

**HEGEMONI I ICH PRAWO  
W CZASACH POLSKIEGO KOMUNIZMU. PRÓBA ANALIZY  
PRAWNOUSTROJOWEJ I FILOZOFICZNO-PRAWNEJ**

*David Bunikowski*

**Abstrakt:** Autor, rozwijając własną teorię prawa hegemonu, analizuje prawne i faktyczne działania pierwszych sekretarzy PZPR: Bieruta, Gomułki, Gierka, Jaruzelskiego. Z analizy konstytucyjnoprawnej wynika, że sekretarze partii często nie przestrzegali prawa, które obowiązywało na terenie PRL. Można przytoczyć wiele przykładów takich zachowań: od nielegalnych procesów sądowych „na zamówienie”, poprzez sankcje karne lub cywilne i realne restrykcje dotyczące członków opozycji politycznej, po tworzenie przez partię prawa nieoficjalnego (np. dyrektywy, wytyczne) i marginalizowanie władz konstytucyjnych w praktyce. Najbardziej kontrowersyjnym kazusem realizacji prawa hegemonu przez partię było wprowadzenie stanu wojennego przez gen. Jaruzelskiego w grudniu roku 1981.

**Słowa kluczowe:** hegemon, komunizm, Polska, prawo.

### **1. Prawo hegemonu w Polsce Ludowej. Wprowadzenie**

W pracy zawarto rozważania z zakresu teorii prawa hegemonu, koncentrując się na okresie Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej (1945–1990)<sup>1</sup>. Jej celem jest wykazanie, że partia marksistowsko-leninowska (komunistyczna) i jej tzw. pierwsi sekretarze byli swoistymi hegemonami, opierając swoje działania na prawie hegemonu, a nie tylko na prawie oficjalnym. Autor opiera się głównie na własnej

---

<sup>1</sup> Artykuł jest poprawioną i uzupełnioną wersją tekstu: Bunikowski D., Hegemoni i ich prawo w czasach polskiego komunizmu. W: *Konserwatysta.pl* [on-line]. [Dostęp 4.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.konserwatyzm.pl/publicystyka.php/Artykul/956/>.

analizie stanu prawnego, choć zdaje sobie sprawę, że literatura przedmiotu<sup>2</sup> jest ogromna, jednak jej referowanie niewiele wnosiloby do nauki. Autor uważa, że w politycznej organizacji społeczeństwa socjalistycznego podstawowe badania muszą dotyczyć nade wszystko podstaw konstytucyjnych i konstytucji samych w sobie, gdyż to one, będąc najwyższym źródłem prawa w państwie, kształtują jego ustroj. Jednocześnie zdaje sobie sprawę z konieczności, choć mniej istotnej, pogłębienia analizy innych, głównie ustawowych przepisów prawnych, upoważniających decydentów politycznych do podejmowania istotnych decyzji władczych w państwie. Istotniejsze bowiem wydają się faktyczne działania władzy i rzeczywista rola pierwszego sekretarza i partii marksistowsko-leninowskiej – Polskiej Zjednoczonej Partii Robotniczej (PZPR). Przepisy prawne na poziomie ustawowym mogą natomiast, oczywiście, wskazać na faktyczną realizację programu socjalistycznego, trend zmian w prawie oraz określić stopień i rodzaj konceptualizacji przepisów konstytucyjnych.

W tym miejscu trzeba przybliżyć teorię prawa hegemonu. Ma ona następujące założenia. W państwie występuje ośrodek decyzyjny zwany ośrodkiem dyspozycyjnym, jako że wydaje dyspozycje poszczególnym agendum prawotwórczym i organom stosującym prawo w państwie. Ośrodek decyzyjny może mieć charakter faktyczny (realny) lub instytucjonalny (zalegalizowany). Może mieć jednak również charakter nieformalny – faktyczny (realny). W takiej sytuacji stanowi albo pewien układ osób i wzajemnych zależności, albo spoczywa w rękach jednej osoby. W tym drugim przypadku ośrodkiem decyzyjnym jest jedna osoba, którą na potrzeby naukowe autor nazywa „hegemonem”. Hege-

---

<sup>2</sup> Zob. np. znakomitą współczesną analizę Lecha Mażewskiego, *Posttotalitarny autorytaryzm w PRL 1956–1989. Analiza ustrojowopolityczna*. Warszawa-Biała Podlaska: Arte i Klub Zachowawczo-Monarchistyczny, 2010. Główną tezę pracy stanowi stwierdzenie, że *Działania władz PRL po październiku 1956 r. prowadziły, generalnie rzecz biorąc, do usuwania pozostałości demokratycznego totalitaryzmu, w tym budowy państwa prawa, zwiększenia zakresu swobody gospodarczej, próby odbudowy samorządności lokalnej, a nawet regulacji stanu nadzwyczajnego* [...] (s. 12–13). Odejście od demokratycznego totalitaryzmu po 1956 r. w kierunku systemu posttotalitarnego autorytaryzmu było „bezapelacyjne” (s. 197). Autor stawia wiele innych szczegółowych tez. Każda jest związana ze szczegółową analizą stanu prawnego, szczegółowych ustaw oraz wydarzeń politycznych, zwłaszcza zachowań władz partii komunistycznej. Posttotalitarny autorytaryzm miał fazę „bez instytucjonalizacji” (era Gomułki) i zinstytucjonalizowaną (era Gierka i Jaruzelskiego). W ramach ostatniej fazy L. Mażewski kładzie nacisk na następujące procesy ustrojowo-polityczne: 1) upadek przewodniej roli PZPR (w czasach stanu wojennego i rządów Jaruzelskiego aparat partyjny zaczął ustępować biurokracji państwowej; pierwszy sekretarz stanął na czele rządu; nastąpiło wzmocnienie ustrojowej i faktycznej pozycji Rady Ministrów), 2) tworzenie podstaw państwa prawa (utworzenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w 1980 r., Trybunału Stanu i Trybunału Konstytucyjnego w 1982 r., instytucji Rzecznika Praw Obywatelskich w 1987 r.), 3) liberalizację ustroju (chodzi o sprawy gospodarcze, np. działalność gospodarczą w zakresie drobnej wytwórczości, swobodę działalności gospodarczej, inwestycje zagraniczne, a także o uregulowanie położenia Kościoła oraz wolności słowa i sumienia), a na końcu 4) demokratyzację systemu (przebudowa struktury zarządu lokalnego od lat 70., odwołanie się do opinii społeczeństwa wyrażonej w referendum w latach 80.), co oznaczało upadek autorytaryzmu (porozumienie okrągłego stołu, wolne wybory w 1989 r., a w konsekwencji pokojowa zmiana ustroju państwa).

mon wywiera realny wpływ na działania najważniejszych instytucji państwowych oraz na całokształt władzy publicznej w państwie.

Silą hegemonów są: jego autorytet, przekonanie innych o jego nieomyślności, perswazja i złożone obietnice, przekonanie innych o posiadaniu prawdy absolutnej lub o „powołaniu do wypełnienia dziejowej misji”, ale także lęk przed nim, wynikający z obawy o własne życie, zdrowie, utratę dotychczasowej pozycji. Posiada on realne i „żywe prawo” – „prawo hegemonów”. Prawo to nadaje kierunek działaniom podporządkowanych (nieoficjalnie), oficjalnych organów władzy publicznej i ich jednostek oraz działaniom podporządkowanych (oficjalnie lub nieoficjalnie) ruchów politycznych czy społecznych. Prawo hegemonów może również interweniować w konkretnej sprawie urzędowej, zmieniając radykalnie jej bieg. Dyspozycja hegemonów jest podstawowym źródłem prawa hegemonów. Istotą dyspozycji jest wykonanie woli hegemonów. Wola hegemonów jest podstawą dyspozycji. Hegemon może zająć się każdą sprawą w państwie. Dyspozycja może mieć charakter ogólny lub szczegółowy. Niewykonanie dyspozycji rodzi poważne konsekwencje, które mają charakter rozsiany lub skupiony (sankcje rozsiane i skupione)<sup>3</sup>.

W pracy omówiono polskie przypadki władzy hegemonów od połowy XX w. do upadku komunizmu<sup>4</sup> w Polsce. W tym celu należy przeanalizować i skonfrontować władzę faktyczną hegemonów (co robili, co mogli robić) oraz z jednej strony formalnie i oficjalnie zajmowane stanowiska w państwie przez hegemonów (kim byli w państwie), z drugiej strony regulacje prawne, dotyczące władzy, zwłaszcza konstytucyjne, obowiązujące w państwie (kto był władzą wedle prawa). Dyferencjacja pomiędzy tymi stanami (faktycznym i prawnoustrojowym) w stopniu wyższym niż relatywnie niewielki wskazuje na istnienie władzy hegemonów.

Po II wojnie światowej rolę hegemonów lokalnych zależnych od decyzji Moskwy pełnili wieloletni pierwsi sekretarze partii komunistycznej: Bolesław Bierut, Władysław Gomułka, Edward Gierek, gen. Wojciech Jaruzelski. Sekretarze partyjni z krajów satelicko-radzieckich byli, co do zasady, zależni w stopniu zasadniczym od Moskwy. Nie mogli zatem pełnić roli zbliżonej do hegemonów Józefa Piłsudskiego, który mimo całej kontrowersji wokół swej osoby był niezależnym politykiem oraz charyzmatycznym wodzem. Nie da się jednak ukryć, że działał poza i ponad prawem oficjalnym (utrzymał fasady demokracji i konstytucji marcowej) oraz że ciężą na nim poważne zarzuty dotyczące nadużyć związanych z usuwaniem, prześladowaniem lub izolowaniem przeciwników poli-

---

<sup>3</sup> Zob. Bunikowski D., Instrumentalizm prawa, prawo hegemonów a polityka władzy. *Jurysta* 2007, nr 2, s. 6–8; Bunikowski D., Wolność słowa, prawo do informacji a prawo hegemonów. W: Marszałek-Kawa J., Chłudziński B. (red.), *Znaczenie informacji w społeczeństwie. Wybrane aspekty prawne*. Toruń: Adam Marszałek, 2007.

<sup>4</sup> Autor posługuje się terminem komunizm, a nie socjalizm, pomijając dywagacje na temat tego, czy osiągnięto komunizm, czy tylko socjalizm. Chodzi o podkreślenie autorytarnej formy rządów na wzór radziecki.

tycznych. Z pierwszymi sekretarzami sytuacja wygląda nieco inaczej, gdyż działali w ramach bloku państw podległych komunistycznej Moskwie. Oni jednak również nie liczyli się często z prawem powszechnie obowiązującym, z prawami człowieka zabezpieczonymi umowami międzynarodowymi, a nawet z konstytucją jako najwyższym źródłem powszechnie obowiązującego prawa.

Konstytucja PRL nie wymieniała stanowiska sekretarza partii w żadnym punkcie, a w praktyce był on wraz z partią komunistyczną *de facto* „władcą kraju”. Komunizm jako ustrój polityczny i społeczno-gospodarczy poprzez swą rewolucyjność miał stworzyć nowe stosunki społeczne. Udało mu się także stworzyć (i kontynuować za Rosją Radziecką) nową tradycję polityczną – władzy hegemońskiej sekretarzy partyjnych, biur politycznych (politbiur) i „dworu partyjnego”. Rozdział między prawem najwyższym, zapisanym w Konstytucji PRL, prawem państwowym a prawem nieoficjalnym, partyjnym wydawał się ogromny<sup>5</sup>, wzorowany na początkowych doświadczeniach radzieckich.

## 2. Radzieckie wzorce ustrojowe

W celu uzyskania większej przejrzystości wywodów zasadniczy tok rozważań należy poprzedzić określeniem istoty systemu partyjnego ZSRR za czasów Stalina. Stanowił on rozwiązanie modelowe dla innych państw realnego socjalizmu. Charakteryzował się monopartyjnością, centralistyczną strukturą partii komunistycznej z wiodącą rolą „wodza partii” (pierwszego sekretarza), specyficznym charakterem relacji pomiędzy partią komunistyczną i jej przywódcą a aparatem państwowym. Dualizm partia-państwo został zastąpiony za Stalina dominacją partii nad administracją i państwem, co zostało potwierdzone stosownymi regulacjami konstytucyjnymi o kierowniczej roli partii w państwie. Początkowo pozycja ustrojowa partii komunistycznej w Rosji Radzieckiej nie miała tak silnych podstaw konstytucyjnych. Była to pozycja faktyczna, zgodnie z leninowską zasadą rewolucji socjalistycznej i przewodnictwa partii w budowie socjalizmu. Przyjęcie tego radzieckiego wzorca pozwoli określić rolę kolejnych przywódców politycznych w systemie prawnoustrojowym PRL.

---

<sup>5</sup> Sejm miał być [...] *najwyższym organem władzy państwowej w PRL, będącym najwyższym wyrazicielem woli ludu pracującego miast i wsi i powołanym do urzeczywistnienia suwerennych praw narodu* (tak pisał wybitny znawca prawa konstytucyjnego, a z drugiej strony marksista i komunista, S. Rozmaryn, *Ustawa w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*. Warszawa: PWN, 1964, s. 18, a przecież wiadomo było, że kierowniczą rolę pełni partia komunistyczna, a nie sejm. Był to rodzaj „prawnej schizofrenii” i nihilizmu prawnego. W początkowym okresie funkcjonowania Konstytucji PRL (1952–1956) Rada Państwa, kolegialna głowa państwa, zajęła nawet faktycznie pozycję sejmu, wbrew duchowi Konstytucji PRL i intencjom ustrojodawcy: istotne kwestie społeczne regulowano poprzez dekrety Rady, a nie ustawy sejmu. Z kolei Rada Ministrów miała być głównym zarządzającym organem władzy wykonawczej, a działała na polecenie partii, która nadzorowała, integrowała, kontrolowała działania swoich członków i wszystkich organów państwowych.

Jak podkreśla się w nauce historii ustroju, pierwsza radziecka konstytucja uchwalona przez V Wszechrosyjski Zjazd Rad w dniu 10 lipca 1918 r. ukonstytuowała Rosyjską Federacyjną Socjalistyczną Republikę Radziecką oraz określiła lud pracujący miast i wsi jako suwerena. Konstytucja, jak to stało się zwyczajem radzieckim, była pełna elastyczności, niedomówień i luk. Nie zagwarantowano samodzielności „wolnych państw” w federacji ani nie określono, jakie są to w ogóle państwa. Umowę związkową tworzącą Związek Socjalistycznych Republik Radzieckich zawarto dopiero w roku 1922. Konstytucja ZSRR z 31 stycznia 1924 r. mówiła o nowym państwie stworzonym przez republiki sowieckie. W aktach tych przemieszano kompetencje organów i wykreowano specyficzną formę zasady koncentracji władzy państwowej w rękach organu teoretycznie wykonawczego, a w praktyce w rękach partii komunistycznej – organu niemającego umocowania w konstytucji. Konstytucja z 5 grudnia 1936 r. dokonała swoistej rewolucji w tym systemie. Rola partii komunistycznej została wyeksplikowana, a więc tym samym stan faktyczny, dotychczas obowiązujący, a polegający na wszechwładzy partii bolszewików, został zalegalizowany w świetle prawa. Podkreślono tamże: *Wszechzwiązkowa Komunistyczna Partia (bolszewików)* [jest] *awangardą mas pracujących w ich walce o umocnienie i rozwój ustroju socjalistycznego oraz stanowi kierowniczy trzon wszystkich, zarówno społecznych, jak i państwowych organizacji ludzi pracy*. Konstytucja stalinowska stała się wzorcem dla konstytucji państw satelickich, w tym dla PRL<sup>6</sup>.

Z kolei uznany historyk ustroju, Krystyna Kamińska, słusznie zauważa, jak funkcjonowała władza w ZSSR po 1936 r. na gruncie konstytucji stalinowskiej. Píše ona: *Administracja centralna, a także lokalna podlegały kierownictwu partii komunistycznej. Wiele decyzji, które winien podejmować rząd, podejmowały organy partyjne, dysponujące rozbudowanym aparatem pomocniczym. Kierownictwo partyjne pomijało organy przedstawicielskie, tym samym więc powstał stosunek bezpośredniej zależności organów administracyjnych od organów partyjnych. W praktyce organy konstytucyjne miały charakter tylko formalny, fasadowy*<sup>7</sup>.

