy współpracy między organem podatkowym i podatnikiem należy poświęcać coraz więcej uwagi, wypracowując modele, które będą odpowiedzią na potrzeby zmieniającego się rynku, w tym rosnącej chęci prawidłowego i pozbawionego przymusu wypełniania zobowiązań podatkowych.

Określając cechy umowy o współdziałanie i wskazując na różnice w stosunku do tradycyjnej umowy cywilnoprawnej, trzeba przyjąć, iż zaproponowana przez ustawodawcę umowa jest umową, w którą zdecydowanie ingeruje ustawodawca poprzez przepisy Działu II B ustawy Ordynacja podatkowa. Wykazane różnice konstrukcyjne nie pozwalają przyjąć, iż na gruncie umowy o współdziałanie mamy do czynienia tożsamością co do formy cywilnoprawnej. Dlatego też próbując odkodować charakter prawny umowy, przyjęto dominację elementów

⁴⁰ Druk nr 3788; Rządowy projekt ustawy o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3788> [dostęp 13.12.2021 r.].

publicznoprawnych. Pomimo swobody przyznanej stronom, choćby w zakresie przystąpienia do współpracy, widać wyraźnie silniejszą pozycję po stronie organu podatkowego. Praktyczny wymiar nowej instytucji jest w fazie kształtowania, w jaki sposób do nowej roli podejść organy podatkowe i czy postulaty wzajemnego zaufania i otwartości obu stron zostaną zrealizowane, praktyka pokaże.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

Błaś A., Boć J., *Umowy publicznoprawne*, [w:] J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Wrocław 2005.

Borszowski P., Halasz A., Kopyściańska K., Kopyściański M., *Umowa o współdziałanie i porozumienia podatkowe*, Warszawa 2021.

Cieślak Z., *Umowa administracyjna w państwie prawa*, Kraków 2004.

Dolnicki B., *Umowa publicznoprawna w prawie niemieckim*, „Państwo i Prawo” 2001, z. 3.

Gorgol A., *Prawne aspekty kodyfikacji procedur podatkowych*, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2015.

Jaworski W.J., *Nauka prawa administracyjnego. Zagadnienia ogólne*, Warszawa 1924.

Kieres L., *Związki i porozumienia komunalne*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 10.

Langrod J.S., *Instytucje prawa administracyjnego. Zarys części ogólnej*, Kraków 2003.

Lemańska J., *Umowa administracyjnoprawna a umowa cywilnoprawna*, [w:] I. Skrzydło-Niżnik, P. Dobosz, D. Dąbek, M. Smaga (red.), *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa prof. J. Filipka*, Kraków 2001.

Leoński Z., *Formy współdziałania w samorządzie terytorialnym*, „Samorząd Terytorialny” 1995, nr 4.

Mastalski R., [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013.

Safjan M., *Zasady prawa cywilnego*, [w:] M. Safjan (red.), *System Prawa*

Prywatnego, t. 1. *Prawo cywilne część ogólna*, Warszawa 2012.

Staniszewska L., *Zagadnienia konstrukcyjne umów publicznoprawnych*, „*Studia Prawa Publicznego*” 2019, nr 3.

Stec P., *Umowa w administracji publicznej a zasada autonomii woli*, [w:] M. Thorz, E. Halavach (red.), *W kierunku sprawnego państwa. Publicznoprawne instrumenty kształtowania polityki społecznej i gospodarczej*, Częstochowa 2008.

Stec P., *Umowy w administracji. Studium cywilnoprawne*, Warszawa 2013.

Wierzbowski M., Wiktorowska A., *Prawne formy działania administracji*, [w:] M. Wierzbowski, Z. Cieślak, J. Jagielski, J. Lang, M. Szubiakowski, A. Wiktorowska, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2006.

Wyporska-Frankiewicz J., *Publicznoprawne formy działania administracji o charakterze dwustronnym*, Warszawa 2010.

Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016.

Akty prawne

ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 735 ze zm.)

ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.)

ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. z 2019 r., poz. 2200)

ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (t.j. Dz. U. z 2020 poz. 1057 ze zm.)

Inne materiały

W. Doroszewski (red.), *Słownik języka polskiego*, <https://sjp.pwn.pl/doroszewski/lista>
Druk nr 3788; Rządowy projekt ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych
<https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3788>

<https://www.podatki.gov.pl/media/6200/za%C5%82%C4%85cznik-nr-3-wz%C3%B3r-umowy-o-wsp%C3%B3l%C5%82dzia%C5%82anie.pdf>

Nadużycia warunku losowości w definicji legalnej gry na automatach

Abuse of the randomness condition in the definition of legal slot machine games

Abstrakt

Udział w grach hazardowych jest jedną z ludzkich rozrywek, prowadzącą często do utraty majątku lub (i) uzależnienia. Główną cechą gier hazardowych jest przypadkowość, inaczej mówiąc charakter losowy. Ta właśnie cecha, w powiązaniu z zaangażowaniem w grę znacznych środków sprawia, że działalność hazardowa jest szczególnie narażona na różnego rodzaju nadużycia. Najczęstszym obszarem nadużyć jest oparta na warunku losowym definicja legalna gry na automatach. Podejmowane przez nielegalnych operatorów próby „obejścia” tej definicji zmierzają w kierunku wyłączenia urządzanych przez nich gier hazardowych spod ograniczeń obowiązujących regulacji. To ostatnie ma na celu przejęcie jak największej części dochodów pochodzących z hazardu. Celem niniejszego artykułu jest przybliżenie problematyki definicji legalnej gry na automatach, prób jej obchodzenia w praktyce, a także zaproponowanie rozwiązania w kierunku rozwiązania tego ostatniego problemu. Literatura przedmiotu dowodzi, że podobnego zadania nikt dotąd się nie podjął, stąd artykuł może przyczynić się do wypełnienia luki w tym obszarze prawa.

Słowa kluczowe: hazard, gry na automatach, definicja legalna, nadużycia.