Według uznanego socjalistycznego teoretyka państwa i prawa, Sylwestra Zawadzkiego, funkcje partii marksistowsko-leninowskiej w systemie politycznej organizacji społeczeństwa socjalistycznego można ująć następująco:

1. Partia zrzeszająca *najbardziej świadomych i zaangażowanych* przedstawicieli klasy robotniczej, chłopstwa i postępowej inteligencji, opierając się na teorii marksizmu-leninizmu, wypracowuje *program budownictwa socjalistycznego* dostosowany do aktualnych warunków w kraju; *jest ośrodkiem inspiracji politycznej*.
2. Partia *kojarzy różnorakie interesy: bieżące i perspektywiczne; klas i warstw, lokalne i branżowe; miast i wsi; jest ośrodkiem integracji społecznej*<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Zob. Górski G., Salmonowicz S., *Historia ustroju państw*. Warszawa: Wydaw. Prawnicze Lexis-Nexis, 2001, s. 633–636.

<sup>7</sup> Zob. Kamińska K., Gaca A., *Historia ustrojów państwowych*. Toruń: TNOiK „Dom Organizatora”, 2002, s. 630.

3. Partia, biorąc pod uwagę socjalistyczny program, poprzez uchwały Zjazdu i posiedzenia Komitetu Centralnego *koordynuje działania swoich członków w organach państwowych i organizacjach społecznych, zapewniając jednolity kierunek ich działania; jest siłą koordynującą działalność podmiotów składających się na system politycznej organizacji społeczeństwa*<sup>8</sup>.
4. *Partia prowadzi działalność polityczno-wychowawczą w społeczeństwie, zmierzającą do wyjaśnienia jej linii politycznej i kształtowania świadomości socjalistycznej mas.*
5. *Partia rekrutuje i wychowuje kadry działaczy politycznych, którzy działają potem w partii, aparacie państwowym i organizacjach społecznych.*
6. *Partia sprawuje kontrolę polityczną przede wszystkim przez swych członków w organach przedstawicielskich, ale również i w innych formach nad działalnością aparatu państwowego*<sup>8</sup>.

Funkcje te świadczą, zdaniem S. Zawadzkiego, o kierowniczej roli partii leninowsko-marksistowskiej w państwie typu socjalistycznego. Ważne jest, że możliwe były dwa modele systemów partyjnych (ze względu na tradycje polityczne i przebieg rewolucji oraz strukturę społeczną): system jednopartyjny (jak w ZSRR, a później w Jugosławii, Rumunii, Albanii, Mongolii, na Węgrzech i Kubie) i system złożony z kilku partii z przewodnią rolą partii komunistycznej, robotniczej (PRL, Czechosłowacja, NRD, Bułgaria, KRLD, Wietnam)<sup>9</sup>.

W praktyce w państwach socjalistycznych stało się normą, że obok administracji państwowej i jej jednostek na różnych szczeblach w państwie (od miast i wsi po województwa, obwody), istniał aparat komunistyczny, który „dublował” tę administrację na tych szczeblach, decydując poprzez partyjne dyspozycje o działaniach administracji państwowej (lokalnej, regionalnej, centralnej), która to podejmowała je już – *pro forma* – na podstawie powszechnie i formalnie obowiązujących przepisów prawa. Państwo komunistyczne utrzymywało tę fikcję prawną: decyzje zapadały we właściwym ośrodku decyzyjnym (partia), a administracja państwowa „transformowała” je na akty i działania legitymujące się formalnie w powszechnie obowiązującym prawie. Na tym polegała przewodnia rola partii. W gruncie rzeczy był to stan bezprawia i autorytarno-totalnych rządów organów, instytucji i ludzi niepowołanych do tego w świetle prawa oficjalnego. Szczególna interpretacja roli partii i konstytucji (przepisy o przewodniej roli partii czy o władzy ludu pracującego) pozwalała jednak na utrzymywanie takiego stanu fikcji i oparcia się na władzy hegemonskiej partii lub pierwszego sekretarza.

---

<sup>8</sup> Zawadzki S., System politycznej organizacji społeczeństwa socjalistycznego. W: Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S., *Teoria państwa i prawa*. Warszawa: PWN, 1979, s. 201–202.

<sup>9</sup> Tamże, s. 202–203.

### 3. Budowa socjalizmu (tzw. budownictwo socjalistyczne) w Polsce. Sekretarz partii leninowsko-marksistowskiej jako hegemon

Zacząć należy od tego, że Krajowa Rada Narodowa oraz Polski Komitet Wyzwolenia Narodowego były organami samozwańczymi, nielegalnymi i niekonstytucyjnymi. Powołanie się w *Manifeście PKWN* ogłoszonym 22 lipca 1944 r.<sup>10</sup> na legitymację swej władzy w konstytucji marcowej wywołać może zdziwienie i poważne wątpliwości wśród prawników i historyków. Twierdzenie manifestu, że organy władzy na emigracji są *władzą samozwańczą, władzą nielegalną, emigracyjnym <rządem>*, a Krajową Radę Narodową (w skład której weszli *reprezentanci stronnictw demokratycznych*) *powołał walczący naród* w trakcie wojny jako *swą reprezentację i podziemny parlament*, jest nieprawdą. W ocenie autora jedyną legitymacją władzy komunistycznej w Polsce była władza hegemonu Józefa Stalina i wymuszenie przez niego uznania międzynarodowego dla nowych władz komunistycznych w Polsce. Przedwojennych proradzieckich komunistów przywieziono z Moskwy – pod osłoną NKWD oraz wojsk radzieckich zdobyli oni władzę w kraju<sup>11</sup>. Początkowo nowa władza nawiązywała do demokratycznej konstytucji z roku 1921<sup>12</sup>.

*Ustawa z dnia 11 września 1944 r. o kompetencji Przewodniczącego Krajowej Rady Narodowej*<sup>13</sup> przyznała przewodniczącemu KRN (B. Bierutowi) uprawnienia marszałka sejmu i prezydenta RP. W *Ustawie Konstytucyjnej z dnia 19 lutego 1947 r. o ustroju i zakresie działania najwyższych organów Rzeczypospolitej Polskiej*<sup>14</sup> zawarto artykuły z konstytucji marcowej, dotyczące relacji między prezydentem, rządem i sejmem. Utrzymano trójpodział władzy na ustawodawczą (sejm ustawodawczy), wykonawczą (prezydent, rada państwa, rząd), sądowniczą (niezawisłe sądy)<sup>15</sup>. Rola sekretarza B. Bieruta była jednak większa w życiu politycznym i społecznym niż wynikało to z jego prezydenckich uprawnień. W *Ustawie Konstytucyjnej z 4 lutego 1947 r. o wyborze Prezydenta Rzeczypospolitej*<sup>16</sup> potraktowano sejm ustawodawczy jako *organ zwierzchni Narodu Polskiego*, wybierający prezydenta na siedem lat (zob. art. 1 i preambuła).

<sup>10</sup> Zob. *Dekret Krajowej Rady Narodowej z dnia 21 lipca 1944 r. o utworzeniu Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego*, Dz.U. 1944, nr 1, poz. 1.

<sup>11</sup> Takie też są fakty i z nimi nie należy polemizować.

<sup>12</sup> Por. *Ustawa z dnia 17 marca 1921 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, Dz.U. 1921, nr 44, poz. 267.

<sup>13</sup> Dz.U. 1944, nr 5, poz. 23.

<sup>14</sup> Dz.U. 1947, nr 18, poz. 71.

<sup>15</sup> Jednocześnie jednak działała Prokuratura Wojskowa ścigająca przestępstwa polityczne na podstawie *Dekretu PKWN-u z dnia 23 września 1944 r. prawo o ustroju sądów wojskowych i prokuratury wojskowej*, Dz.U. 1944, nr 6, poz. 29.

<sup>16</sup> Dz.U. 1947, nr 9, poz. 43.

*Uchwała Sejmu z 22 lutego 1947 r. w przedmiocie realizacji praw i wolności obywatelskich*<sup>17</sup> eksplikowała prawa i wolności z konstytucji marcowej (dodając prawa socjalne, np. prawo do pracy i prawo do korzystania z ubezpieczeń społecznych) oraz podkreślała *in fine demokratyczny ustrój Rzeczypospolitej Polskiej*. Już wówczas jednak dochodziło do represji i zbrodni sądowych ze strony partii na opozycjonistach i byłych żołnierzach Armii Krajowej (np. sprawa gen. Augusta Fieldorffa-Niła). Zauważalna w tych latach stała się jednak swoista interpretacja demokracji na tle pojęcia i roli partii komunistycznej w państwie.

Ma rację Lech Mażewski, pisząc, że „zwrot ustrojowy” oznaczający przejęcie (receptę) radzieckich wzorców ustrojowych dokonywał się w tym okresie (koniec lat 40. i początek lat 50.) na poziomie ustawodawstwa zwykłego (a jeszcze nie na poziomie zmian konstytucyjnych)<sup>18</sup>. Monopol partii komunistycznej natomiast był przede wszystkim ustanawiany w praktyce. Te przeobrażenia wskazywały na kierunek zmian i reform konstytucyjnych<sup>19</sup>.

Wyrazem tego były przygotowania do uchwalenia w pełni komunistycznej konstytucji, zapowiedzianej przez *Ustawę Konstytucyjną z dnia 26 maja 1951 r. o trybie przygotowania i uchwalenia Konstytucji Polski Ludowej*<sup>20</sup>, która bez ogródek mówiła już w preambule o *narodzie budującym socjalizm*.

*Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej uchwalona przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r.*<sup>21</sup> ustanowiła nowe zasady ustroju państwa, w którym w praktyce partia odgrywała najważniejszą rolę (formalnie nie zostało to zapisane). W Preambule czytamy, że PRL jest *republiką ludu pracującego*. Zasady ustroju

<sup>17</sup> *Uchwała Sejmu z 22 lutego 1947 r. w przedmiocie realizacji praw i wolności obywatelskich*, cyt. za: Deklaracja Sejmu Ustawodawczego w przedmiocie realizacji praw i wolności obywatelskich uchwalona dnia 22 lutego 1947 r. W: *Zbiór konstytucji* [on-line]. [Dostęp 22.11.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://konstytucja.e-studio.biz.pl/konstytucja15.html>.

<sup>18</sup> Mażewski L, dz. cyt., s. 14–15, zwłaszcza przypisy 22 i 23. Były to m.in. następujące ustawy, a także dekrety i rozporządzenia: *Dekret z dnia 3 lutego 1947 r. o obowiązku uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym*, Dz.U. 1947, nr 16, poz. 61; *Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 stycznia 1947 r. w sprawie trybu postępowania przy przejmowaniu przedsiębiorstw na własność Państwa*, Dz.U. 1947, nr 16, poz. 62; *Ustawa z dnia 10 lutego 1949 r. o zmianie organizacji naczelnych władz gospodarki narodowej*, Dz.U. 1949, nr 7, poz. 43; *Ustawa z dnia 7 kwietnia 1949 r. o zmianie ustawy o paszportach*, Dz.U. 1949, nr 23, poz. 153; *Ustawa z dnia 20 marca 1950 r. o terenowych organach jednolitej władzy państwowej*, Dz.U. 1950, nr 14, poz. 130; *Ustawa z dnia 20 lipca 1950 r. o prokuraturze Rzeczypospolitej Polskiej*, Dz.U. 1950, nr 38, poz. 346; *Ustawa z dnia 20 lipca 1950 r. o zmianie prawa o ustroju sądów powszechnych*, Dz.U. 1950, nr 38, poz. 347. Dostępne teksty w formie zeskanowanej na stronie: *Internetowy System Aktów Prawnych* [on-line]. [Dostęp 23.11.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://isap.sejm.gov.pl>.

<sup>19</sup> Jak napisze później jeden z uczonych: *Zarówno aktualna struktura polityczna i społeczno-gospodarcza Polski, jak i stały jej rozwój w kierunku socjalizmu znajdują wyraz w obowiązującym prawie, w urządzeniach, instytucjach i poszczególnych normach prawnych*. Zob. Smoleński J., *Ustawa o Prokuraturze Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej. Komentarz*. Warszawa: Wydaw. Prawnicze, 1971, s. 16.

<sup>20</sup> *Ustawa Konstytucyjna z dnia 26 maja 1951 r. o trybie przygotowania i uchwalenia Konstytucji Polski Ludowej*, Dz.U. 1951, nr 33, poz. 255.

<sup>21</sup> *Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej uchwalona przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r.*, Dz.U. 1952, nr 33, poz. 232.



politycznego wyrażone w art. 1–6 odnosiły się do *państwa demokracji ludowej* (art. 1 ust. 1), *władzy ludu pracującego miast i wsi* (art. 1 ust. 2), sprawowania władzy przez lud pracujący przez przedstawicieli do sejmu i rad narodowych (art. 2), prawa PRL jako *wyrazu interesów i woli ludu pracującego* (art. 4 ust. 1), obowiązku przestrzegania prawa przez organy państwa i obywateli (art. 4 ust. 2), działalności organów władzy i administracji państwowej na podstawie przepisów prawa (art. 4 ust. 3), jawności działań władzy i informowania obywateli (art. 5), znaczenia sił zbrojnych dla strzeżenia suwerenności (art. 6). Partia komunistyczna, podążając za radzieckimi wzorcami ustrojowymi, miała wprowadzać te zasady w życie i budować socjalizm.

Formalnoprawnie o partii i sekretarzach nie było mowy w konstytucji. Zgodnie z art. 15 najwyższym organem władzy państwowej był Sejm PRL, co w praktyce było fikcją. Rada Ministrów podlegała sejmowi i była organem wykonawczym, natomiast Rada Państwa – również podlegała sejmowi – posiadała uprawnienia prawodawcze, kontrolne i nadzorcze, kreacyjne, interpretacyjne (zob. art. 25). Co ważne, prokuraturze polecono strzeżenie *praworządności ludowej* (art. 54 ust. 1) i nade wszystko ściganie przestępstw *godzących w ustroj* (art. 54 ust. 2). Teoretycznie sędziowie byli niezawisli i podlegali tylko ustawom (art. 52), a nie instrukcjom partyjnym. Art. 48 stanowił jednak wyraźnie, że mają strzec ustroju PRL, *zdołszy polskiego ludu pracującego i praworządności ludowej*. Regulacje te otwierały – przy odpowiedniej wykładni – drogę do nadużyć ze strony partii w sądownictwie i orzecznictwie.

Zmiana Konstytucji PRL nowelą z 10 lutego 1976 r.<sup>22</sup> (za E. Gierka) miała na celu głównie dwie kwestie. Po pierwsze, art. 3 (w tekście jednolitym z 16 lutego 1976 r.<sup>23</sup>) stanowił, że [...] *przewodnią siłą polityczną społeczeństwa w budowie socjalizmu jest Polska Zjednoczona Partia Robotnicza*. Tym samym dyktatura partii została prawnie zalegalizowana. Front Jedności Narodowej potraktowano jako *wspólną płaszczyznę działania organizacji społecznych* (do podstaw Frontu obok PZPR zaliczono wprost Zjednoczone Stronnictwo Ludowe i Stronnictwo Demokratyczne). O sekretarzu partii jednak nie wspomniano. Partia komunistyczna, opierając się na wzorcach radzieckich (tradycja radziecka), ustaliła tryb funkcjonowania i kompetencje biura politycznego, komitetu centralnego, plenum i sekretarza. Znaczenie pierwszego sekretarza zależało jednak też w dużej mierze od uwarunkowań ekonomicznych, społecznych, politycznych i jego pozycji wewnątrz partii. Po drugie, w art. 6 p. 2 Konstytucji napisano, że PRL w swej polityce [...] *umacnia przyjaźń i współpracę ze Związkiem Socjalistycznych Republik Radzieckich i innymi państwami socjalistycznymi*.

---

<sup>22</sup> Ustawa z dnia 10 lutego 1976 r. o zmianie Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej, Dz.U. 1976, nr 5, poz. 29.

<sup>23</sup> Obwieszczenie Przewodniczącego Rady Państwa z dnia 16 lutego 1976 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej uchwalonej przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r., Dz.U. 1976, nr 7, poz. 36.

Regulacje te ściślej wiązały formalnoprawnie PRL z ZSRR i wzmocniały prawną oraz polityczno-faktyczną pozycję PZPR i pierwszego sekretarza. Nie zmieniało to mimo wszystko faktu, że partia mogła sekretarza odsunąć; pełniła zatem rolę „bezpiecznika”<sup>24</sup> systemu prawnoustrojowego i politycznego oraz całej politycznej organizacji społeczeństwa socjalistycznego – w stosunku do działań i władzy hegemonia sekretarza. Ważniejszym bezpiecznikiem systemu realnego socjalizmu był pierwszy sekretarz w Moskwie i jego władza hegemońska oraz możliwości i środki szybkiej reakcji (naciski polityczne, wojsko, gospodarka etc.). Będzie o tym mowa w podsumowaniu.