Abstract

Gambling is one of human pastimes, often leading to loss of property or (and) addiction. The main feature of gambling is randomness. It is this feature, combined with the involvement of significant funds in the game, that makes gambling activity particularly vulnerable to various types of abuse. The most common area of abuse is a random definition of a legal slot game. Attempts by illegal operators to “circumvent” this definition are aimed at exempting the gambling games they organize from the limits of the applicable regulations. The latter is intended to capture as much of the gambling income as possible. The purpose of this article is present the definition of legal slot machine games, attempts to circumvent it in practice, and propose a solution to the latter problem. The literature on the subject proves that no one has undertaken a similar task so far, therefore the article may contribute to filling the gap in this area of law.

Keywords: gambling, slot machine games, legal definition, abuse.

1. Uwagi wprowadzające

Hazard charakteryzują trzy elementy: przypadkowość (losowość), wygrana oraz reguły (regulamin) gry¹. Elementy te zostały odpowiednio wykorzystane w definicjach gier hazardowych umieszczonych w ustawie z 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych², z datą obowiązywania od 1 stycznia 2010 r. (dalej: u.g.h.). Ustawa ta określa warunki urządzania i zasady prowadzenia działalności hazardowej, a także opodatkowania hazardu podatkiem od gier.

Jedną z czterech przewidzianych w ustawie o grach hazardowych kategorii gier są gry na automatach. Urządzanie gier na automatach odznacza się wysoką dochodowością i silnym związkiem z różnego rodzaju przestępczością³ i z tych przyczyn podlega ścisłej reglamentacji.

¹ I.N. Rose, M.D. Owens, *Internet gaming law*, New York 2009, s. 1; K. Frąckowiak, *Nielegalny e-hazard. Studium prawnokarne i kryminologiczne*, Olsztyn 2019, s. 26.

² Dz. U. z 2009 r. Nr 201, poz. 1540 z późn. zm.; t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 2094.

³ E.M. Guzik-Makaruk, E. Jurgielewicz-Delegacz, *Nielegalne urządzanie i prowadzenie gier losowych, gier na automacie lub zakładów wzajemnych – wybrane aspekty prawne i kryminologiczne*,

W myśl art. 6 ust. 1 u.g.h. w zw. z art. 14 ust. 1 tej ustawy działalność w zakresie gier na automatach może być prowadzona wyłącznie w kasynach gry, na podstawie udzielonej koncesji. Ponadto na podstawie art. 5 ust. 1 i ust 1c u.g.h. działalność w zakresie gier na automatach może być prowadzona poza kasynem gry, przez podmiot sprawujący monopol państwa prowadzący salony gier na automatach. To właśnie gry na automatach są szczególnie narażone na różnego rodzaju nadużycia ze strony nielegalnych operatorów, a przedmiotem nadużyć jest definicja legalna gry na automatach oparta na warunku losowym.

2. Losowość jako warunek gier hazardowych na automatach

Rozważania dotyczące losowości należy rozpocząć od wyjaśnienia pojęcia gry. To ostatnie pojęcie, wykorzystane w dalszej części publikacji, oznacza działanie według określonych reguł, które mogą składać się z sekwencji czynności (rund, rozgrywek, etapów, itp.), niekoniecznie wyraźnie wyodrębnionych, zmierzających do wyłonienia zwycięzcy lub zwycięzców⁴. Gracz współzawodnicząc z innymi osobami, w tym również z zastępującymi je urządzeniami – automatami do gier – działając w warunkach niepewności stara się z korzyścią dla siebie wpłynąć na przebieg zdarzeń w celu uzyskania wygranej⁵. Eliminacja graczy z dalszej gry na jej poszczególnych etapach może odbywać się według dowolnych kryteriów, ale na co najmniej jednym z etapów jest to kryterium losowe. Bez znaczenia pozostaje przy tym fakt, czy kryterium to wystąpi wcześniej, czy później⁶. Istotą losowości w grach jest brak faktycznej możliwości wpływania przez gracza na wynik danej gry i związana z tym niemożność jego przewidzenia⁷.

W myśl art. 2 ust. 3 u.g.h. grami na automatach są gry na urządzeniach mechanicznych, elektromechanicznych lub elektronicznych, w tym

„Kultura Bezpieczeństwa. Nauka - Praktyka - Refleksje” 2017, t. 26, s. 131; S. Tsytarev, Y. Gilinski, Russia, [w:] G. Meyer, T. Hayer, M. Griffiths (eds.), Problem Gambling in Europe. Challenges, Prevention and Intervention, New York 2009, s. 246-254.

⁴ E. Trapie, *Prawo reklamy i promocji*, Warszawa 2007, s. 180-181.

⁵ *Ibidem*.

⁶ L. Wilk, *Hazard. Studium kryminologiczne i prawne*, Warszawa 2012, s. 16.

⁷ *Ibidem*, s. 6.

komputerowych oraz gry odpowiadające zasadom gier na automatach zarządzane przez sieć Internet o wygrane pieniężne lub rzeczowe⁸, w których gra zawiera element losowości.

Ponadto na podstawie art. 2 ust. 5 u.g.h. grami na automatach są również gry na urządzeniach mechanicznych, elektromechanicznych lub elektronicznych, w tym komputerowych, oraz gry odpowiadające zasadom gier na automatach zarządzane przez sieć Internet organizowane w celach komercyjnych, w których grający nie ma możliwości uzyskania wygranej pieniężnej lub rzeczowej, ale gra ma charakter losowy. Ta ostatnia definicja gry na automatach jest wyjątkowa, bowiem stanowi odejście od „warunku” wygranej, koniecznego dla innych (niż gry na automatach) kategorii gier hazardowych. Wykładnia językowa umieszczonego w przytoczonym przepisie zwrotu „charakter losowy” prowadzi do wniosku, że uprawnione jest utożsamianie tego zwrotu języka prawnego nie tylko z sytuacją, w której wynik gry zależy od przypadku, ale także z sytuacją, w której wynik gry jest nieprzewidywalny dla grającego⁹. To dwa zupełnie różne pojęcia. Nieprzewidywalność wyniku gry, inaczej mówiąc brak pewności co do tego, jaki wynik padnie, wobec niemożności przewidzenia „procesów” zachodzących w danym urządzeniu, pozostaje immanentną cechą gry na automacie¹⁰. Warto dodać, że nieprzewidywalność postrzegać należy w normalnych (zwykłych, przeciętnych, typowych) warunkach, nie zaś w warunkach szczególnych (wyjątkowych, ekstremalnych)¹¹, a inne podejście do tego zagadnienia byłoby nielogiczne, gdyż w praktyce możliwe jest rozszyfrowanie każdego systemu gry. To ostatnie pozostaje

⁸ W myśl art. 2 ust. 4 u.g.h. wygraną rzeczową w grach na automatach jest również wygrana polegająca na możliwości przedłużania gry bez konieczności wpłaty stawki za udział w grze, a także możliwość rozpoczęcia nowej gry przez wykorzystanie wygranej rzeczowej uzyskanej w poprzedniej grze.

⁹ Wyrok WSA w Warszawie z 25 stycznia 2017 r., VIII SA/Wa 351/16.

¹⁰ M. Pawłowski, *Gry losowe i zakłady wzajemne*, „Prawo Spółek” 1997, Nr 7-8, s. 78.

¹¹ Wyrok NSA z 18 maja 1999 r., II SA 453/99, LEX nr 46205. Wyrok ten zapadł na gruncie przepisów ustawy z 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (Dz. U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27 z późn. zm.), jednak zawarte w nim uwagi zachowują nadal swoją aktualność w zakresie, w jakim dotyczą pojęcia „losowość” i akcentują konieczność odnoszenia tego pojęcia do normalnych, nie zaś wyjątkowych warunków, w jakich znajduje się osoba grająca.

jedynie kwestię czasu i kosztów¹².

Dla uznania gry za losową nie ma znaczenia fakt, że wybór wygrywających liczb, symboli czy układów dokonywany jest za pomocą algorytmu (komputerowe wyłanianie nagradzanych liczb za pomocą odpowiedniego programu)¹³, a takie stanowisko znajduje zastosowanie w ustawie o grach hazardowych¹⁴.

W kontekście umieszczonych w art. 2 ust. 3 i ust. 5 u.g.h. zwrotów „gra zawiera element losowości” oraz „gra ma charakter losowy” należy przyjąć, że o ile na gruncie tego pierwszego przepisu – poza losowością gry na automacie – możliwe jest wprowadzenie do gry, jako istotnych, elementów umiejętności, zręczności lub wiedzy gracza, to na gruncie art. 2 ust. 5 u.g.h. elementy umiejętności, zręczności, wiedzy mogą mieć jedynie charakter marginalny¹⁵. Inaczej mówiąc, aby gra zachowała charakter losowy w rozumieniu art. 2 ust. 5 u.g.h., dominującym elementem gry musi być losowość rozumiana jako sytuacja, w której wynik gry zależy od przypadku bądź jako sytuacja, w której rezultat gry jest nieprzewidywalny dla grającego. Oznacza to, że dla uznania danej gry za grę na automatach nie jest konieczne, by była „grą losową” bądź miała „charakter losowy”. Wystarczy bowiem, że gra zawiera „element losowości”. Zaznaczyć należy, że ustawodawca nie uzależnia zakwalifikowania rozgrywanych gier do gier na automatach od wykazania relacji pomiędzy występowaniem w grze elementu losowości, a wynikiem gry.

3. Nadużycia warunku losowości w definicji gry na automatach

Pierwszą współczesną ustawą regulującą obszar gier hazardowych w Polsce była ustawa z 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych¹⁶ z datą obowiązywania 10 grudnia 1992 r. W pierwotnym brzmieniu tej ustawy automaty do gier umieszczone zostały w katalogu gier losowych. Zgodnie

¹² Wyrok WSA w Warszawie z 25 stycznia 2017 r., VIII SA/Wa 351/16.

¹³ Wyrok NSA z 2 sierpnia 2011 r., II GSK 763/10, LEX nr 1068860, oraz wyrok WSA z 25 września 2006 r., VI SA/Wa 1000/06, LEX nr 247553.

¹⁴ Wyrok WSA w Warszawie z 25 stycznia 2017 r., VIII SA/Wa 351/16.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ Dz. U. z 1992 r. Nr 68, poz. 341.

bowiem z art. 2 ust. 1 pkt 6 tej ustawy „grami losowymi są gry o wygrane pieniężne lub rzeczowe, których wynik zależy od przypadku, a warunki gry określa regulamin”, w tym „gry w automatach losowych, prowadzone na urządzeniach, które rozstrzygają o wygranej lub przegranej”. Na mocy ustawy z 26 maja 2000 r. o zmianie ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych oraz niektórych innych ustaw¹⁷ z dniem 23 listopada 2000 r. usunięto art. 2 ust 1 pkt 6 i dodano ust. 2a w brzmieniu: „Grami na automatach są gry o wygrane pieniężne lub rzeczowe na urządzeniach mechanicznych, elektromechanicznych i elektronicznych”. Oznacza to, że w definicji legalnej gry na automatach ustawodawca odstąpił od warunku losowości i oparł się na opisie urządzeń. Tego typu działanie ustawodawcy było zamierzone. Brak odniesienia do warunku losowości uniemożliwiał jakiegokolwiek próby obejścia „zmienionej” definicji gry na automatach.

W ustawie o grach hazardowych ustawodawca powrócił do definicji gier na automatach opartej na warunku losowości. Rozwiązanie to wykorzystane zostało przez nielegalnych operatorów gier na automatach. Warto dodać, że reakcja nielegalnych operatorów na „nową” definicję gier na automatach była niezwłoczna. Po kilku miesiącach od wprowadzenia ustawy o grach hazardowych służby państwa ujawniły na rynku automaty oferujące typowe gry hazardowe, które w różny sposób pozorowały brak warunku losowości jak: symulatory gier zręcznościowych, terminale internetowe, urządzenia typu „quizomat”. Dodatkowo w celu „pozorowania” braku losowości wykorzystywane były negatywne opinie jednostek badających.