Trochę miejsca należy poświęcić biografii politycznej polskich hegemonów komunistycznych: B. Bierutowi, W. Gomułce, E. Gierkowi, i odrębnie oraz szerzej samemu W. Jaruzelskiemu. Zwrócić trzeba uwagę na zajmowane przez nich formalne funkcje a rzeczywistą rolę w państwie. Przy W. Gomułce i E. Gierku pamiętać należy o „zabezpieczającej funkcji” partii odsuwającej od władzy upadłego hegemonia<sup>25</sup>.

W analizie roli kolejnych przywódców politycznych w systemie prawnoustrojowym PRL istotne wydaje się uwzględnienie zaplecza politycznego pierwszego sekretarza oraz uwarunkowań społeczno-ekonomicznych i politycznych, które ulegały zmianom na przestrzeni lat. Warunki społeczno-ekonomiczne oraz polityczne w istotnym stopniu determinowały faktyczne i prawne znaczenie przywódców partii komunistycznej PRL. Znaczenie to było mniej lub bardziej zbliżone do modelu radzieckiego. Można rzecz za Marksem, że rzeczywistość byt określa świadomość: warunki ekonomiczne, społeczne, polityczne w kraju (i czasem za granicą) oraz relacje wewnątrz partii były determinantami faktycznej pozycji przywódcy partii i państwa. Należy pamiętać, że rola pierwszych sekretarzy była nade wszystko rolą faktyczną. Dla celów porównawczych można sięgnąć do przykładu innych państw realnego socjalizmu (np. Niemieckiej Republiki Demokratycznej i roli Ericha Honeckera w tym systemie polityczno-prawnym); ze względu na objętość pracy nie jest jednak taka komparatystryka możliwa.

Pierwszy przywódca PRL, B. Bierut (1892–1956), od stycznia 1944 r. był przewodniczącym samorzadczącej Krajowej Rady Narodowej, organu działającego rzekomo na podstawie konstytucji marcowej, w praktyce zaś, w opinii autora, nielegalnego i marionetkowego parlamentu komunistycznego pod egidą Stalina. Sejm Ustawodawczy w dniu 5 lutego 1947 r. powołał B. Bieruta na prezydenta Polski. Po uchwaleniu Konstytucji PRL z 22 lipca 1952 r. został premierem (21 listopada 1952 – 18 marca 1954 r.). Pełnię władzy skupił w jednym ręku jako sekretarz generalny Polskiej Zjednoczonej Partii Robotniczej (od 22 grudnia 1948 r.). Na wzór stalinowski w kraju uprawiano kult wodza – B. Bieruta. B. Bie-

---

<sup>24</sup> Tak autor nazywa instytucje zabezpieczające przed wystąpieniem patologii systemu.

<sup>25</sup> Autor świadomie używa alegorii do upadłego anioła socjalizmu.

rut odpowiedzialny jest za liczne tzw. zbrodnie stalinowskie (np. pokazowe procesy i prześladowania opozycji) oraz za pełne uzależnienie od Moskwy.

Kolejny przywódca partii, W. Gomułka (1905–1982), pełnił funkcję sekretarza dwukrotnie: w latach 1943–1948 był pierwszym sekretarzem Komitetu Centralnego Polskiej Partii Robotniczej, a w latach 1956–1970 pierwszym sekretarzem PZPR. Początkowo, w 1956 r., z jego osobą wiązano w społeczeństwie duże nadzieje. Liczono na częściowe uniezależnienie się od Moskwy, przywrócenie swobód obywatelskich, polepszenie sytuacji materialnej i na narodową, patriotyczną, suwerenną retorykę. Po okresie tzw. odwilży Gomułka zaostrzył działania i zastosował represje, czego przejawem były zbrodnie w postaci wydarzeń marcowych z 1968 r. (nagonka antysemicka, antyinteligencja i antydemokratyczna) oraz wydarzeń na Wybrzeżu z roku 1970. Partia popierająca „nowoczesnego, światowego”, bardziej liberalnego Edwarda Gierka zmusiła go do rezygnacji w dniu 20 grudnia 1970 r. W opinii plenum partii i nowego sekretarza wcześniejsze założenia partii, choć były słuszne (*słuszna linia generalna partii* – słowa Gierka), to nie były realizowane w praktyce; ponadto nie zwracano wystarczającej uwagi na potrzeby społeczeństwa (czyli na *realną poprawę warunków bytu mas pracujących*, jak mówił Gierek)<sup>26</sup>.

Następny przywódca partii i państwa, Edward Gierek (1913–2001), w latach 1970–1980 jako pierwszy sekretarz prowadził dość otwartą i niezależną – w dużym stopniu od ZSSR – politykę zagraniczną i opartą na zachodnich kredytach politykę gospodarczą. Wzrost gospodarczy, modernizacja wsi, rozwój miast i przedsiębiorstw, rozwój infrastruktury, wzrost wydatków na kulturę i naukę oraz podniesienie stopy życiowej przeciętnego Polaka były oczywiste. Edward Gierek ułożył dobre stosunki z Watykanem, RFN, Francją czy Stanami Zjednoczonymi. Z drugiej strony, za jego inicjatywą wpisano do konstytucji PRL sformułowania o *niezłomnej przyjaźni z ZSSR* i o *przewodniej roli partii* w Polsce. W czerwcu 1976 r. np. w Ursusie i Radomiu brutalnie represjonowano opozycjonistów (tzw. ścieżki zdrowia). Ciosem dla E. Gierka okazało się powstanie zorganizowanej opozycji demokratycznej, fala strajków oraz powstanie Solidarności. Partia w oficjalnych komunikatach podała, że E. Gierek choruje, i tymczasowo przekazała władzę Stanisławowi Kani. Formalnie plenum PZPR odebrało funkcję pierwszego sekretarza E. Gierkowi i zastąpiono go Stanisławem

---

<sup>26</sup> Zob. Bocheński T., Gebert S., Starościak J., *Rady narodowe. Ustrój i działalność*. Warszawa: Wydaw. Prawnicze, 1971, s. 1, 3, 5. Z drugiej strony Gierek powtarzał: *We wszystkich snych poczynaniach partia nasza niezłomnie kieruje się marksizmem-leninizmem, leninowskimi zasadami i normami* (s. 5). Słowa te niewiele znaczyły, wypadło je sekretarzowi partii powiedzieć czy napisać z powodów symbolicznych i pragmatycznych, w celu utrzymania dobrych stosunków z Moskwą i potwierdzenia swojej pozycji w partii i społeczeństwie. Zgodnie z Konstytucją PRL państwo budowało socjalizm, a radzieckie wzorce ustrojowe były przecież wciąż żywe jako tradycja. W latach 70. o leninizmie nie było już jednak w praktyce mowy, państwo było autorytarne, a gospodarka socjalistyczna, ale państwo otworzyło się na Zachód, pobudziło popyt wewnętrzny i wymianę międzynarodową.

Kanią. Partia i plenum partii stanowiły zatem siłę decydującą o obsadzie, trwaniu i zmianach na stanowisku sekretarza partii. Później Gierka spotkały prześladowania ze strony partii (nie były to jednak, rzecz jasna, tego typu represje, jakie stosowano wobec opozycji demokratycznej).

#### 4. Generał Jaruzelski a legalność stanu wojennego

General Wojciech Jaruzelski (ur. w 1923 r.) piastował funkcję pierwszego sekretarza partii w latach 1981–1989. Dodatkowo pełnił też funkcję premiera w latach 1981–1985 oraz potem w latach 1985–1989 funkcję przewodniczącego Rady Państwa. W latach 1968–1983 był ministrem spraw wojskowych. Od 1961 r. był posłem na sejm. Odmówił przyjęcia stopnia marszałka. Z tych stanowisk najważniejsze było stanowisko sekretarza partii, chociaż wpływ i kontrola nad wojskiem wydają się również istotne. Na czasy W. Jaruzelskiego przypada kryzys gospodarczy spowodowany niewydolnością gospodarki centralnie sterowanej oraz odważną, by nie powiedzieć brawurową, polityką gospodarczą E. Gierka, nastawioną na realizację potrzeb konsumpcjonistycznego społeczeństwa. Wojciech Jaruzelski jest odpowiedzialny jako sekretarz partii za ostre rozprawienie się z opozycją, zwłaszcza z Solidarnością.

13 grudnia 1981 r. był głównym orędownikiem wprowadzenia stanu wojennego. Uzasadnieniem był niepokój w kraju i groźba interwencji radzieckiej. *Dekret z dnia 12 grudnia 1981 r. o stanie wojennym*<sup>27</sup>, wydany przez Radę Państwa, i uchwała Rady Państwa o wprowadzeniu stanu wojennego (z tego samego dnia) zostały ogłoszone przez gen. W. Jaruzelskiego w telewizji państwowej w dniu 13 grudnia; już w nocy z 12 na 13 grudnia przystąpiono do ich wykonania. Represje i aresztowania dotknęły wielu opozycjonistów; były potem także ofiary śmiertelne np. w przypadku pacyfikacji kopalni „Wujek”.

Dekret o stanie wojennym został wydany na podstawie art. 33 ust. 2 Konstytucji PRL, na podstawie art. 1 i 2 dekretu o stanie wojennym mogła być wydana dopiero stosowna uchwała Rady Państwa o wprowadzeniu stanu wojennego (określająca okres trwania stanu wojennego, zakres terytorialny stanu wojennego w kraju etc.). Rada Państwa spieszyła się, chcąc wypełnić lukę prawną: bez dekretu o stanie wojennym nie było podstawy prawnej do jego wprowadzenia w formie konkretnej uchwały.

Tymczasem art. 2 ust. 2 dekretu o stanie wojennym stanowił, że uchwała Rady Państwa w sprawie wprowadzenia i zniesienia stanu wojennego podlega ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw PRL, a także opublikowaniu w środkach masowego przekazu. Dekret ogłoszono w Dzienniku Ustaw po paru dniach. Został on bowiem ogłoszony w dzienniku promulgacyjnym dopiero 14 grudnia, ale wszedł w życie z mocą wsteczną od 12 grudnia. Konstytucja PRL jasno stano-

---

<sup>27</sup> Dz.U. 1981, nr 29, poz. 154.

wiła, że dekrety wydane przez Radę Państwa podpisują przewodniczący Rady Państwa i jej sekretarz, a ogłoszenie dekretu w Dzienniku Ustaw zarządza jej przewodniczący (art. 31 ust. 2). *Uchwała Rady Państwa z 12 grudnia 1981 r. w sprawie wprowadzenia stanu wojennego ze względu na bezpieczeństwo państwa*<sup>28</sup> wchodziła w życie z dniem jej powzięcia. Stanowiła absolutne bezprawie<sup>29</sup>.

W opinii autora nastąpiło wówczas naruszenie zasad techniki prawodawczej oraz zasad konstytucyjnych (organy działają na podstawie prawa i w ramach swoich kompetencji). Mówiąc kolokwialnie, partia zareagowała „gierkami prawnymi”, „nocnym szaleństwem legislacyjnym” i paniką – po prostu chodziło o próbę sformalizowania i zalegalizowania stanu prawnego powstałego w wyniku naruszenia lub obchodzenia procedur konstytucyjnych.

Władza partyjna zdawała sobie sprawę z tego bezprawia, gdyż próbowała zalegalizować stan wojenny poprzez przedstawienie dekretów (m.in. dekretu o stanie wojennym, ale i kolejnych dekretów z grudnia) do zatwierdzenia na posiedzeniu sejm na początku stycznia 1982 r. (sejm zatwierdził dekrety). Przy czym to zatwierdzenie (formalne) dekretów Rady Państwa jest także wątpliwe prawnie: jak sejm mógł zatwierdzić dekrety w trakcie trwania swojej sesji? Przecież wedle Konstytucji PRL sejm zatwierdza dekrety Rady Państwa wydane w okresie pomiędzy sesjami. Niektórzy mogą podnieść, że sejm stanowił wówczas formalnie najważniejszy konstytucyjny organ w państwie, będący organem przedstawicielskim narodu, a ponadto w ramach swej władzy ustawodawczej i kontrolnej i jej istoty miał prawo do zatwierdzenia takich dekretów wydanych w trakcie sesji, skoro miał prawo zatwierdzenia dekretów wydanych pomiędzy sesjami. Nie jest to do końca jasne. Tak czy inaczej, zdawano sobie słuszenie sprawę z faktu nielegalności stanu wojennego.

Wola partii i W. Jaruzelskiego były mocniejszym argumentem od mocy konstytucji i prawa obowiązującego powszechnie. Zgodnie z art. 33 ust. 2 Konstytucji PRL Rada Państwa miała prawo do wprowadzenia stanu wojennego, *jeżeli wymaga tego wzgląd na obronność i bezpieczeństwo państwa* (także bez ograniczeń czasowych). Nawet zakładając, że ten merytoryczny warunek został spełniony, to naruszono konstytucję w trzech punktach.

*Primo*, Rada Państwa miała uprawnienia do wydawania dekretów z mocą ustawy tylko między sesjami sejm (art. 30 p. 5 w związku z art. 31 ust. 1 Konstytucji PRL), a sesja sejmowa wszak w grudniu 1981 r. trwała; *secundo*, dekret był wykonywany przed jego formalnym ogłoszeniem w Dzienniku Ustaw (nie spełniono zatem nawet formalnych wymogów obowiązywania prawa – tekst nieogłoszony bowiem nie obowiązuje), a przecież nie można było wydać uchwały o wprowadzeniu stanu wojennego na podstawie nieogłoszonego dekretu.

<sup>28</sup> Dz.U. 1981, nr 29, poz. 155.

<sup>29</sup> W preambule uchwały czytamy na początku jej głębokie uzasadnienie aksjologiczne: *Z uwagi na zagrożenie żywotnych interesów państwa i narodu, w celu przeciwdziałania dalszemu upadkowi dyscypliny społecznej oraz stworzenia warunków skutecznej obrony spokoju, ładu oraz porządku publicznego, a także zapewnienia ścisłego przestrzegania przepisów prawa i poszanowania zasad współżycia społecznego [...]*.

tu o stanie wojennym; *tertio*, powstanie Wojskowej Rady Ocalenia Narodowego (12/13 grudnia 1981 – 22 lipca 1983 r.), ogłoszone przez W. Jaruzelskiego, było całkowicie niekonstytucyjnym posunięciem. Był to pozakonstytucyjny organ rządzący krajem w okresie stanu wojennego. Miał charakter samozwańczy i nie nawiązywał do formalnie nieuchylonej, sanacyjnej *Ustawy o stanie wojennym z 23 czerwca 1939 r.*<sup>30</sup>

Luka w Konstytucji PRL (brak regulacji nt. władz oraz praw i obowiązków obywateli w stanie wojennym) nie uzasadniała powołania bezprawnego organu jako władzy najwyższej. W związku z represjami politycznymi, łamiącymi nawet wówczas obowiązujące prawo karne (np. internowanie, ścieżki zdrowia), zbrodniami dokonanymi przez wojsko, policję i służby specjalne (np. zabójstwo ks. Jerzego Popiełuszki) oraz wprowadzeniem stanu wojennego – na W. Jaruzelskim ciążyły i ciężą oskarżenia prokuratorskie. Okres jego władzy był szczytem bezprawia i konstytucyjnego nieładu. Czas ów pokazał, jak bardzo partia zagrożona utratą władzy „szanuje” prawo i uchwaloną przez swoich posłów konstytucję. W opinii autora, wprowadzenie stanu wojennego i związana z nim próba jego zalegalizowania prowadzi do następującego wniosku. Liczyła się głównie władza hegemońska pierwszego sekretarza i partii komunistycznej, wspierana interesami mniej lub bardziej ważnych dygnitarzy różnego typu w tym systemie władzy, oraz nieoficjalne prawo, które ta hegemońska siła stworzyła. Partia chciała utrzymać się przy władzy, nawet kosztem naruszenia Konstytucji PRL, co prawnie z przesadną emfazą wśród obrońców decyzji o stanie wojennym nazywa się „stanem wyższej konieczności”.

## 5. Refleksje ogólne o prawie hegemonu. „Ucieczka do hegemonu”

Sekretarze partyjni i partia leninowsko-marksistowska w Polsce Ludowej zbudowali system terroru i strachu, faktycznej jedynopartii oraz rządów opartych na wojsku i służbach specjalnych<sup>31</sup>. W momentach krytycznych partia rządząca

---

<sup>30</sup> Dz.U. 1939, nr 57, poz. 366. Ustawa sanacyjna padła ofiarą *desuetudo*.