3.1. Symulatory gier zręcznościowych

Symulatory gier zręcznościowych to „przerobione” tradycyjne automaty do gier oferujące typowe gry hazardowe, tzw. „owocówki”, w których instalowano mające pozorować brak warunku losowości gry

¹⁷ Dz. U. z 2000 r. Nr 70, poz. 816.

zręcznościowe i (lub) ogranicznik czasowy¹⁸. W przeciwieństwie do tradycyjnych automatów do gier wypłaty realizowane były przez obsługę lokalu, a nie urządzenia. Automaty oznaczone były informacją, że służą wyłącznie do zabawy i nie realizują wygranych¹⁹. Taki schemat działania nielegalnych operatorów stracił obecnie na znaczeniu, jednak przed sądami powszechnymi wydziałami karnymi toczą się sprawy, których przedmiotem jest urządzenie nielegalnych gier hazardowych na tego typu urządzeniach. Ciężar dowodzenia nielegalnej działalności hazardowej spoczywa na służbach państwa²⁰, a rozstrzygnięcia sądów uzależnione są od okoliczności konkretnej sprawy.

3.2.3. Terminale (kioski) internetowe

Służby państwa ujawniły na rynku wiele odmian urządzeń typu terminale (kioski) internetowe, jednakże zasady gry na nich były zbliżone. Opłaty za grę dokonywane były w lokalu, w którym znajdował się terminal internetowy poprzez czytnik banknotów, wrzutnik monet w samym urządzeniu bądź u osoby obsługującej lokal, która dysponując drugim komputerem podłączonym do sieci internetowej, wpłacała stawkę za grę w zależności od kwoty, jaką w gotówce przekazał jej gracz²¹. Obsługa również realizowała wypłaty nagród za wygrane na urządzeniu punkty. Urządzenia tego typu wstawiane były do lokali mających uchodzić za kawiarenki internetowe, do legalnie działających w latach 2010-2015 punktów gier na automatach o niskich wygranych (ostatecznie zdelegalizowanych w roku 2016) obok innych, działających tam automatów, czy do miejsc, w których działały zlikwidowane punkty gier na automatach. Terminale (kioski) internetowe za pośrednictwem łączy sieci Internet umożliwiały graczom rozgrywanie takich samych gier hazardowych, jak na tradycyjnych automatach do gier („owocówki”).

¹⁸ Ministerstwo Finansów, *Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2010 roku*, Warszawa 2011, <https://finanse-arch.mf.gov.pl/inne-podatki/podatek-od-gier-gry-hazardowe/raporty-roczne> [dostęp 15.07.2021].

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ Do lutego 2017 r. kontrolę przestrzegania przepisów ustawy o grach hazardowych realizowała Służba Celna. Od marca 2017 r. zadanie to realizuje Służba Celno-Scarbowa.

²¹ Ministerstwo Finansów, *Informacja o realizacji ustawy...*

Nielegalni operatorzy, korzystając z tego typu urządzeń, dokonywali „kamouflażu” prowadzonej działalności poprzez taką konstrukcję urządzeń, która umożliwiała ich zdalne wyłączenie²². To ostatnie polegało to na tym, że w chwili podjęcia przez funkcjonariuszy kontroli obraz z symbolami gier hazardowych zniknął, uruchamiały się nowe plansze z grami zręcznościowymi, a urządzenia stawały się terminalami kawiarenki internetowej czy automatami do gier zręcznościowych²³.

W roku 2012 wprowadzono na rynek terminale internetowe korzystające z platformy CSANI. Urządzenia tego typu sugerowały możliwość uczestnictwa w rynku opcji walutowych polegającego na kupnie - sprzedaży walut czy zawieraniu kontraktów terminowych. Na ekranach tych urządzeń wyświetlane były ruchome bębny z tradycyjnymi grami hazardowymi („owocówki”), a dodatkowo wykresy pozorujące bieżące notowania rynku opcji walutowych²⁴. Pierwsze informacje dotyczące terminali korzystających z platformy CSANI Ministerstwo Finansów zamieściło na stronach internetowych w roku 2015²⁵. Zdaniem Ministerstwa Finansów²⁶ w ramach działalności platformy CSANI można zawierać krótkoterminowe opcje bazujące na zdarzeniach na rynkach walutowych. Opcje są wystawiane z krótkimi czasami wykonania, np. 10 minut, 1 minuta czy 1 sekunda i jest to oferta skierowana do spekulantów kierujących się tzw. „analizą techniczną”. Instrumentem bazowym jest średnia ważona kwotowań dolara amerykańskiego do 30 głównych walut, natomiast używane wagi indeksu do budowania indeksu dolarowego są codziennie o północy przeliczane na nowo. Dowodzi to, że operator sam „kształtuje” indeks walutowy oparty na dolarze amerykańskim według

²² *Ibidem*.

²³ *Ibidem*.

²⁴ Ministerstwo Finansów, *Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2012 roku*, Warszawa 2013, <https://finanse-arch.mf.gov.pl/inne-podatki/podatek-od-gier-gry-hazardowe/raporty-roczne> [dostęp 15.07.2021].

²⁵ Ministerstwo Finansów, *Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2014 roku*, Warszawa 2015, <https://finanse-arch.mf.gov.pl/inne-podatki/podatek-od-gier-gry-hazardowe/raporty-roczne> [dostęp 15.07.2021].

²⁶ Ministerstwo Finansów, Departament Kontroli i Analiz Ekonomicznych, pismo z 1 lutego 2018 r. DKA7.6840.278.2017/2018.

określonego algorytmu, „kamouflując” w ten sposób hazardowy charakter usługi, nie korzystając z danych rynkowych odzwierciedlających kształtowanie się kursów walutowych w czasie rzeczywistym²⁷. Gracz nie ma możliwości przewidzenia zmian cen walut, w szczególności w tak krótkim czasie jak np. 1 sekunda, co świadczy o tym, że przedsięwzięcie zawiera warunek losowości, a grę na urządzeniu należy uznać za grę hazardową²⁸. Pomimo że zapisy zasad funkcjonowania przedmiotowej platformy mogą sugerować, że jest to platforma inwestycyjna, nie służy ona do zawierania krótkoterminowych opcji, a wyłącznie do urządzania gier hazardowych²⁹. Kluczowa jest w tym zakresie informacja, czy interfejs użytkownika sam generuje indeks walutowy oparty na dolarze amerykańskim według określonego algorytmu (i kamufluje w ten sposób hazardowy charakter usługi), czy też ma zapewniony dostęp do danych rynkowych odzwierciedlających kształtowanie się kursu walutowego w czasie rzeczywistym. Skoro gry korzystające z platformy CSANI prowadzone są także w dni kiedy rynki finansowe nie pracują, to dowodzi, że interfejs użytkownika sam generuje instrument bazowy. To ostatnie oznacza, że gra ma charakter losowy, a usługa nie ma dostępu do danych rynkowych odzwierciedlających kształtowanie się kursu walutowego w czasie rzeczywistym³⁰. Dodatkowo w terminalach internetowych korzystających z tej platformy nie stwierdzono odpowiednich przycisków, które miałyby umożliwić dokonanie zakupu instrumentu giełdowego, a rzekomy zakup czy sprzedaż akcji sprowadzały się zawsze do tego samego przycisku (start lub play), który wprawiał bębny w ruch. Wizualizacja przebiegu gry, wyboru stawki, czasu gry była taka sama lub zbliżona jak w przypadku gier urządzanych na tradycyjnych automatach do gier. Również wersje demo gier prezentowane na stronach platformy CSANI były takie same, jak gier rozgrywanych na tradycyjnych automatach do gier. Tak więc charakter tych gier niczym nie różni się od gier rozgrywanych

²⁷ *Ibidem.*

²⁸ *Ibidem.*

²⁹ *Ibidem.*

³⁰ *Ibidem.*

na automatach do gier. Podobnie jak w przypadku automatów do gier, istnieje możliwość automatycznego kontynuowania gry, co wskazuje, że gracz nie decyduje, w której chwili dokona zakupu krótkoterminowych opcji bazujących na zdarzeniach na rynkach walutowych. Również wizualizacja wypłat wygranych, tzw. opcji, a w rzeczywistości wygranych z tytułu udziału w grze jest taka sama, jak w grach na automatach, tj. za pomocą bębnow z wizerunkami typowymi dla gier na automatach³¹.

W dniu 28 października 2014 r. Minister Finansów wydał rozstrzygnięcie, w którym stwierdził, że gry na urządzeniach typu CSANI są grami na automatach w rozumieniu przepisów ustawy o grach hazardowych³². Kolejną decyzję w tej samej sprawie, lecz w postępowaniu odwoławczym, zawierającą takie samo stanowisko, Minister Finansów wydał 1 czerwca 2015 r.³³ Istotną rolę odnośnie do terminali korzystających z platformy CSANI przypisać należy judykaturze. Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie w wyroku z 8 lutego 2017 r. stwierdził, że na urządzeniach działających na platformie CSANI grający nie dokonywali transakcji nabycia lub zbycia instrumentów finansowych czy opcji walutowych, lecz rozgrywali gry hazardowe, które urządzenia te umożliwiają³⁴.

W dniu 12 lutego 2018 r. domeny internetowe csani.com oraz www.csani.com wykorzystujące strony internetowe <http://www.csani.com> oraz <http://csani.com> do urządzania gier w sieci Internet zostały wpisane do Rejestru Domen Służących do Oferowania Gier Hazardowych Niezgodnie z Ustawą o Grach Hazardowych, o którym mowa w art. 15f ust. 1 ustawy o grach hazardowych³⁵.

Pomimo przekonującej argumentacji Ministerstwa Finansów czy Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok z 8 lutego 2017 r.) charakter

³¹ *Ibidem*.

³² Decyzja Ministra Finansów z 28 października 2014 r. nr AG8(RG1)/7291/52/SGE/2013/SGE/23.

³³ Decyzja Ministra Finansów z 1 czerwca 2015 r. nr RG2.6871.54.2015.

³⁴ II GSK 5293/16.

³⁵ Ministerstwo Finansów, *Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2018 roku*, Warszawa 2019, <https://finanse-arch.mf.gov.pl/inne-podatki/podatek-od-gier-gry-hazardowe/raporty-roczne> [dostęp 15.07.2021].

gier rozgrywanych na urządzeniach działających na platformie CSANI pozostawał przedmiotem różnych ocen przez sądy powszechne wydziały karne. Nielegalni operatorzy, zazwyczaj działając przez profesjonalnych pełnomocników³⁶, podnoszą, że na urządzeniach działających na platformie CSANI prowadzona była działalność podlegająca regulacjom ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe³⁷, co wyłącza stosowanie ograniczeń wprowadzonych ustawą o grach hazardowych. Należy pamiętać, że ciężar dowodzenia warunku losowości gier rozgrywanych na terminalach internetowych spoczywa na służbach państwa, a ukazana argumentacja Ministerstwa Finansów czy Naczelnego Sądu Administracyjnego często nie znajduje potwierdzenia w rozstrzygnięciach sądów powszechnych wydziałach karnych³⁸. W przypadku wydania wyroku uniewinniającego sąd dodatkowo zarządza zwrot zatrzymanych urządzeń co sprawia, że ponownie trafiają one do szarej strefy. Problem ten szczególnie dotyczy urządzeń zatrzymanych przed wpisaniem domen internetowych csani.com oraz www.csani.com do Rejestru Domen Służących do Oferowania Gier Hazardowych Niezgodnie z Ustawą o Grach Hazardowych³⁹, a przybliżony problem nadal pozostaje aktualny.