<sup>31</sup> W związku z tym z paroma tezami L. Mażewskiego, dz. cyt., należy polemizować. Po pierwsze, trudno mówić o demokratycznym totalitaryzmie w latach 1952–1956. Niewiele tam było z demokracji. Demokracja jako władza ludu to reżim, czyli metody rządzenia – wolne wybory, pluralizm partyjny, wolność sumienia, zgromadzeń, zrzeszeń. Co najwyżej partia powoływała się na wolę ludu, gdyż lud pracujący, czyli zbiorowość ludzi pracy, był formalnie suwerenem. Suwerenem nie była jednak taka zbiorowość w ogóle, ale zhierarchizowana struktura ludu z partią komunistyczną na czele, która instytucjonalizowała wolę ludu (co L. Mażewski sam podkreśla na s. 28–29). W tym sensie oraz przy indoktrynacji mas, szerokiej propagandzie i ogromnym poparciu społeczeństwa dla partii – w rewolucyjnie i doktrynalnie pojętej jedności, tj. „jedności moralno-politycznej narodu” – mógł występować demokratyczny totalitaryzm. I tylko przy założeniu, że możliwa jest leninowska „dyktatura proletariatu” jako „kierownictwo masami pracującymi (i całym społeczeństwem) przez proletariatu” (zob. cyt. z Lenina za: Zawadzki S., dz. cyt., s. 184). W praktyce chodziło o partię, która reprezentowała pro-

poprzez stosowne procedury i organy (plenium, KC, politbiura) przejmowała rolę hegemonu, usuwając sekretarza obdarowanego wcześniej władzą hegemońską (przykład E. Gierka i W. Gomułki). Nie da się jednak ukryć, że sekretarze i partia przyczynili się do procesu odbudowy zniszczonego po II wojnie światowej kraju i zapewnienia obywatelom pewnego bezpieczeństwa socjalnego („mała stabilizacja” socjalna, materialna obywateli PRL, ale także nieduże różnice płacowe i majątkowe między nimi).

Sytuacja partii komunistycznej i jej lidera była jednak specyficzna w bloku państw komunistycznych. Zawsze istniała groźba realizacji zabezpieczającej funkcji systemu realnego socjalizmu ze strony komunistycznej partii radzieckiej oraz „dworu” radzieckiego hegemonu – pierwszego sekretarza KC Komunistycznej Partii Związku Radzieckiego. Chodzi głównie o interwencje zbrojne (przykład Czechosłowacji z 1968 r.) i służb specjalnych, nacisk polityczny na zmiany kadrowe we władzach partii w bloku komunistycznym, zerwanie kontaktów handlowych z danym krajem. Radziecka partia komunistyczna miała faktyczne prawo do odsunięcia lub osłabienia pozycji samego pierwszego sekre-

---

letariat. Jest to jednak dość dziwna forma demokracji. Po drugie, być może zmiany prawne, ustrojowe, polityczne dokonywane przez władze PRL, w szczególności partię, były nieuświadomione czy niezamierzone (L. Mażewski nawiązuje tutaj do znanych poglądów wybitnego znawcy totalitaryzmu i autorytaryzmu, Andrzeja Walickiego, zob. np. s. 73). Jest bardzo realne, że już w latach 60., a zwłaszcza 70., ideologia stawała się fasadą (na użytek formalnych działań i oficjalnych dokumentów, symboliki i ceremoniałów), jednak jest mało realne, by partia, która miała przywileje, chciała oddać władzę (liberalizując i demokratyzując ustrój). Albo zbliżała się do „prawicowego autorytaryzmu”, jak chciałby L. Mażewski (s. 12), gdyż nagle zaczęła popierać np. wolny rynek. Partia, tak sądzi autor, chciała utrzymać się przy władzy, ale zmiany społeczne i polityczne poszły już za daleko. System państwowy wyczerpał swoje możliwości przetrwania. Po trzecie, L. Mażewski za Friedrichem Augustem von Hayekiem (zob. już motto książki oraz s. 9, przyp. 6) uważa, że liberalizacja ustroju to swobody gospodarcze i te dotyczące życia prywatnego. Totalitaryzm to całkowite, totalne regulowanie życia społecznego i prywatnego. Przeciwstawia się demokrację (całowładztwo ludu) autorytaryzmowi (władza innych organów niż organy przedstawicielskie). Rządy ludu stają naprzeciwko rządów elity władzy. Może być autorytaryzm, który jest liberalny (gospodarczo, obyczajowo). Może być demokracja, która jest totalna (bolszewizm). Elity władzy PRL, zachowując autorytarne rządy, nie były zatem takie złe, skoro chciały wolnego rynku i wolności obywatelskich i czyniły pewne kroki w tym kierunku – taki wniosek płynie z książki L. Mażewskiego. Tymczasem była to elita pozbawiona ideologii, socjalizm był fasadą, brakowało idei, za którą warto umrzeć, poza ideologią trwania przy władzy. L. Mażewski sam przyznaje, że elita partyjna odstępiała od budowy socjalizmu, pozostawiając wzniosłe hasła jedynie dla sfery deklaratywnej. Bardzo płytka pod względem ideologicznym była to autorytarna forma rządów, z elitą niewiele wiedzącą też o wolnym rynku, kapitalizmie i wolności obywatela. Reżim PRL (metody rządzenia) był dyktatorski, autorytarny, represyjny, także w stosunku do Kościoła. Liberalne zmiany gospodarcze (liberalizacja gospodarki w latach 80. ze słynną ustawą Wilczka na czele) i polityczne (budowa podstaw państwa prawa, próba zniesienia dualizmu partia-państwo, wolności związkowe) były próbą ratowania upadającego systemu. Już F.A. Hayek przewidział, że wolności gospodarcze wymuszają później wolności polityczne. Ludzie wolni gospodarczo chcą być wolni politycznie. W przypadku PRL liberalizacja i demokratyzacja systemu były próbą utrzymania władzy poprzez poszukiwanie legitymizacji politycznej i ustanowienie bardziej efektywnego systemu gospodarczego.

tarza w ZSRR. Relacje między tymi instytucjami były skomplikowane: pierwszy sekretarz KC KPZR kontrolował radziecką partię i władzę jako superhegemon w bloku radzieckim, ale partia mogła go tej funkcji w sprzyjających okolicznościach pozbawić. Na zewnątrz ZSRR pierwszy sekretarz KC KPZR pełnił funkcję superhegemona wobec lokalnych hegemonów i aparatu partyjnego w państwach bloku komunistycznego, mimo że niektórym z nich udało się alienacja z tej relacji (Nicolae Ceaușescu w Rumunii, Enver Hodža w Albanii, Broz Tito w Jugosławii), kosztem politycznej izolacji lub totalnej walki polityczno-ideologicznej.

Warto wspomnieć, że pewne idee rządów silnej ręki i jednej osoby czy hegemonia odżyły także w niepodległej Polsce po 1989 r. w obozie prawicy – w części dawnej Solidarności, nawiązującej do myśli sanacyjnej i idei Józefa Piłsudskiego. Żaden z polityków nie uzyskał jednak władzy (faktycznej czy prawnej), która determinowałaby nazwanie go lub pewnego układu hegemonem, poza pewnymi krótkimi okresami i tylko w pewnym zakresie.

Wydaje się, że czas absolutnych władców minął bezpowrotnie. Wolność człowieka polega współcześnie również na tym, że ma prawo wziąć udział w uczciwych wyborach władz, które kierują wspólnotą polityczną, przestrzegając praw człowieka i ochraniając wolność człowieka<sup>32</sup>. Nie wszędzie w ten sposób rozumie się wolność: w tradycji azjatyckiej czy bizantyjskiej władza hegemońska ma silne podłoże aksjologiczne i kulturowe oraz posiada boską czy ideologiczno-dziejową legitymizację (przykład Rosji putinowskiej, Chin komunistycznych, autorytarnego Singapuru). Tendencje te widoczne są również na innych kontynentach (chavezowska Wenezuela, fidelowska Kuba, autorytaryzmy latynoskie, dyktatury afrykańskie i islamskie). Poza kręgiem kultury zachodniej idea hegemonia jako wszechpana w państwie jest zatem wciąż żywa: nie umarła i ma się dobrze, a przyszłość jest wielką niewiadomą. Nie jest też do końca jasne, czy nie odgrywa dużej roli w amerykańskiej kulturze politycznej i praktyce polityczno-społecznej, zwłaszcza w „ujęciu ukrytych znaczeń i działań” (tendencja do dominacji życia politycznego przez prezydenta, jego obóz, czyli dwór, wpływy w gospodarce, powiązania z biznesem, nielegalne działania służb specjalnych, kontrola ruchów opozycyjnych, vide: Watergate).

Idea władzy hegemońskiej jest po prostu żywą, a dziś ukrytą częścią kultury, polityki, myśli i filozofii Zachodu, i mimo formalnego dystansowania oraz oderwania się systemów politycznych i polityki od tej idei jej absolutny zanik jest niemożliwy, tak samo jak niemożliwy jest zakaz czytania Platona. Z jednej strony bowiem, pochodzenie tej idei jest platońskie (Zachód), a z drugiej – konfucjańskie (Azja) lub mahometańskie (islam). Ideę platońską wzmacniała i reinterpretowała doktryna chrześcijańska. W wersjach zwulgaryzowanych (Afryka, Ameryka Południowa) brakuje tak silnego uzasadnienia aksjologiczno-

---

<sup>32</sup> Szeroko na ten temat: Bunikowski D., *Instrumentalizm...*; Bunikowski D., *Wolność...*



filozoficzno-kulturowego (religijnego nawet<sup>33</sup>) i tam idea hegemonia opiera się na prymitywnej koncepcji obrony bieżących interesów dyktatora.

Dyktatura partii komunistycznej i hegemonów – pierwszych sekretarzy, mimo marksistowsko-leninowskiej aury i komunizująco-socjalistycznego frontu propagandowo-ideologicznego, miała w sobie, jak każda utopia, coś fundamentalnego z platonizmu. Totalna kontrola ze strony absolutnej władzy, która „wie lepiej”, była tego wyrazem.

Polska w czasach komunizmu wpisała się w ten sposób politycznego myślenia (*political thinking*) „władzy o władzy”. Państwo miało być miejscem i stabilizacji<sup>34</sup>, i rewolucji, a stało się co najwyżej państwem „małej stabilizacji” (określowo, ale jednak) i opętanym systemem: strachu, terroru, wyzwiania ludzkiej nikczemności, nadętej propagandy, a nade wszystko powiązań partyjno-agencuralnych oraz układów partyjnych na różnych poziomach życia społecznego.

Niektórzy hegemoni cieszą się nawet w XXI w. dużą popularnością w badaniach opinii publicznej w Polsce – w związku z ową stabilizacją (E. Gierek) i systemem sprawowania rządów (W. Jaruzelski). Ucieczka od wolności pcha nas w ramiona autorytaryzmu (jak pisał Erich Fromm), czyli hegemonów, nawet komunistycznych. Problemy socjalne i pragnienie stabilizacji, która jest podstawą myślenia politycznego obywateli, są dodatkowym i ważnym uzasadnieniem tej ucieczki do hegemonia.

---

<sup>33</sup> Chyba że weźmie się pod uwagę teologię wyzwolenia i jej polityczne konotacje (dyktatura proletariatu, mas, biednych etc.).

<sup>34</sup> Kategorii pojęciowej „myślenia politycznego” (co to jest myślenie polityczne, na czym ono polega, kto może myśleć politycznie), którego istotą jest stabilizacja (*stability*), ład społeczny, niezależnie od ustroju (np. Iran, Stany Zjednoczone, III Rzesza w czasie holokaustu), autor używa w tym znaczeniu za profesorem Michealem Freedemem, dyrektorem Centre for Political Ideologies w Oksfordzie (z jego wykładu na konferencji *The Real and the Imaginary: Alternative Patterns of Political Thinking*, Department of Politics and International Relations, University of Oxford, 9 January 2008; M. Freedom pracuje obecnie nad książką na temat myślenia politycznego). Według autora niniejszej pracy, można powiedzieć, że stabilizacja jest związana z przewidywalnością działań organów władzy publicznej, zachowań obywateli i mieszkańców, a także zachowań i regul na rynku towarów i usług oraz z ogólną sytuacją zewnętrzną (suwerenność, pokój), a także środowiskowo-ekologiczną (kłęski). Im zsumowany stopień przewidywalności wśród tych czynników jest wyższy, tym stabilizacja ma większy wymiar, co jest oczywiste, aczkolwiek czynniki te nie są do końca porównywalne i należy je zrelatywizować w ocenie do konkretnej sytuacji i do danego państwa (dany czynnik może być wówczas determinujący i decydujący przy ocenie poziomu stabilizacji).

## Literatura

- Bocheński T., Gebert S., Starościak J., *Rady narodowe. Ustrój i działalność*. Warszawa: Wydaw. Prawnicze, 1971.
- Bunikowski D., Hegemoni i ich prawo w czasach polskiego komunizmu. W: *Konserwaty-sta.pl* [on-line]. [Dostęp 4.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.konserwatyzm.pl/publicystyka.php/Artykul/956/>.
- Bunikowski D., Instrumentalizm prawa, prawo hegemonia a polityka władzy. *Jurysta* 2007, nr 2.
- Bunikowski D., Wolność słowa, prawo do informacji a prawo hegemonia. W: Marszałek-Kawa J., Chludziński B. (red.), *Znaczenie informacji w społeczeństwie. Wybrane aspekty prawne*. Toruń: Adam Marszałek, 2007. ISBN 978-83-7441-722-8.
- Górski G., Salmonowicz S., *Historia ustroju państw*. Warszawa: Wydaw. Prawnicze Lexis-Nexis, 2001. ISBN 83-88296-73-6.
- Kamińska K., Gaca A., *Historia ustrojów państwowych*. Toruń: TNOiK „Dom Organizatora”, 2002. ISBN 83-7285-086-0.
- Mażewski L., *Posttotalitarny autorytaryzm w PRL 1956–1989. Analiza ustrojowopolityczna*. Warszawa-Biała Podlaska: Arte i Klub Zachowawczo-Monarchistyczny, 2010. ISBN 978-836-193811-8.
- Rozmarn S., *Ustawa w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*. Warszawa: PWN, 1964.
- Smoleński J., *Ustawa o Prokuraturze Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej. Komentarz*. Warszawa: Wydaw. Prawnicze, 1971.
- Zawadzki S., System politycznej organizacji społeczeństwa socjalistycznego. W: Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S., *Teoria państwa i prawa*. Warszawa: PWN, 1979. ISBN 83-01-00502-5.

## Akty prawne

- Ustawa z dnia 17 marca 1921 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, Dz.U. 1921, nr 44, poz. 267.
- Ustawa Konstytucyjna z dnia 19 lutego 1947 r. o ustroju i zakresie działania najniższych organów Rzeczypospolitej Polskiej*, Dz.U. 1947, nr 18, poz. 71.
- Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej uchwalona przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r.*, Dz.U. 1952, nr 33, poz. 232.
- Ustawa o stanie wojennym z 23 czerwca 1939 r.*, Dz.U. 1939, nr 57, poz. 366.
- Ustawa z dnia 11 września 1944 r. o kompetencji Przewodniczącego Krajowej Rady Narodowej*, Dz.U. 1944, nr 5, poz. 23.
- Ustawa Konstytucyjna z 4 lutego 1947 r. o wyborze Prezydenta Rzeczypospolitej*, Dz.U. 1947, nr 9, poz. 43.
- Ustawa z dnia 10 lutego 1949 r. o zmianie organizacji naczelných władz gospodarki narodowej*, Dz.U. 1949, nr 7, poz. 43.
- Ustawa z dnia 7 kwietnia 1949 r. o zmianie ustawy o paszportach*, Dz.U. 1949, nr 23, poz. 153.
- Ustawa z dnia 20 marca 1950 r. o terenowych organach jednolitej władzy państwowej*, Dz.U. 1950, nr 14, poz. 130.
- Ustawa z dnia 20 lipca 1950 r. o prokuraturze Rzeczypospolitej Polskiej*, Dz.U. 1950, nr 38, poz. 346.

- Ustawa z dnia 20 lipca 1950 r. o zmianie prawa o ustroju sądów powszechnych*, Dz.U. 1950, nr 38, poz. 347.
- Ustawa Konstytucyjna z dnia 26 maja 1951 r. o trybie przygotowania i uchwalenia Konstytucji Polski Ludowej*, Dz.U. 1951, nr 33, poz. 255.
- Ustawa z dnia 10 lutego 1976 r. o zmianie Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, Dz.U. 1976, nr 5, poz. 29.
- Dekret Krajowej Rady Narodowej z dnia 21 lipca 1944 r. o utworzeniu Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego*, Dz.U. 1944, nr 1, poz. 1.
- Dekret Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego z dnia 23 września 1944 r. prawo o ustroju sądów wojskowych i prokuratury wojskowej*, Dz.U. 1944, nr 6, poz. 29.
- Dekret z dnia 3 lutego 1947 r. o obowiązku uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym*, Dz.U. 1947, nr 16, poz. 61.
- Dekret z dnia 12 grudnia 1981 r. o stanie wojennym*, Dz.U. 1981, nr 29, poz. 154.
- Uchwała Sejmu z 22 lutego 1947 r. w przedmiocie realizacji praw i wolności obywatelskich*. W: *Zbiór konstytucji* [on-line]. [Dostęp 22.11.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://konstytucja.e-studio.biz.pl/konstytucja15.html>.
- Uchwała Rady Państwa z 12 grudnia 1981 r. w sprawie wprowadzenia stanu wojennego ze względu na bezpieczeństwo państwa*, Dz.U. 1981, nr 29, poz. 155.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 stycznia 1947 r. w sprawie trybu postępowania przy przyjmowaniu przedsiębiorstw na własność Państwa*, Dz.U. 1947, nr 16, poz. 62.
- Obwieszczenie Przewodniczącego Rady Państwa z dnia 16 lutego 1976 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej uchwalonej przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r.*, Dz.U. 1976, nr 7, poz. 36.

### **Inne źródła**

- Freeden M. (dyrektor *Centre for Political Ideologies* w Oksfordzie), wykład na konferencji *The Real and the Imaginary: Alternative Patterns of Political Thinking*, *Department of Politics and International Relations, University of Oxford*, 9 January 2008.



## STAWKI PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ W ŚWIETLE PRZEPISÓW PRAWA WSPÓLNOTOWEGO

*Michalina Duda*

**Abstrakt:** Podstawowym celem niniejszego artykułu<sup>1</sup> jest analiza przepisów prawa wspólnotowego w zakresie stawek w podatku od wartości dodanej. W pierwszej części opracowania przedstawiono zmiany regulacji dotyczących stawek VAT oraz działania, jakie dotychczas podejmowane były przez organy Wspólnoty w celu zbliżania ich poziomu. Następnie omówiono unormowania odnoszące się do zasad stosowania stawek podstawowych i obniżonych przez poszczególne państwa członkowskie, przy czym, z uwagi na projektowane zmiany w zakresie stosowania stawek obniżonych, szczególną uwagę zwrócono na przepisy tworzące normatywne podstawy stosowania tego rodzaju preferencji.

**Słowa kluczowe:** podatek od wartości dodanej, stawki podatkowe.

### 1. Wprowadzenie

Z dniem 1 grudnia 2010 r. Komisja Europejska rozpoczęła szerokie konsultacje społeczne dotyczące sposobów usprawnienia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Konsultacjom towarzyszy dokument pt. *Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT*<sup>2</sup>, w którym zawarto pytania zebrane w kilku ogólnych obszarach tematycznych. Jedną z podnoszonych kwestii jest problem oceny wpływu obec-

---

<sup>1</sup> Praca naukowa finansowana ze środków na naukę w latach 2008–2011 jako projekt badawczy nr N N 113 117034.

<sup>2</sup> Zob. *Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT*, KOM (2010) 695 wersja ostateczna, Bruksela 1.12.2010 [on-line]. [Dostęp 20.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:PL:PDF>.

nej struktury stawek podatku od wartości dodanej na funkcjonowanie jednolitego rynku. W tej płaszczyźnie pod debatę publiczną poddano zagadnienia: zakłócania konkurencji, wysokich kosztów przestrzegania prawa dla przedsiębiorców oraz celowości stosowania stawek obniżonych. Ponieważ budowa docelowego, opartego na opodatkowaniu w miejscu pochodzenia systemu VAT wiąże się z koniecznością znacznie większego ujednoczenia stawek, szczególnie istotny wydaje się dobór instrumentów służących realizacji tego celu. Należy przy tym zwrócić uwagę, że podatek od wartości dodanej jest głównym źródłem dochodów podatkowych państw członkowskich<sup>3</sup>. Ponadto na skutek kryzysu gospodarczego w latach 2009–2010 nastąpił znaczący wzrost średniego poziomu stawek VAT w poszczególnych państwach, zaś kwestia rezygnacji z możliwości stosowania stawek obniżonych, a nawet ograniczenia zakresu ich stosowania, wciąż budzi liczne kontrowersje<sup>4</sup>.

Z początkiem 2011 r. w Unii Europejskiej nastąpił dalszy wzrost stawek podatku od wartości dodanej. Jednym z państw członkowskich, w których zdecydowano się na zwiększenie obciążeń tym podatkiem, jest Polska. W podatku od towarów i usług stawka podstawowa podwyższona została o jeden punkt procentowy, a stawkę ulgową ustalono na poziomie 8%<sup>5</sup>, przy czym minister właściwy do spraw finansów publicznych został upoważniony do obniżenia w drodze rozporządzenia stawek podatku do wysokości 0%, 5% lub 8% dla dostaw niektórych towarów i świadczenia niektórych usług<sup>6</sup>. Z uwagi na powszechny i cenotwórczy charakter podatku od wartości dodanej zmiany te budzą obawy, zarówno u podatników formalnych, jak i samych konsumentów. Jako szczególnie dolegliwe, a nawet krzywdzące, postrzegane jest podwyższenie niektórych z dotychczasowych stawek obniżonych, przede wszystkim tych, które odnoszą się do dostawy produktów spożywczych, książek i periodyków, odzieży dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego. Jeszcze więcej kontrowersji budzą przepisy przewidujące możliwość dalszego podwyższania stawek w sytuacji przekroczenia przez państwowy dług publiczny tzw. drugiego progu ostrożnościowego<sup>7</sup>.

---

<sup>3</sup> Tamże, s. 4.

<sup>4</sup> *Commission staff working document. Accompanying document to the Green Paper of the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, SEC (2010) 1455 final, Brussels 1.12.2010* [on-line]. [Dostęp 20.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future\\_vat/sec\(2010\)14](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/sec(2010)14).

<sup>5</sup> Art. 146 a *Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, Dz.U. nr 54, poz. 535, z późn. zm., dalej jako ustawa o VAT, dodany na mocy art. 19 p. 5 *Ustawy z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z ustawą budżetową*, Dz.U. nr 228, poz. 1578.

<sup>6</sup> Kategorie towarów i usług, w stosunku do których stosuje się obniżone stawki, określono w *Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług*, Dz.U. nr 246, poz. 1649.

<sup>7</sup> Art. 146 f–146 j ustawy o VAT dodany na mocy art. 9 *Ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*, Dz.U. nr 257, poz. 1726.

Celem niniejszego opracowania jest analiza przepisów prawa wspólnotowego w zakresie stawek podatku od wartości dodanej, a także struktury tych stawek w poszczególnych państwach członkowskich Unii Europejskiej. Ze względu na reakcje społeczne, jakie towarzyszyły podwyższeniu stawek ulgowych w Polsce, szczególną uwagę zwrócono na przepisy tworzące normatywne podstawy stosowania stawek obniżonych.

## **2. Proces ujednoczenia stawek w podatku od wartości dodanej**

Ze względu na szczególne znaczenie podatków obrotowych w procesie tworzenia wspólnego rynku zagadnienia związane z wielkością stawek VAT obowiązujących w poszczególnych państwach członkowskich były wielokrotnie przedmiotem rozważań zarówno ekspertów, jak i organów prawodawczych Wspólnoty<sup>8</sup>. Pierwsze akty stanowiące podstawę harmonizacji legislacji państw członkowskich w zakresie podatków pośrednich nie przewidywały jednak ujednoczenia tego elementu konstrukcji podatku. W przepisach I dyrektywy wskazano jedynie, że: [...] *przy każdej transakcji zostanie naliczony podatek od wartości dodanej, obliczony od ceny towarów lub usług według stawki właściwej dla tych towarów lub usług, po odliczeniu podatku od wartości dodanej poniesionego przy nabyciu różnych elementów kosztowych*<sup>9</sup>.

Kwestia ujednoczenia stawek wzbudzała wiele kontrowersji również na gruncie VI dyrektywy VAT<sup>10</sup>. W ocenie Komisji likwidacja granic fiskalnych wymagała uprzedniego zbliżenia stawek podatkowych, jednak zdaniem władz niektórych państw członkowskich, np. Wielkiej Brytanii, działania takie nie były

---

<sup>8</sup> Już w raporcie Komitetu Podatkowego i Finansowego z 1963 r. (ang. Fiscal and Financial Committee) wskazano, że istniejący system podatku obrotowego powinien być zastąpiony przez wspólny system VAT obejmujący opodatkowanie wszystkich etapów produkcji i dystrybucji do etapu handlu hurtowego w miarę ujednoczoną stawką, z możliwością wprowadzenia przez państwa dodatkowego podatku dla sprzedaży detalicznej. Szerzej zob. Farmer P., Lyal R., *EC Tax Law*. Oxford: Clarendon Press, 1994, s. 15 i nast.

<sup>9</sup> Art. 1 (2) *Pierwszej Dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych (67/227/EEC)*, Dz.U. 71, s. 1301, tłumaczenie zawarte w: Sachs K. (red.), *VI Dyrektywa VAT. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2004, s. 3.

<sup>10</sup> W pierwotnej wersji VI dyrektywy brak było przepisów dotyczących wysokości stawki podstawowej czy limitu stawek obniżonych. Wskazano jedynie, że standardowa stawka podatku od wartości dodanej ustanowiona jest przez każde z państw członkowskich jako stopa procentowa podstawy opodatkowania, tak samo dla dostaw towarów i dla świadczenia usług. Ponadto przewidziano możliwość stosowania zwiększonych i obniżonych stawek podatkowych, zastrzegając jednocześnie, że każda obniżona stawka podatkowa powinna być tak ustalona, aby kwota podatku wynikająca z jej zastosowania pozwalała na dokonanie zwyczajnych odliczeń od całkowitej kwoty podatku od wartości dodanej (tzw. *the sponge rate*). Wskazano również, że stawką obowiązującą przy imporcie jest stawka stosowana na terytorium kraju dla dostaw tych samych towarów. Art. 12 *Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoczona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC)*, Dz.Urz. L. 145, s. 1, dalej jako VI dyrektywa.

konieczne<sup>11</sup>. W 1987 r. Komisja Europejska opublikowała raport na temat utworzenia rynku wewnętrznego oraz ujednoczenia stawek VAT, w którym wskazywała, że optymalny poziom podstawowej stawki podatku powinien być zawarty w przedziale od 14% do 20%, zakres stawek obniżonych natomiast winien wahać się między 4% a 9%. Propozycja ta nie została jednak przyjęta<sup>12</sup>. Dopiero w czerwcu 1991 r. osiągnięto kompromis, którego wyrazem była dyrektywa 92/77/EWG zobowiązująca państwa członkowskie w okresie od 1 stycznia 1993 r. do końca 1996 r. do stosowania stawki podstawowej nie niższej niż 15%<sup>13</sup>. Jednocześnie przewidziano, że Rada przed dniem 31 grudnia 1996 r. podejmie jednomyślnie decyzję o minimalnym poziomie stawki standardowej, jaki obowiązywać będzie po tym dniu.

Na mocy dyrektywy 92/77/EWG do systemu prawa wspólnotowego wprowadzono również przepisy normujące kwestię stosowania obniżonych stawek VAT. I tak, państwa członkowskie upoważnione zostały do ustalenia jednej lub dwóch stawek ulgowych, przy czym ich wysokość nie mogła być niższa niż 5%. Zakres zastosowania owych stawek został ograniczony do dostaw towarów i świadczenia usług enumeratywnie wskazanych w załączniku do VI dyrektywy<sup>14</sup>. Ponadto państwa członkowskie mogły stosować obniżoną stawkę w odniesieniu do dostaw gazu ziemnego i energii elektrycznej, pod warunkiem, że nie istniało ryzyko zakłócenia konkurencji<sup>15</sup>. W treści powołanej dyrektywy przewidziano również możliwość przyjęcia przepisów szczególnych w zakresie stawek stosowanych do towarów używanych, dzieł sztuki, antyków, przedmiotów kolekcjonerskich, produktów rolnych oraz złota<sup>16</sup>. Warto zwrócić uwagę, że zarówno wymóg stosowania stawki podstawowej na wskazanym minimalnym poziomie, jak i zasada, że państwa członkowskie mogą wprowadzać jedną lub dwie stawki obniżone wynoszące co najmniej 5%, utrzymane zostały do dnia dzisiejszego<sup>17</sup>.

---

<sup>11</sup> Opowiadając się przeciwko ujednoczeniu stawek, podnoszono, że prawa rynku wymuszają zmniejszanie różnic pomiędzy wysokością stawek w takim stopniu, w jakim jest to konieczne dla funkcjonowania wspólnego rynku. Zob. Farmer P., Lyal R., dz. cyt., s. 89.

<sup>12</sup> Szerzej zob. Kolimeczkow B., Mularczyk G., Stawki. W: Sachs K. (red.), *VI Dyrektywa VAT. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2004, s. 279.

<sup>13</sup> *Dyrektywa Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniająca i zmieniająca system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG (zbliżenie stawek)*, Dz.Urz. L. 316, s. 1, dalej jako dyrektywa 92/77/EWG.

<sup>14</sup> Art. 12 (3) (a) VI dyrektywy dodany na mocy art. 1 p. 1 dyrektywy 92/77/EWG.

<sup>15</sup> Art. 12 (3) (b) VI dyrektywy dodany na mocy art. 1 p. 1 dyrektywy 92/77/EWG. Państwa, które zamierzały wprowadzić taką stawkę, zobowiązane były do powiadomienia o tym Komisji, która z kolei mogła wydać decyzję dotyczącą ryzyka pogorszenia warunków konkurencji.

<sup>16</sup> Art. 12 (3) (c)–(e) VI dyrektywy dodany na mocy art. 1 p. 1 dyrektywy 92/77/EWG. Zob. także *Dyrektywa Rady 94/5/WE z dnia 14 lutego 1994 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG – przepisy szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków*, Dz.Urz. L. 60, s. 16.

<sup>17</sup> Podstawę prawną w zakresie ustalenia minimalnej stawki podstawowej stanowiły kolejno następujące akty: *Council Directive 96/95/EC of 20 December 1996 amending, with regard to the level of the*



### 3. Stawka podstawowa

W myśl przepisów dyrektywy VAT państwa członkowskie stosują stawkę podstawową, która jest określona przez każde państwo jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług<sup>18</sup>. Zasada, w myśl której podstawowa stawka podatku jest jednakowa zarówno dla dostawy towarów, jak i świadczenia usług, służy zachowaniu neutralności podatku z punktu widzenia podejmowanych decyzji gospodarczych. Zróżnicowanie stawek dla dostaw towarów i świadczenia usług prowadziłoby bowiem do tego, że strony danej czynności mogłyby w sposób sztuczny dążyć do określenia warunków transakcji jako dostawy towarów albo świadczenia usług, w zależności od tego, która z tych czynności byłaby opodatkowana w sposób bardziej korzystny<sup>19</sup>. Jednocześnie należy zaznaczyć, że przepisy dyrektywy VAT przewidują odstępstwa od powyższej zasady, dopuszczając stosowanie stawek obniżonych<sup>20</sup>.

Jak już wspomniano, w ramach procesu zbliżania stawek podatku od wartości dodanej wprowadzono regulacje określające minimalny poziom stawki podstawowej. Do końca 2010 r. norma zawierająca ową restrykcję była zawarta w przepisie stanowiącym, że w okresie od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2010 r. stawka podstawowa nie może być niższa niż 15%. Jednocześnie dyrektywa VAT zobowiązywała Radę do ustalenia poziomu stawki podstawowej, która będzie stosowana po 31 grudnia 2010 roku<sup>21</sup>. Ponieważ powołany przepis utracił moc obowiązującą z końcem 2010 r., konieczne było wprowadzenie nowych

---

*standard rate of value added tax, Directive 77/388/EEC on common system of value added tax, Dz.Urz. L. 388, s. 89; Dyrektywa Rady 1999/49/WE z dnia 25 maja 1999 r. zmieniająca, w odniesieniu do poziomu standardowej stawki podatku, dyrektywę 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. L. 139, s. 27; Dyrektywa Rady 2001/4/WE z dnia 19 stycznia 2001 r. zmieniająca szóstą dyrektywę (77/388/EWG) w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w odniesieniu do okresu stosowania minimalnej standardowej stopy, Dz.Urz. L. 22, s. 17; Dyrektywa Rady 2005/92/WE z dnia 12 grudnia 2005 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do okresu stosowania minimalnej stawki standardowej VAT, Dz.Urz. L. 345, s. 19.*

<sup>18</sup> Art. 96 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L nr 347, s. 1, z późn. zm., dalej jako dyrektywa VAT.