3.2.4. Quizomaty

W roku 2016 służby państwa ujawniły na rynku urządzenia typu „quizomat”, zwane również „Quiz wiedzy”⁴⁰. Podmioty wykorzystujące tego typu urządzenia kierowały do naczelników urzędów celnych informacje o planowanym rozpoczęciu urządzania gier konkursowych na quizomatach. Oferty kierowane były do szerokiego grona odbiorców, szczególnie właścicieli stacji paliw i promowały produkt w postaci urządzeń „Quiz wiedzy”, sugerując niehazardowy charakter gier poprzez

³⁶ Obserwacje autora, czynnego zawodowo funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej.

³⁷ Dz. U. z 1997 r. Nr 140, poz. 939 ze zm.

³⁸ Wyrok Sądu Rejonowego w Wałbrzychu z 3 sierpnia 2020 r., III K 661/17 nieprawom.; wyrok Sądu Okręgowego w Świdnicy z 11 marca 2021 r., IV Ka 454/20.

³⁹ Obserwacje autora, czynnego zawodowo funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej.

⁴⁰ Ministerstwo Finansów, Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2016 roku, Warszawa 2017, <https://finanse-arch.mf.gov.pl/inne-podatki/podatek-od-gier-gry-hazardowe/raporty-roczne> [dostęp 15.07.2021].

brak elementu losowości w oprogramowaniu urządzeń. W rzeczywistości urządzenia tego typu oferowały gry hazardowe na automatach⁴¹.

W dniu 14 września 2016 r. na stronie Ministerstwa Finansów opublikowano komunikat o pojawieniu się quizomatów na rynku⁴². W dniu 29 listopada 2016 r. Ministerstwo Finansów wydało pierwsze rozstrzygnięcie w przedmiocie charakteru gier rozgrywanych na urządzeniach typu quizomat, uznając, że są to gry na automatach⁴³. Przedstawiony schemat działania nielegalnych operatorów stracił obecnie na znaczeniu jednak, podobnie jak w przypadku symulatorów gier zręcznościowych i terminali internetowych, przed sądami powszechnymi wydziałami karnymi nadal toczą się postępowania w przedmiocie urządzania nielegalnych gier hazardowych na quizomatach. Wynik tych postępowań uzależniony jest od wykazania przez służby państwa warunku losowości gier rozgrywanych na zatrzymanych urządzeniach.

3.2.5. Nadużycia związane z wykorzystaniem opinii jednostek badających

W roku 2015 rozpowszechniło się zjawisko polegające na tym, że nielegalni operatorzy pozorowali prowadzenie legalnej działalności na różnych typach automatów czy urządzeń do gier hazardowych posługując się przy tym negatywnymi opiniami jednostek badających podczas gdy w rzeczywistości urządzali gry hazardowe. Opinie tego typu wykorzystywane były w toku prowadzonych przez służby państwa postępowań administracyjnych, postępowań przygotowawczych, a przede wszystkim w postępowaniach prowadzonych przed sądami powszechnymi. W przypadku tych ostatnich postępowań negatywne opinie jednostek badających wykorzystywane były na okoliczność braku umyślności zachowania oskarżonych – zazwyczaj reprezentantów podmiotów urządzających nielegalne gry. Należy pamiętać, że odpowiedzialność karno-skarbowa jest rodzajem odpowiedzialności

⁴¹ *Ibidem.*

⁴² *Ibidem.*

⁴³ *Ibidem.*

karnej opartym na zasadzie winy. Przesłębstwo skarbowe opisane w art. 107 ustawy z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy⁴⁴ polegające na nielegalnym urządzaniu gier hazardowych można popełnić wyłącznie w sposób zawiniony. Oznacza to konieczność udowodnienia zawinionego zachowania oskarżonego przez służby państwa. Niezależnie od tego opinie wydawane przez jednostki badające zawierające negatywny wynik badania technicznego jednego, konkretnego automatu do gier często były postrzegane przez sądy za dokumenty uprawniające operatora do „legalnego” użytkowania nie tylko tego automatu, lecz nawet innych automatów oznaczonych taką samą nazwą⁴⁵. W ten sposób uwadze sądów uchodził fakt, że to nie jednostka badająca w wydanej opinii, lecz Minister Finansów w drodze decyzji rozstrzyga o hazardowym czy niehazardowym charakterze rozgrywanych gier. Taka praktyka sądów doprowadziła do wydawania nieprawidłowych, uniewinniających wyroków, a w konsekwencji zwrotu nielegalnym operatorom zatrzymanych automatów⁴⁶. Postawa sądów z jednej strony wskazuje na niewłaściwą interpretację obowiązujących regulacji, z drugiej strony wprowadza w błąd opinię publiczną, że urządzanie gier hazardowych zgodnie z treścią opinii jednostki badającej jest legalne⁴⁷. Działania takie przede wszystkim godzą w interes finansowy Skarbu Państwa pozbawiając państwo należnych dochodów z hazardu, a także narażają osoby udostępniające lokale do prowadzenia tego typu działalności na odpowiedzialność administracyjną (przewidzianą w ustawie o grach hazardowych) i (lub) odpowiedzialność karną skarbową (przewidzianą w Kodeksie karnym skarbowym). Należy podkreślić, że na podstawie art. 2 ust. 6 u.g.h. wyłącznie decyzja Ministra Finansów, a nie opinia jednostki badającej, rozstrzyga o charakterze gier. Należy również zaznaczyć, że w ramach upoważnienia do badań technicznych automatów

⁴⁴ Dz. U. z 1999 r. Nr 83, poz. 930 ze zm.

⁴⁵ Ministerstwo Finansów, pismo z 21 stycznia 2020 r. nr PS3.6880.4.2020.

⁴⁶ Dla przykładu podaję postanowienia Sądu Rejonowego w Gnieźnie z 16 maja 2019 r., II Kp 233.19 czy Sądu Rejonowego w Gdyni z 18 marca 2019 r., IX Kp 792/18.

⁴⁷ Ministerstwo Finansów, pismo z 21 stycznia 2020 r. ...