<sup>19</sup> Zob. Cmoch A., *Struktura i wysokość stawek*. W: Martini J. (red.), *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz 2009*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza „UNIMEX”, 2009, s. 483.

<sup>20</sup> W takich sytuacjach często pojawiają się wątpliwości dotyczące określenia, jakie warunki muszą być spełnione, aby dana transakcja została zaklasyfikowana jako dostawa towaru lub usługa. Na gruncie przepisów *Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, Dz.U. nr 54, poz. 535, z późn. zm., wątpliwości tego rodzaju budzi m.in. kwalifikacja druku książek z materiałów własnych. Usługi poligraficzne podlegają bowiem opodatkowaniu stawką podstawową, podczas gdy dostawa książek opodatkowana jest stawką ulgową. Por. Zubrzycki J., *Leksykon VAT*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza „UNIMEX”, 2010, t. 1, s. 56–59.

<sup>21</sup> Art. 97 dyrektywy VAT w brzmieniu obowiązującym do końca roku 2010. Podstawą do wydania powołanych regulacji dyrektywy był przepis art. 93 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, który z dniem 1 grudnia 2009 r. został zastąpiony przez unormowania Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

regulacji w przedmiotowym zakresie<sup>22</sup>. W związku z tym w grudniu 2010 r. przyjęta została dyrektywa 2010/88/UE, na mocy której utrzymano wskazany limit w kolejnych latach, tj. od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2015 r., zastrzegając jednocześnie, że przyjęcie powyższego rozwiązania nie wyklucza dalszych zmian prawodawstwa dotyczącego VAT w trakcie tego okresu<sup>23</sup>.

W świetle obowiązujących przepisów prawa wspólnotowego władztwo w zakresie ustalania wysokości podstawowych stawek podatku od wartości dodanej przysługuje poszczególnym państwom członkowskim. Restrykcje wynikające z dyrektywy VAT dotyczą jedynie minimalnego poziomu stawek standardowych, brak natomiast regulacji, które wyznaczałyby górny ich limit. Nie oznacza to jednak, że państwa członkowskie dysponują w tej sferze pełną swobodą. Należy bowiem zwrócić uwagę, że pomimo odrzucenia przez Radę propozycji Komisji, w których przewidziano maksymalną wysokość stawki podstawowej<sup>24</sup>, państwa członkowskie wyraziły zgodę na pewne ograniczenia w tym zakresie. Ściślej rzecz ujmując, państwa zobowiązały się do podejmowania działań mających na celu niedopuszczenie do rozszerzenia istniejącej 10-punktowej różnicy między obowiązującymi stawkami podstawowymi<sup>25</sup>. W sytuacji, gdy minimalna dopuszczalna stawka VAT wynosi 15%, oznacza to, że stawka maksymalna nie może przekroczyć 25%. Warto dodać, że obawy związane z dalszym pogłębianiem się różnic w poziomie stawek standardowych dotyczą przede wszystkim zagrożeń konkurencji między państwami stosującymi wysokie i niskie stawki, a także potencjalnych ujemnych skutków budżetowych<sup>26</sup>.

<sup>22</sup> W czerwcu 2010 r. Komisja Europejska przedstawiła projekt dyrektywy zmieniającej w tym zakresie dyrektywę VAT. Zob. *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, with regard to the duration of the obligation to respect a minimum standard rate, Brussels 28.06.2010, COM (2010) 331 final* [on-line]. [Dostęp 20.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/10/st11/st11582.en10.pdf>.

<sup>23</sup> Dyrektywa Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE dotyczącą wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w zakresie okresu obowiązywania minimalnej stawki podstawowej, Dz.Urz. UE L 326, s. 1.

<sup>24</sup> Zob. *Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC on the common system of Value Added Tax (level of standard rate), Brussels 20.12.1995, COM (95) 731 final* [on-line]. [Dostęp 20.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:1995:0731:FIN:EN:PDF>; *Proposal for a Council Directive Amending, with regard to the level of standard rate, Directive 77/388/EEC on the common system of value added tax, Brussels 30.11.1998, COM (1998) 693 final* [on-line]. [Dostęp 20.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:1998:0693:FIN:EN:PDF>. Kierując się wysokością stawek podstawowych stosowanych w państwach członkowskich, Komisja postulowała przyjęcie regulacji, która przewidywałaby, że wysokość stawki standardowej powinna być ustalona w przedziale od 15% do 25%.

<sup>25</sup> Dyrektywy Rady: 96/95/WE oraz 1999/49/WE przyjęte zostały wraz z oświadczeniem do protokołu Rady wskazującym na wysiłki państw członkowskich mające na celu uniknięcie istniejącej różnicy między poziomem stawek.

<sup>26</sup> Zob. uzasadnienie do wniosku Komisji w sprawie *Dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE dotyczącą wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do okresu obowiązywania minimalnej stawki podstawowej, COM (2010) 331 final, Brussels 28.6.2010* [on-line]. [Dostęp

Analizując przepisy prawa wspólnotowego w zakresie stawek w podatku od wartości dodanej, należy jeszcze zwrócić uwagę, że na mocy dyrektywy VAT Austria została uprawniona do stosowania drugiej stawki podstawowej w gminach Jungholz i Mittelberg (Kleines Walsertal). Wysokość owej stawki może być niższa od poziomu odpowiedniej stawki w pozostałej części Austrii, musi jednak wynosić co najmniej 15%<sup>27</sup>. Portugalia z kolei może wprowadzać stawki niższe niż te, które są stosowane na kontynencie w transakcjach realizowanych w regionach autonomicznych Azorów i Madery oraz w bezpośrednim imporcie do powyższych regionów<sup>28</sup>.

Poziom stawek podstawowych w poszczególnych państwach Unii Europejskiej utrzymuje się na względnie stałym poziomie. Istotnych zmian w tym zakresie nie spowodowało nawet rozszerzenie Wspólnoty w latach 2004 i 2007. Stawki standardowe mieszczą się w przedziale 15–25%, przy czym najczęściej stosowana jest stawka w wysokości 20%. Najwyższe stawki występują w Danii, Szwecji i na Węgrzech, stawkę minimalną przyjęły natomiast tylko dwa państwa, tj. Cypr i Luksemburg. Warto również zwrócić uwagę, że w z początkiem 2011 r. nastąpił wzrost stawek podstawowych w kilku państwach członkowskich. Obok Polski stawkę podstawową podniosły: Łotwa (z 21% do 22%), Portugalia (z 21% do 23%), Słowacja (z 19% do 20%) oraz Wielka Brytania (z 17,5% do 20%)<sup>29</sup>.

#### **4. Stawki obniżone**

W myśl przepisów dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone<sup>30</sup>. Z brzmienia wskazanej regulacji jednoznacznie wynika, że normy prawa wspólnotowego przyznają państwom prawo do skorzystania z takiej możliwości, nie nakładają jednak żadnego obowiązku w tym zakresie. Należy również zwrócić uwagę, że prawo do stosowania stawek obniżonych podlega dość licznym ograniczeniom. Po pierwsze zasadą jest, że stawki niższe niż stawka podstawowa mogą być stosowane wyłącznie w odniesieniu do dostaw ściśle określonych towarów oraz do świadczenia ściśle określonych

---

20.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0331:FIN:PL:PDF>.

<sup>27</sup> Art. 104 dyrektywy VAT.

<sup>28</sup> Art. 105 ust. 2 dyrektywy VAT.

<sup>29</sup> Zob. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 1<sup>st</sup> July 2010*, *taxud.c.1 (2010) 477911 – EN* [on-line]. [Dostęp 25.12.2010], s. 3. Dostępny w World Wide Web: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf). Por. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 1<sup>st</sup> January 2011*, *taxud.c.1 (2011) 39295 – EN* [on-line]. [Dostęp 20.12.2010], s. 3. Dostępny w World Wide Web: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf).

<sup>30</sup> Art. 98 ust. 1 dyrektywy VAT.

usług. Po drugie stawki te nie mają zastosowania do usług świadczonych drogą elektroniczną. Trzecie ograniczenie dotyczy samej wysokości stawek. Zgodnie bowiem z treścią dyrektywy VAT stawki określane są jako procent podstawy opodatkowania, który nie może być niższy niż 5%. Jednocześnie wysokość stawki ulgowej powinna być tak ustalona, aby kwota VAT wynikająca z jej zastosowania pozwalała na odliczenie w całości podatku, który zgodnie z przepisami dyrektywy VAT podlega odliczeniu<sup>31</sup>.

Katalog towarów i usług, w stosunku do których państwa członkowskie mogą ustalić stawki niższe niż podstawowa, został określony w załączniku nr III do dyrektywy VAT i co do zasady obejmuje te towary i usługi, na które osoby osiągające najniższe dochody wydają większość środków pieniężnych pozostających w ich dyspozycji<sup>32</sup>. Ponadto na Radę nałożono obowiązek dokonywania przeglądu zakresu stosowania stawek obniżonych. Przegląd ten dokonywany jest na podstawie sprawozdania Komisji, co dwa lata, począwszy od roku 1994. Dyrektywa VAT stanowi również, że zgodnie z art. 93 traktatu Rada może zdecydować o zmianie wykazu towarów i usług wymienionych w załączniku nr III<sup>33</sup>.

W styczniu 2006 r. Rada zobowiązała Komisję do przedłożenia Parlamentowi Europejskiemu i Radzie ogólnego sprawozdania oceniającego na temat wpływu stawek obniżonych stosowanych do usług świadczonych lokalnie, w tym usług restauracyjnych. Sprawozdanie miało zostać sporządzone na podstawie analizy przeprowadzonej przez niezależny zespół ekspertów i przedłożone nie później niż 30 czerwca 2007 roku<sup>34</sup>. Przeprowadzenie przedmiotowe-

---

<sup>31</sup> Art. 98 ust. 2 i 3 oraz art. 99 dyrektywy VAT.

<sup>32</sup> Zob. Cmoch A., dz. cyt., s. 490. W załączniku III wymieniono m.in.: środki spożywcze łącznie z napojami, ale z wyłączeniem napojów alkoholowych, produkty farmaceutyczne wraz z produktami używanymi do celów antykonceptyjnych oraz higieny osobistej, książki na wszystkich nośnikach fizycznych, dzienniki i periodyki z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym, sprzęt medyczny i pomocniczy, a także towary przeznaczone do wykorzystania w produkcji rolnej z wyłączeniem dóbr inwestycyjnych, takich jak maszyny lub budynki. Obok wskazanych kategorii towarów w załączniku określono usługi, w stosunku do których może być stosowana stawka podstawowa.

<sup>33</sup> Art. 100 dyrektywy VAT. Sprawozdania na temat stosowania stawek VAT zawarto w następujących dokumentach: *Report from the Commission to the Council in accordance with Article 12 (4) and 28 (2) (g) of the Sixth Council Directive of May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turn-over taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment*, COM (1994) 584 final, Brussels 13.12.1994; *Report from the Commission to the Council and to the European Parliament in accordance with Article 12 (4) of the Sixth Council Directive of May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turn-over taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment*, COM (1997) 559 final, Brussels 13.11.1997; *Report from the Commission on reduced VAT rates drawn up in accordance with Article 12 (4) of the Sixth Council Directive of May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turn-over taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment*, COM (2001) 599 final, Brussels 22.10.2001. Wszystkie dokumenty dostępne są w bazie aktów prawnych UE: <http://eur-lex.europa.eu/pl/index.htm>.

<sup>34</sup> Art. 101 dyrektywy VAT.

go studium powierzono grupie ekonomistów z Copenhagen Economics<sup>35</sup>. Na podstawie przygotowanego opracowania 5 lipca 2007 r. Komisja przyjęła projekt dyrektywy zmieniającej dyrektywę VAT w zakresie stawek obniżonych<sup>36</sup>. W uzasadnieniu do wskazanego dokumentu podkreślono, że wprawdzie ze względów ekonomicznych pożądane jest zbliżanie stawek w poszczególnych państwach członkowskich, jednak precyzyjnie skonstruowany system stawek ulgowych może przynieść określone korzyści gospodarce, w szczególności może pozytywnie wpłynąć na tworzenie nowych miejsc pracy oraz walkę z szarą strefą<sup>37</sup>. W ocenie Komisji stawki obniżone stosowane w odniesieniu do usług o charakterze lokalnym nie stanowią zagrożenia dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego, nie powinny również zakłócać konkurencji<sup>38</sup>. W związku z powyższym zaproponowano rozszerzenie załącznika nr III o wy-

---

<sup>35</sup> Zob. *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union. Final report, 21 June 2007 r.* [on-line]. [Dostęp 20.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/study\\_reduced\\_vat.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf). W przedmiotowym raporcie sformułowano następujące tezy. Po pierwsze istnieją teoretyczne i praktyczne przesłanki do tego, aby rozszerzyć możliwość stosowania stawek obniżonych na te sektory gospodarki, w których usługi mogą być stosunkowo łatwo zastąpione przez samodzielne wykonanie danych czynności przez potencjalnego usługobiorcę (ang. *do-it-yourself*) lub usługi wykonywane nielegalnie. Po drugie istnieją teoretyczne, lecz nie empiryczne argumenty za tym, aby rozszerzyć możliwość stosowania stawki obniżonej na te sektory, które zatrudniają znacząco liczbę niskowyzkwalifikowanych pracowników, np. hotele, restauracje, niektóre usługi świadczone na rynku lokalnym. Obniżenie stawki powinno przyczynić się do wzrostu zatrudnienia takich osób. Zgodnie z trzecią tezą obniżenie stawek jest także uzasadnione z punktu widzenia realizacji funkcji redystrybucyjnej, w odniesieniu do dóbr szczególnie istotnych dla gospodarstw domowych o niskich dochodach, czyli przede wszystkim produktów spożywczych. Jednocześnie zastrzeżono, że jest to celowe jedynie w tych państwach, w których istnieją znaczne i stałe różnice w konsumpcji między gospodarstwami o niskich i wysokich dochodach. W myśl ostatniej z głównych tez raportu obniżenie stawek może stanowić zachętę dla osób o niskich dochodach do korzystania w większym zakresie z dóbr o znaczeniu kulturalnym, np. książek, muzyki, imprez kulturalnych oraz urządzeń energooszczędnych.

<sup>36</sup> *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards reduced rates of value added tax, COM (2008) 428 final, Brussels, 7.7.2008* [on-line]. [Dostęp 20.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0428:FIN:EN:PDF>. Wraz z powyższym projektem Komisja przyjęła dwa dokumenty: *A Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on VAT Rates other than standard VAT rates*, COM (2007) 380 oraz *A Commission staff working document – Main conclusions of the study on reduced VAT rates applied to goods and services in the Member States of the European Union*, SEC (2007) 910. Dokumenty te dostępne są w bazie aktów prawnych UE: <http://eur-lex.europa.eu/pl/index.htm>.

<sup>37</sup> Obniżenie stawek stosowanych w odniesieniu do usług pracochłonnych może skłonić konsumentów do korzystania z usług osób o niskich kwalifikacjach. W takiej sytuacji zakup tego rodzaju usług jest bardziej opłacalny niż wykonywanie danych czynności samodzielnie, co powinno się przyczynić do zmniejszenia szarej strefy i wzrostu zatrudnienia. Szerzej zob. *Study on reduced VAT ...*, s. 20–28.

<sup>38</sup> Zob. *Explanatory Memorandum to the Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards reduced rates of value added tax*, COM (2008) 428 final, Brussels, 7.7.2008, s. 3.

brane usługi świadczone na rykach lokalnych oraz o tzw. usługi pracochłonne objęte przepisami przejściowymi mającymi zastosowanie do końca roku 2010<sup>39</sup>. Zmiany wprowadzono na mocy dyrektywy Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 roku<sup>40</sup>.

Obok wskazanych regulacji o charakterze ogólnym dyrektywa VAT przewiduje także, że po konsultacji z Komitetem ds. VAT każde państwo członkowskie może stosować stawkę obniżoną w odniesieniu do dostaw gazu ziemnego, energii elektrycznej lub dostaw energii cieplnej<sup>41</sup>. Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości wynika przy tym, że państwa mają prawo stosować obniżoną stawkę do wybranych świadczeń z zakresu dostawy gazu oraz energii elektrycznej i cieplnej<sup>42</sup>. Warto również zwrócić uwagę, że w myśl obecnie obowiązujących przepisów Komisja nie jest już zobowiązana do wypowiedzania się na temat istnienia ryzyka zakłócenia konkurencji związanego ze stosowaniem stawki obniżonej do dostaw wskazanych towarów. Procedura ta jest zbędna, gdyż przepisy dotyczące ustalenia miejsca opodatkowania zapewniają pobór VAT w miejscu, w którym gaz ziemny, energia elektryczna i ciepła są rzeczywiście konsumowane przez nabywcę, zapobiegając tym samym zakłóceniom konkurencji między państwami członkowskimi<sup>43</sup>. Z uwagi jednak na szczególne znaczenie sektora energetycznego istotne jest, aby Komisja i inne państwa członkowskie były odpowiednio informowane o każdym przypadku wprowadzenia obniżonej stawki VAT przez dane państwo. Dlatego też na członków wspólnoty nałożono obowiązek uprzedniej konsultacji z Komitetem ds. VAT.

Ostatnią grupą czynności, w stosunku do których możliwe jest wprowadzenie stawki ulgowej, jest import dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków<sup>44</sup>. Państwa członkowskie, które skorzystały z takiej możliwości, mogą

---

<sup>39</sup> Art. 106–108 dyrektywy VAT uchylone na mocy *Dyrektywy Rady 2009/47/2009 z dnia 5 maja 2009 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej*, Dz.Urz. UE L 116, s. 18, dalej jako dyrektywa 2009/47/2009.

<sup>40</sup> Na mocy dyrektywy 2009/47/WE do załącznika nr III dodano: remonty i naprawy prywatnych budynków mieszkalnych, mycie okien i sprzątanie w tych budynkach, drobne naprawy rowerów, butów i wyrobów skórzanych, odzieży i wyrobów włókienniczych użytku domowego, usługi w gospodarstwach domowych, fryzjerstwo, a także usługi restauracyjne i cateringowe. W odniesieniu do dostawy napojów alkoholowych lub bezalkoholowych w ramach usług restauracyjnych i cateringowych dodano, że dane państwo członkowskie może włączyć lub wykluczyć dostawę owych napojów przy stosowaniu stawki obniżonej. Z uwagi na postęp technologiczny oraz potrzebę zagwarantowania neutralności podatku od wartości dodanej możliwość stosowania stawki obniżonej rozszerzono przewidziano również w stosunku do książek na nośnikach elektronicznych (CD, CD-ROM).

<sup>41</sup> Art. 102 dyrektywy VAT w brzmieniu nadanym *Dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. zmieniającą niektóre przepisy dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Dz.Urz. UE z 2010 r., L 10, s. 14, dalej jako dyrektywa 2009/162/UE.

<sup>42</sup> Zob. orzeczenie ETS z dnia 8 maja 2003 r., C-384/01 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska, cyt. za Cmoch A., dz. cyt., s. 495.

<sup>43</sup> Art. 138–139 dyrektywy VAT w brzmieniu nadanym dyrektywą 2009/162/UE.

<sup>44</sup> Art. 103 ust. 1 dyrektywy VAT.

również stosować stawkę obniżoną do dostaw dzieł sztuki dokonywanych przez twórcę lub jego następców prawnych oraz okazjonalnych dostaw dzieł sztuki dokonywanych przez podatnika innego niż podatnik pośrednik, w przypadku gdy dzieła sztuki zostały zaimportowane przez samego podatnika lub zostały mu dostarczone przez twórcę lub jego następców prawnych, bądź też gdy ich nabycie uprawnia podatnika do całkowitego odliczenia VAT<sup>45</sup>. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że wprowadzenie możliwości stosowania obniżonej stawki w odniesieniu do importu dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków pozwala na zrównanie ciężaru finansowego ponoszonego przez podatników dokonujących importu wskazanych towarów oraz dokonujących ich zakupu i korzystających z procedury opodatkowania marży<sup>46</sup>.

Adresatami norm zawartych w powołanych powyżej przepisach dyrektywy VAT są wszystkie państwa Unii Europejskiej, należy jednak pamiętać, że na mocy przepisów przejściowych niektóre państwa członkowskie zostały upoważnione do stosowania stawek obniżonych także do towarów i usług niewymienionych w załączniku nr III. I tak, Cypr może stosować jedną z dwóch stawek obniżonych do dostaw skroplonego gazu ropopochodnego (LPG) w butlach<sup>47</sup>. Portugalia została natomiast upoważniona do wprowadzenia jednej z dwóch stawek ulgowych do opłat na mostach drogowych w regionach Lizbony<sup>48</sup>.

Obok wskazanych sytuacji możliwość stosowania stawek obniżonych, w tym również do towarów i usług innych niż wymienione w załączniku nr III, przewidują przepisy szczególne, które znajdują zastosowanie do czasu wprowadzenia docelowego systemu VAT<sup>49</sup>. Na mocy wskazanych regulacji państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1991 r. przyznawały zwolnienie z prawem do odliczenia lub stosowały stawki niższe niż 5% do towarów i usług innych niż określone w załączniku nr III, mogą nadal stosować stawkę obniżoną do dostaw tych towarów lub świadczenia takich usług<sup>50</sup>. Państwa, które w tym dniu stosowały stawkę obniżoną do odzieży dziecięcej, obuwia dziecięcego lub do budownictwa mieszkaniowego, mogą utrzymać taką stawkę<sup>51</sup>. Z kolei pań-

---

<sup>45</sup> Art. 103 ust. 2 dyrektywy VAT. Brak możliwości stosowania stawki ulgowej do dostaw dokonywanych przez twórcę lub jego następców prawnych prowadziłby do sytuacji, w której dla podatnika pośrednika bardziej korzystny byłby import wskazanych towarów niż ich zakup. Z tego samego powodu przedmiotowa preferencja znajduje zastosowanie w odniesieniu do dostaw okazjonalnych dokonywanych przez podatnika innego niż podatnik pośrednik. W doktrynie wątpliwość budzi natomiast kwestia, dlaczego jedynie pełne, a nie częściowe odliczenie uprawnia podatnika do stosowania stawki ulgowej. Szerzej zob. Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives*. Amsterdam: IBFD, 2007, vol. 1, *Introduction to European VAT*, s. 706–707.

<sup>46</sup> Zob. Terra B., Kajus J., dz. cyt., s. 706.

<sup>47</sup> Art. 104 a dyrektywy VAT dodany na mocy dyrektywy 2009/47/WE.

<sup>48</sup> Art. 105 ust. 1 dyrektywy VAT zmieniony na mocy dyrektywy 2009/47/WE.

<sup>49</sup> Art. 109 dyrektywy VAT. Na temat systemu docelowego szerzej zob. Lipniewicz R., *Docelony system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2010, s. 198–234.

<sup>50</sup> Art. 113 dyrektywy VAT.

<sup>51</sup> Art. 115 dyrektywy VAT w brzmieniu nadanym dyrektywą 2009/47/WE.

stwa, które w tym czasie stosowały stawkę obniżoną do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż wymienione w załączniku nr III, mogą nadal stosować stawkę ulgową do tych czynności, pod warunkiem jednak, że nie będzie ona niższa niż 12%<sup>52</sup>. Do czasu wprowadzenia docelowego systemu VAT istnieje również możliwość opodatkowania stawką obniżoną dostawy żywych roślin<sup>53</sup>. Pozostałe preferencje dotyczą poszczególnych państw członkowskich. Irlandia może zostać upoważniona przez Komisję do stosowania stawki obniżonej do dostaw produktów energetycznych przeznaczonych do ogrzewania i oświetlenia<sup>54</sup>. Austrii przyznano prawo do opodatkowania stawką ulgową wynajmu nieruchomości na cele mieszkaniowe oraz win produkowanych w gospodarstwach rolnych przez rolników producentów<sup>55</sup>. Grecja może w nomosach: Lesbos, Chios, Samos, Dodekanez, Cyklady oraz na wyspach: Thasos, Sporady Północne, Samotraka i Skyros stosować stawki do 30% niższe niż odpowiednie stawki obowiązujące w Grecji kontynentalnej<sup>56</sup>.

Jak to już wskazano, zasadą jest, że wysokość stawek obniżonych nie może być niższa niż 5%. Również i w tym zakresie dyrektywa VAT przewiduje wyjątki określone w treści przepisów szczególnych. I tak, państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1991 r. przyznawały zwolnienie z prawem do odliczenia VAT zapłaconego na poprzednim etapie lub stosowały stawki obniżone niższe niż stawka 5%, mogą utrzymać te zwolnienia lub stawki. Warunkiem jest, aby zostały one przyjęte ze względu na jasno określony interes społeczny oraz korzyści dla konsumentów końcowych, a także były zgodne z prawodawstwem wspólnotowym<sup>57</sup>. Państwa, które w dniu 1 stycznia 1993 r. były zobowiązane do podwyższenia stawki podstawowej obowiązującej w dniu 1 stycznia 1991 r. o ponad 2%, mogą stosować stawkę obniżoną niższą niż 5% do dostaw towarów i świadczenia usług należących do kategorii określonych w załączniku nr III. Stawka ta nie może jednak wynosić 0%<sup>58</sup>. Pod warunkiem zgodności z prawodawstwem wspólnotowym zwolnienia z prawem do odliczenia mogą być również utrzymane przez Finlandię i Szwecję w odniesieniu do dostaw niektórych gazet, dzienników, periodyków i produktów farmaceutycznych oraz do druku wybranych publikacji<sup>59</sup>.

---

<sup>52</sup> Art. 118 dyrektywy VAT.

<sup>53</sup> Art. 122 dyrektywy VAT.

<sup>54</sup> Art. 112 dyrektywy VAT.

<sup>55</sup> Art. 117 i 119 dyrektywy VAT w brzmieniu nadanym dyrektywą 2009/47/WE. Stawki te nie mogą być niższe niż 10% w przypadku usług wynajmu i 12% w odniesieniu do opodatkowania win.

<sup>56</sup> Art. 120 dyrektywy VAT.

<sup>57</sup> Art. 110 dyrektywy VAT.

<sup>58</sup> Art. 114 dyrektywy VAT.

<sup>59</sup> Art. 111 dyrektywy VAT. Finlandia może stosować stawkę 0% do dostaw prenumerowanych gazet i czasopism oraz do druku publikacji przekazywanych członkom stowarzyszeń użyteczności publicznej. Szwecja upoważniona została do utrzymania stawki 0% do dostaw dzienników, w tym dzienników radiowych i nagrywanych na kasetach dla osób niedowidzących, pro-



W treści dyrektywy VAT odrębnie ujęto odstępstwa wynegocjowane przez kraje, które przystąpiły do Wspólnoty po dniu 30 kwietnia 2004 r., przy czym w stosunku do tych państw derogacje zostały przyznane na ściśle określony okres, nie zaś do czasu wprowadzenia modelu docelowego<sup>60</sup>. Zakres odstępstw wynegocjowanych przez poszczególne państwa dotyczył zarówno możliwości stosowania stawek obniżonych w odniesieniu do towarów nieujętych w załączniku nr III<sup>61</sup>, jak i utrzymywania stawek niższych niż stawka minimalna<sup>62</sup>. Ponieważ termin wskazanych derogacji upłynął z dniem 31 grudnia 2010 r., omawianie powołanych regulacji nie wydaje się celowe<sup>63</sup>. Warto jedynie podkreślić, że na mocy przedmiotowych unormowań również Polsce przyznano szczególne uprawnienia. Obejmowały one prawo stosowania zwolnienia z prawem do odliczenia do dostaw niektórych książek i specjalistycznych periodyków, możliwość utrzymania stawki wynoszącej co najmniej 3% do dostaw wybranych środków spożywczych oraz stawki wynoszącej co najmniej 7% do świadczenia usług związanych z budową, remontem i przebudową budynków mieszkalnych nie-wykorzystywanych w ramach polityki społecznej<sup>64</sup>.

---

duktów farmaceutycznych dostarczanych do szpitali lub sprzedawanych na podstawie recepty, a także do produkcji periodyków publikowanych przez organizacje non profit.

<sup>60</sup> W grudniu 2007 r. Rada przyjęła dyrektywę przedłużającą okres przejściowy w stosunku do preferencji, jakie zostały przyznane do końca 2007 r. oraz do 1 stycznia 2010 roku. Komisja uznała, że należy przedłużyć okres stosowania niektórych odstępstw do końca 2010 r., czyli do dnia, do którego przedłużono eksperyment dotyczący stosowania obniżonej stawki VAT w odniesieniu do usług pracochłonnych. Zob. *Dyrektywa Rady 2007/75/WE z dnia 20 grudnia 2007 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do niektórych przepisów tymczasowych dotyczących stawek podatku od wartości dodanej*, Dz.Urz. UE L. 346, s. 13, dalej jako dyrektywa 2007/75/WE.

<sup>61</sup> Republika Czeska została upoważniona do utrzymania stawki obniżonej w odniesieniu do świadczenia usług budowlanych w zakresie prywatnego budownictwa mieszkaniowego nieobjętego ramami polityki społecznej. Słowenii zagwarantowano prawo do utrzymania stawki ulgowej do prac budowlanych, remontowych i konserwacyjnych dotyczących budynków mieszkalnych, niewykonywanych w ramach polityki społecznej. Art. 123 i 129 dyrektywy VAT w brzmieniu nadanym przez dyrektywę 2007/75/WE.

<sup>62</sup> Cypr i Malta mogły utrzymać zwolnienie z prawem do odliczenia w odniesieniu do dostaw wybranych produktów farmaceutycznych i środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi. Art. 125 i 127 dyrektywy VAT w brzmieniu nadanym przez dyrektywę 2007/75/WE.

<sup>63</sup> Na skutek upływu terminu wskazanych derogacji z dniem 1 stycznia 2011 r. w Republice Czeskiej oraz Słowenii nastąpił wzrost stawek na usługi budowlane odpowiednio z 10% do 20% oraz z 5 i 8% do 20%. Cypr utracił prawo do stosowania stawki 0% do produktów farmaceutycznych i środków spożywczych. Obecnie stawki te wynoszą 5% i 15%. Jedynie Malta, pomimo upływu terminu określonego w przepisach przejściowych, utrzymała stawkę 0% na żywność i produkty farmaceutyczne. Zob. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 1<sup>st</sup> July 2010*, taxud.c.1 (2010) 477911 – EN, s. 4, 18. Por. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 1<sup>st</sup> January 2011*, taxud.c.1 (2011) 39295 – EN, s. 4, 18.

<sup>64</sup> Art. 128 dyrektywy VAT w brzmieniu nadanym przez dyrektywę 2007/75/WE.

Analizując regulacje prawa wspólnotowego w zakresie stawek obniżonych, należy także zwrócić uwagę na przepisy normujące możliwość stosowania stawki 0%. Wprawdzie w treści dyrektywy VAT przyjęto zasadę, że każda stawka obniżona powinna być ustalona w taki sposób, aby kwota podatku od wartości dodanej wynikająca z jej zastosowania umożliwiała odliczenie całego podatku naliczonego<sup>65</sup>, jednak w doktrynie słusznie wskazuje się, że zarówno z praktycznego, jak i teoretycznego punktu widzenia trudno uzasadnić powyższą regulację<sup>66</sup>. Sama dyrektywa VAT przewiduje bowiem wiele czynności, w stosunku do których stosuje się tzw. zwolnienie z prawem do odliczenia podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu, czyli *de facto* stawkę 0%. Zasadniczo zwolnienia z prawem do odliczenia dotyczą transakcji międzynarodowych, a w szczególności: wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, ostatecznego importu towarów, eksportu towarów oraz transakcji uznanych za eksport, usług świadczonych przez pośredników, dostawy towarów objętych procedurami celnymi oraz towarów, które mają zostać objęte procedurą składu innego niż celny<sup>67</sup>. *Ratio legis* takiego rozwiązania stanowi przyjęta w okresie przejściowym zasada opodatkowania nabycia towarów w kraju przeznaczenia, co z kolei oznacza, że zwolnienie z prawem do odliczenia ma w tym zakresie czysto techniczny charakter<sup>68</sup>. Jak już wskazano, niektórym państwom członkowskim ponadto zagwarantowano prawo do utrzymania stawki 0% na podstawie przepisów szczególnych obowiązujących do czasu wprowadzenia docelowego systemu VAT.