(urządzeń) do gier wskazana przez Ministra Finansów jednostka badająca uprawniona jest do przeprowadzania badań technicznych wyłącznie w czterech określonych przypadkach⁴⁸. Jednym z takich przypadków jest załączenie opinii jednostki badającej do skierowanego do Ministra Finansów wniosku o wydanie decyzji rozstrzygającej o charakterze gier. Nawet w przypadku, jeśli jednostka badająca wyda negatywną opinię dla badanego urządzenia do gier wskazując, że gry na tym urządzeniu nie spełniają warunku losowości, Minister Finansów może wydać przeciwne rozstrzygnięcie⁴⁹. Stanowisko takie znajduje potwierdzenie w judykatach⁵⁰, w których pomimo wydania negatywnej opinii przez jednostkę badającą (wskazującej na brak elementu losowości rozgrywanych gier) sądy podzieliły stanowisko służb państwa, uznając, że przedstawiona przez organizatora gier opinia nie posiada charakteru rozstrzygającego o charakterze rozgrywanych gier. Warto dodać, że wydana przez jednostkę badającą opinia dotyczy konkretnego, wskazanego w niej automatu (urządzenia) do gier. Parametrem identyfikującym zbadane urządzenie jest jego numer fabryczny, a także zainstalowany w nim program gry. Oznacza to, że opinia z badania konkretnego urządzenia do gier dotyczy wyłącznie wskazanego w niej urządzenia i nie może zostać skutecznie wykorzystywana jako dokument z badania technicznego innego urządzenia o takiej samej nazwie⁵¹. Zaznaczyć należy, że problem nadużyć związanych z opiniami jednostek badających został przez Ministerstwo Finansów dostrzeżony. W dniu 3 października 2019 r. wydane zostało rozporządzenie⁵², z datą obowiązywania 29 października 2019 r.,

⁴⁸ Jednostka badająca upoważniona przez Ministra Finansów uprawniona jest do przeprowadzania badań technicznych wyłącznie w celu: wydania opinii stanowiącej podstawę do rejestracji automatu (urządzenia) do gier przez naczelnika urzędu celno-skarbowego; wydania opinii załączonej do wniosku o wydanie przez Ministra Finansów decyzji rozstrzygającej o charakterze gier; przeprowadzenia na żądanie naczelnika urzędu celno-skarbowego badania sprawdzającego automatu (urządzenia) do gier; przeprowadzenia badania technicznego po zaistniałej awarii automatu (urządzenia) do gier.

⁴⁹ Ministerstwo Finansów, pismo z 21 stycznia 2020 r. ...

⁵⁰ Wyrok WSA w Warszawie z 30 maja 2018 r., V SA/Wa 2182/17; wyrok WSA w Warszawie z 9 maja 2018 r., V SA/Wa 1684/17.

⁵¹ Ministerstwo Finansów, pismo z 21 stycznia 2020 r. ...

⁵² Rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju, zmieniające rozporządzenie

zgodnie z którym z treści opinii jednostki badającej (wydawanej w celu dołączenia do wniosku o wydanie decyzji na podstawie art. 2 ust. 6 u.g.h.) wyeliminowane zostały zapisy obejmujące wynik badania technicznego oraz stanowisko, czy gry oferowane przez automat (urządzenie) do gier spełniają warunek losowości. Ponadto na stronie Ministerstwa Finansów wielokrotnie publikowane były komunikaty, w których informowano, że uzyskanie opinii wydanej przez jednostki badające upoważnione przez Ministra Finansów z badania technicznego automatu (urządzenie) do gier nie gwarantuje legalności jego eksploatacji poza kasynem gry lub salonem gier na automatach, a jedynie decyzja Ministra Finansów o niehazardowym charakterze gry na danym urządzeniu zapewnia prowadzenie takiej działalności zgodnie z prawem⁵³.

W praktyce przed sądami powszechnymi wydziałami karnymi nadal toczą się postępowania, w których nielegalni operatorzy posługują się negatywnymi opiniami upoważnionych przez Ministra Finansów jednostek badających na okoliczność braku warunku losowości rozgrywanych gier. Opinie te dotyczą różnych typów automatów do gier⁵⁴. Stanowisko Ministerstwa Finansów, podobnie jak judykaty sądów administracyjnych czykarnych, nie jest wiążące dla sądów, a nawet często nie znajdują ich zrozumienia. Z tych przyczyn częste są przypadki wydawania przez sądy rozstrzygnięć uzasadnionych treścią negatywnych opinii jednostek badających⁵⁵.

w sprawie urzędzeń losujących, urzędzeń do gier i automatów do gier, zabezpieczenia informacji dotyczących urządzanej loterii oraz uzyskiwania, naliczania i wypłacania wygranych, Dz. U. z 2019 r., poz. 1944.

⁵³ Ministerstwo Finansów, pismo z 21 stycznia 2020 r. ...

⁵⁴ Doświadczenia własne autora, czynnego zawodowo funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej.

⁵⁵ Sądy powszechne stały na stanowisku, że oskarżonemu nie można przypisać odpowiedzialności karnej z art. 107 §1 k.k.s. gdyż nie można przypisać mu winy. Zamiarem oskarżonego w chwili czynu nie było urządzenie gier hazardowych, ale oferowanie opcji walutowych, gdyż oskarżony w chwili popełnienia zarzucanego mu czynu dysponował opinią jednostki badającej, która wykluczała elementy gier hazardowych. Dla przykładu podaję: wyrok Sądu Rejonowego w Świdnicy z 29 czerwca 2020 r., VI K 531/18 nieprawom.; wyrok Sądu Rejonowego w Wałbrzychu z 1 lipca 2020 r., III K 606/18 nieprawom.

4. Wnioski końcowe

Przeprowadzone rozważania pozwalają sformułować następujące wnioski.

Wprowadzona ustawą o grach hazardowych „nowa” definicja gry na automatach oparta została na warunku losowości. Brak tego warunku sprawia, że rozgrywane gry nie wyczerpują przesłanek definicji legalnej gry na automatach, a tym samym nie podlegają reżimowi ustawy o grach hazardowych.

Definicja gry na automatach wykorzystana została przez nielegalnych operatorów zarządzających typowe gry hazardowe do nadużyć w kierunku obejścia warunku losowego rozgrywanych gier. W tym celu wprowadzono na rynek urządzenia typu symulatory gier zręcznościowych, terminale internetowe, quizomaty. Ponadto nielegalni operatorzy posługiwali się negatywnymi opiniami upoważnionych przez Ministra Finansów jednostek badających, które wydane zostały w celu w celu innym, niż wynikający z obowiązujących regulacji, jakim jest przedłożenie Ministrowi Finansów do wniosku o wydanie opinii o charakterze rozgrywanych gier.

Działania nielegalnych operatorów ukierunkowane były na przejęcie jak największej części należnych państwu dochodów z hazardu.

Ciężar dowodzenia warunku losowości rozgrywanych gier obciąża służby państwa.

Przed sądami powszechnymi wydziałami karnymi nadal prowadzone są postępowania w sprawach zarządzania nielegalnych gier hazardowych automatach typu symulatory gier zręcznościowych, terminale internetowe, quizomaty, a także w których wykorzystywane są negatywne opinie upoważnionych przez Ministra Finansów jednostek badających. Wynik tych postępowań uzależniony jest od wykazania przez służby państwa warunku losowości. To ostatnie rodzi znaczne trudności.

Moim zdaniem ukazany problem rodzi konieczność podjęcia pilnych działań w kierunku minimalizacji nadużyć ze strony nielegalnych operatorów. Postulowanym rozwiązaniem jest zmiana definicji legalnej gry na automatach polegająca na odejściu od warunku losowości i oparciu na opisie urządzeń w brzmieniu „Grami na automatach są gry

o wygrane pieniężne lub rzeczowe na urządzeniach mechanicznych, elektromechanicznych i elektronicznych”. Proponowane rozwiązanie przyczyni się do wyeliminowania warunku losowości z definicji gry na automatach i uniemożliwi jej obejście (nadużycie).

UWAGA: poglądy wyrażone w artykule są poglądami autora, nie jego pracodawcy.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

Frąckowiak K., *Nielegalny e-hazard. Studium prawnokarne i kryminologiczne*, Olsztyn 2019.

Guzik-Makaruk E.M., Jurgielewicz-Delegacz E., *Nielegalne urządzenie i prowadzenie gier losowych, gier na automacie lub zakładów wzajemnych - wybrane aspekty prawne i kryminologiczne*, „Kultura Bezpieczeństwa. Nauka - Praktyka - Refleksje” 2017, t. 26.

Pawłowski M., *Gry losowe i zakłady wzajemne*, „Prawo Spółek” 1997, Nr 7-8.

Rose I. N., Owens M. D., *Internet gaming law*, New York 2009.

Trapie E., *Prawo reklamy i promocji*, Warszawa 2007.

Tsytarev S., Gilinski Y., Russia [w:] G. Meyer, T. Hayer, M. Griffiths (eds.), *Problem Gambling in Europe. Challenges, Prevention and Intervention*, New York 2009.

Wilk L., *Hazard. Studium kryminologiczne i prawne*, Warszawa 2012.

Akty prawne

ustawa z 29 lipca 1992 r. o grach losowych i zakładach wzajemnych (Dz. U. Nr 68, poz. 341 ze zm)

ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (Dz. U. Nr 140, poz. 939 ze zm)

ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 83, poz. 930 ze zm.)

ustawa z 10 kwietnia 2003 r. o zmianie ustawy o grach losowych, zakładach wzajemnych i grach na automatach oraz o zmianie niektórych innych ustaw

(Dz. U. Nr 84, poz. 774)

ustawa z 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. Nr 201, poz. 1540 ze zm.)

rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 3 października 2019 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie urządzeń losujących, urządzeń do gier i automatów do gier, zabezpieczenia informacji dotyczących urządzanej loterii oraz uzyskiwania, naliczania i wypłacania wygranych (Dz. U. 2019 poz. 1944)

Wykaz orzeczeń sądów administracyjnych

wyrok NSA z 18 maja 1999 r., II SA 453/99

wyrok WSA w Warszawie z 25 września 2006 r., VI SA/Wa 1000/06

wyrok NSA z 2 sierpnia 2011 r., II GSK 763/10

wyrok WSA w Warszawie z 25 stycznia 2017 r., VIII SA/Wa 351/16

wyrok NSA z 8 lutego 2017 r., II GSK 5293/16

wyrok WSA w Warszawie z 9 maja 2018 r., V SA/Wa 1684/17

wyrok WSA w Warszawie z 30 maja 2018 r., V SA/Wa 2182/17

postanowienie Sądu Rejonowego w Gdyni z 18 marca 2019 r., IX Kp 792/18

postanowienie Sądu Rejonowego w Gnieźnie z 16 maja 2019 r., II Kp 233/19

Wykaz orzeczeń sądów karnych

wyrok Sądu Rejonowego w Świdnicy z 29 czerwca 2020 r., VIK 531/18 nieprawom.

wyrok Sądu Rejonowego w Wałbrzychu z 1 lipca 2020 r., III K 606/18 nieprawom.

wyrok Sądu Rejonowego w Wałbrzychu z 3 sierpnia 2020 r., III K 661/17 nieprawom.

wyrok Sądu Okręgowego w Świdnicy z 11 marca 2021 r., IV Ka 454/20

Inne źródła

Ministerstwo Finansów, *Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2010 roku*, Warszawa 2011

Ministerstwo Finansów, *Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2012 roku*, Warszawa 2013

Decyzja Ministra Finansów z 28 października 2014 r. Nr AG8(RG1)/7291/52/

SGE/2013/SGE/23

Decyzja Ministra Finansów z 1 czerwca 2015 r. Nr RG2.6871.54.2015

Ministerstwo Finansów, *Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2014 roku*, Warszawa 2015

Ministerstwo Finansów, *Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2016 roku*, Warszawa 2017

Ministerstwo Finansów, Pismo z 1 lutego 2018 r. Nr DKA7.6840.278.2017/2018

Ministerstwo Finansów, *Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2018 roku*, Warszawa 2019

Ministerstwo Finansów, Pismo z 21 stycznia 2020 r. Nr PS3.6880.4.2020