Ostatnią kwestią, na którą warto zwrócić uwagę, jest procedura orzekania o niezgodności regulacji poszczególnych państw członkowskich w zakresie stawek VAT z normami prawa wspólnotowego. W sytuacji gdy w myśl przepisów prawa krajowego danego państwa pewien rodzaj czynności opodatkowany jest stawką obniżoną, a na gruncie przepisów prawa wspólnotowego brak jest podstaw prawnych do stosowania owej preferencji, Komisja Wspólnot Europejskich może wnieść skargę przeciwko państwu członkowskiemu do Trybunału Sprawiedliwości. Do tej pory Trybunał dwukrotnie orzekł o uchybieniu przez państwo członkowskie zobowiązaniom dyrektywy VAT w zakresie podstawowych stawek podatku od wartości dodanej. Pierwsza sprawa dotyczyła stosowania we Francji obniżonej stawki VAT do niektórych usług adwokatów oraz zastępców sądowych finansowanych w całości lub w części przez pań-

---

<sup>65</sup> Art. 99 ust. 2 dyrektywy VAT.

<sup>66</sup> Zob. Namysłowski R., Stawki. W: Sachs K., Namysłowski R. (red.), *Dyrektywa VAT. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska Sp. z o. o., 2008, s. 531–532.

<sup>67</sup> Art. 169 (b) dyrektywy VAT. Państwa członkowskie zwalniają również transakcje finansowe oraz transakcje obrotu wierzytelnościami, jeżeli nabywca ma siedzibę poza Wspólnotą lub jeżeli transakcje te są bezpośrednio związane z towarami, które mają być przedmiotem eksportu poza granicę. Art. 169 (c) dyrektywy VAT.

<sup>68</sup> Szerzej zob. B. Terra, J. Kajus, dz. cyt., s. 704–705.

stwo<sup>69</sup>. Druga odnosiła się do stosowania w Polsce obniżonych stawek podatku w stosunku do dostaw, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego<sup>70</sup>. Ponadto Komisja Wspólnot Europejskich wystąpiła do Trybunału w wnioskiem o stwierdzenie naruszenia prawa wspólnotowego przez Republikę Federalną Niemiec i Austrię. W obydwu przypadkach skarga dotyczy stosowania obniżonej stawki podatku obrotowego do przewozu oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia określonych zwierząt żywych, w szczególności koni, które nie są wykorzystywane do wytwarzania środków spożywczych przeznaczonych do spożycia przez ludzi lub zwierzęta<sup>71</sup>. Wskazane sprawy nie zostały jeszcze rozstrzygnięte przez Trybunał.

## **5. Podsumowanie**

Ujednolicanie wysokości stawek podatku od wartości dodanej jest procesem, który z uwagi na odmienną sytuację finansową poszczególnych państw członkowskich musi być przeprowadzany stopniowo. W chwili obecnej trudno przewidzieć, kiedy będzie możliwa pełna harmonizacja w tym zakresie. Biorąc pod uwagę istniejące bariery natury politycznej, ekonomicznej i administracyjnej wydaje się, że jest to perspektywa dość odległa. Cały czas podejmowane są jednak działania mające na celu zwiększenie sprawności funkcjonowania wspólnego systemu VAT, czego wyraz stanowią między innymi zainicjowane przez Komisję Europejską konsultacje społeczne.

Jedną z podstawowych kwestii poddanych debacie w ramach tzw. zielonej księgi VAT jest zagadnienie zasadności dalszego utrzymywania stawek obniżonych. Z jednej strony zgodnie wskazuje się, że idealnym rozwiązaniem, zarówno z punktu widzenia maksymalizacji efektywności ekonomicznej, jak i idei wspólnego rynku, byłoby zastosowanie jednej stawki podatku do wszystkich czynno-

---

<sup>69</sup> Zob. wyrok TS z dnia 17 czerwca 2010 r. – Komisja Europejska przeciwko Republice Francuskiej, C-492/08, Dz.Urz. UE C 221, s. 6. Komisja Wspólnot Europejskich wystąpiła także do Trybunału z wnioskiem o stwierdzenie, że Francja naruszyła przepisy dyrektywy 2006/112/WE poprzez niezastosowanie jednolitej stawki podatku od wartości dodanej w odniesieniu do usług świadczonych przez zakłady pogrzebowe oraz w odniesieniu do dostaw towarów powiązanych ze świadczeniami tych usług. Skarga została jednak oddalona. Zob. wyrok TS z dnia 6 maja 2010 r. Komisja Europejska przeciwko Republice Francuskiej, C-94/09, Dz.Urz. UE C 179, s. 11.

<sup>70</sup> Zob. wyrok TS z dnia 28 października 2010 r. – Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej, C-49/09, Dz.Urz. EU C 346, s. 9. W stosunku do wskazanych czynności obowiązywała stawka 7%.

<sup>71</sup> Zob. skarga wniesiona w dniu 19 listopada 2009 r. – Komisja Europejska przeciwko Republice Federalnej Niemiec, C-453/09, Dz.Urz. UE C 24, s. 32; skarga wniesiona w dniu 11 listopada 2009 r. – Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Austrii, C-441/09, Dz.Urz. UE C 24, s. 27.

ści podlegających opodatkowaniu. Z drugiej podnosi się, że istnieją teoretyczne i empiryczne przesłanki do tego, aby za pomocą tego elementu konstrukcji podatku realizować niektóre cele społeczne. Ze względu na regresywny charakter podatku od wartości dodanej stawki obniżone postrzegane są przede wszystkim jako jeden z instrumentów redystrybucji dochodów. Ponadto wskazuje się, że precyzyjnie skonstruowany system stawek ulgowych może przynieść określone korzyści dla gospodarki, w szczególności może pozytywnie wpłynąć na tworzenie nowych miejsc pracy dla osób o niskich kwalifikacjach oraz przyczynić się do zmniejszenia zakresu szarej strefy. Obniżone stawki podatkowe traktowane są również jako pozytywny bodziec prawnofinansowy, który powinien zachęcać do zmiany trybu życia, na przykład wyboru zdrowszej żywności czy korzystania w większym zakresie z dóbr kultury.

Kwestia zakresu stosowania stawek obniżonych budzi kontrowersje również w kontekście zróżnicowania sytuacji prawnej tzw. starych państw Unii oraz państw, które przystąpiły do Wspólnoty po 30 kwietnia 2004 roku. W odniesieniu do tych pierwszych przepisy przejściowe uprawniające do nakładania stawek ulgowych obowiązują bowiem do momentu wprowadzenia docelowego systemu VAT, podczas gdy preferencje wynikające z traktatów akcesyjnych miały charakter *leges temporales* i w zasadzie przeszły już obowiązywać. W konsekwencji pojawił się problem uprzywilejowanej pozycji prawnej niektórych z tzw. starych państw Unii.

Ostatnim zagadnieniem, na jakie należy zwrócić uwagę w trakcie debaty nad strukturą stawek podatku od wartości dodanej, jest sytuacja finansów publicznych w poszczególnych państwach członkowskich. Na skutek kryzysu gospodarczego z dniem 1 stycznia 2011 r. pięć państw zdecydowało się na podniesienie stawki podstawowej, podwyższony został również poziom stawek ulgowych. W Polsce wprowadzono nawet przepisy przewidujące możliwość wzrostu stawek do poziomu 25%, 10% i 7%, w przypadku gdy wartość relacji kwoty państwowego długu publicznego do PKB przekroczyłaby 55%. W takiej sytuacji trudno będzie zrezygnować ze stosowania stawek obniżonych, w szczególności wówczas, gdy w odbiorze społecznym postrzegane są one jako względnie skuteczny instrument realizacji celów polityki społecznej, w tym pro rodzinnej. Nie oznacza to jednak, że działania takie nie są pożądane. Podatki obrotowe umożliwiają wprawdzie realizację niektórych celów społecznych, w tym poprzez różnicowanie stawek do wyrobów zaspokajających potrzeby pierwszego rzędu i wyrobów luksusowych, są to jednak środki mało selektywne. Zdecydowanie bardziej skutecznymi instrumentami korygowania negatywnych skutków działania praw wolnego rynku są podatki umożliwiające uwzględnienie sytuacji osobistej i życiowej podatnika oraz finansowane ze środków budżetowych świadczenia i usługi socjalne.

## **Literatura**

- Farmer P., Lyal R., *EC Tax Law*. Oxford: Clarendon Press, 1994.
- Lipniewicz R., *Docelony system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2010. ISBN 978-83-264-0182-4.
- Martini J. (red.), *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz 2009*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza „UNIMEX”, 2009. ISBN 978-83-60235-99-7.
- Sachs K. (red.), *VI Dyrektywa VAT. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2004. ISBN 978-83-7526-840-9.
- Sachs K., Namysłowski R. (red.), *Dyrektywa VAT. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2008. ISBN 978-83-7526-840-9.
- Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives*. Amsterdam: IBFD, 2007, vol. 1, *Introduction to European VAT*. ISBN 978-90-8722-004-4.
- Zubrzycki J., *Leksykon VAT*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza „UNIMEX”, 2010, t. 1. ISBN 978-83-61792-11-6.

## **Akty prawa krajowego**

- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, Dz.U. nr 54, poz. 535, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z ustawą budżetową*, Dz.U. nr 228, poz. 1578.
- Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*, Dz.U. nr 257, poz. 1726.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług*, Dz.U. nr 246, poz. 1649.

## **Akty prawa wspólnotowego**

- Pierwsza Dyrektywa Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych (67/227/EEC)*, Dz.U. 71, s. 1301.
- Szоста Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC)*, Dz.Urz. L. 145, s. 1.
- Dyrektywa Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniająca i zmieniająca system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG (zbliżenie stawek)*, Dz.Urz. L. 316, s. 1.
- Dyrektywa Rady 94/5/WE z dnia 14 lutego 1994 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG – przepisy szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków*, Dz.Urz. L. 60, s. 16.
- Council Directive 96/95/EC of 20 December 1996 amending, with regard to the level of the standard rate of value added tax, Directive 77/388/EEC on common system of value added tax*, Dz.Urz. L. 388, s. 89.
- Dyrektywa Rady 1999/49/WE z dnia 25 maja 1999 r. zmieniająca, w odniesieniu do poziomu standardowej stawki podatku, dyrektywę 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Dz.Urz. L. 139, s. 27.

- Dyrektywa Rady 2001/4/WE z dnia 19 stycznia 2001 r. zmieniająca szóstą dyrektywę (77/388/EWG) w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w odniesieniu do okresu stosowania minimalnej standardowej stopy, Dz.Urz. L. 22, s. 17.
- Dyrektywa Rady 2005/92/WE z dnia 12 grudnia 2005 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do okresu stosowania minimalnej stawki standardowej VAT, Dz.Urz. L. 345, s. 19.
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L nr 347, s. 1, z późn. zm.
- Dyrektywa Rady 2007/75/WE z dnia 20 grudnia 2007 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do niektórych przepisów tymczasowych dotyczących stawek podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L. 346, s. 13.
- Dyrektywa Rady 2009/47/2009 z dnia 5 maja 2009 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 116, s. 18.
- Dyrektywa Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. zmieniająca niektóre przepisy dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE 2010, L 10, s. 14.
- Dyrektywa Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE dotyczącą wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w zakresie okresu obowiązywania minimalnej stawki podstawowej, Dz.Urz. UE L 326, s. 1.

### **Orzecznictwo**

- Wyrok ETS z dnia 8 maja 2003 r., C-384/01 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska, Zbiory orzecznictwa Trybunału Europejskiego 2003, s. I-04395.
- Wyrok TS z dnia 6 maja 2010 r. Komisja Europejska przeciwko Republice Francuskiej, C-94/09, Dz.Urz. UE C 179, s. 11.
- Wyrok TS z dnia 17 czerwca 2010 r. – Komisja Europejska przeciwko Republice Francuskiej, C-492/08, Dz.Urz. UE C 221, s. 6.
- Wyrok TS z dnia 28 października 2010 r. – Komisja Europejska przeciwko Rzeczpospolitej Polskiej, C-49/09, Dz.Urz. EU C 346, s. 9.

### **Inne źródła**

- A Commission staff working document – Main conclusions of the study on reduced VAT rates applied to goods and services in the Member States of the European Union*, SEC (2007) 910.
- Commission staff working document. Accompanying document to the Green Paper of the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*, SEC (2010) 1455 final, Brussels 1.12.2010 [on-line]. [Dostęp 20.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future\\_vat/sec\(2010\)14](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/sec(2010)14).
- Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on VAT Rates other than standard VAT rates*, COM (2007) 380.
- Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards reduced rates of value added tax*, COM (2008) 428 final, Brussels, 7.7.2008 [on-line]. [Dostęp 20.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0428:FIN:EN:PDF>.
- Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, with regard to the duration of the obligation to respect a minimum standard rate*,

- Brussels 28.06.2010, COM (2010) 331 final [on-line]. [Dostęp 20.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/10/st11/st11582.en10.pdf>.
- Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC on the common system of Value Added Tax (level of standard rate), Brussels 20.12.1995, COM (95) 731 final [on-line]. [Dostęp 20.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:1995:0731:FIN:EN:PDF>.
- Proposal for a Council Directive Amending, with regard to the level of standard rate, Directive 77/388/EEC on the common system of value added tax, Brussels 30.11.1998, COM (1998) 693 final [on-line]. [Dostęp 20.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:1998:0693:FIN:EN:PDF>.
- Report from the Commission on reduced VAT rates drawn up in accordance with Article 12 (4) of the Sixth Council Directive of May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turn-over taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment, COM (2001) 599 final, Brussels 22.10.2001.
- Report from the Commission to the Council and to the European Parliament in accordance with Article 12 (4) of the Sixth Council Directive of May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turn-over taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment, COM (1997) 559 final, Brussels 13.11.1997.
- Report from the Commission to the Council in accordance with Article 12 (4) and 28 (2) (g) of the Sixth Council Directive of May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turn-over taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment, COM (1994) 584 final, Brussels 13.12.1994.
- Skarga wniesiona w dniu 11 listopada 2009 r. – Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Austrii, C-441/09, Dz.Urz. UE C 24, s. 27.
- Skarga wniesiona w dniu 19 listopada 2009 r. – Komisja Europejska przeciwko Republice Federalnej Niemiec, C-453/09, Dz.Urz. UE C 24, s. 32.
- Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union. Final report, 21 June 2007 [on-line]. [Dostęp 20.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/study\\_reduced\\_vat.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf).
- Uzasadnienie do wniosku Komisji w sprawie dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE dotyczącą wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do okresu obowiązywania minimalnej stawki podstawowej, COM (2010) 331 final, Brussels 28.6.2010 [on-line]. [Dostęp 20.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0331:FIN:PL:PDF>.
- VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 1<sup>st</sup> July 2010, taxud.c.1 (2010) 477911 – EN [on-line]. [Dostęp 25.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf).
- VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 1<sup>st</sup> January 2011, taxud.c.1 (2011) 39295 – EN [on-line]. [Dostęp 20.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf).

*Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT, KOM (2010) 695 wersja ostateczna, Bruksela 1.12.2010 [online]. [Dostęp 20.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:PL:PDF>.*



**KAPITAŁ ZAKŁADOWY SPÓŁEK KAPITAŁOWYCH  
W PRAWIE POLSKIM.  
ISTOTA – FUNKCJE – PERSPEKTYWY**

*Zdzisław Gordon*

**Abstrakt:** Kapitał zakładowy spółek kapitałowych to wyrażona w pieniądzu kwota, której równowartość wspólnicy obowiązani są wnieść do spółki i która nie może być przez spółkę wypłacona wspólnikom tak długo, jak długo spółka istnieje. Realizuje on trzy funkcje: prawną, gospodarczą i zabezpieczającą. W tradycyjnym ujęciu najistotniejsze znaczenie ma funkcja zabezpieczająca (gwarancyjna), która oznacza, że stanowi on gwarancję ochrony wierzycieli spółki. W literaturze coraz częściej podważa się jednak zdolność kapitału zakładowego do realizacji tej funkcji i wysuwa się postulaty rezygnacji z konstrukcji kapitału zakładowego. W prawie polskim reforma kapitału zakładowego spółki z o.o. także wydaje się przesądzona. Nie do przyjęcia jest jednak całkowita rezygnacja z ochrony interesów wierzycieli, gdyż prawo musi zapewniać ochronę słabszym uczestnikom obrotu, a w takiej sytuacji wobec spółek kapitałowych znajduje się wielu drobnych przedsiębiorców. Za alternatywę wobec kapitału zakładowego uznać trzeba ochronę wierzycieli poprzez tzw. test wypłacalności, warunkujący wypłaty na rzecz wspólników od tego, by po wypłacie majątek spółki co najmniej równoważył jej zobowiązania. Nie jest ona jednak wolna od wad. Jeśli więc miałyby nastąpić rezygnacja z konstrukcji kapitału zakładowego i instrumentem chroniącym wierzycieli miałby być test wypłacalności, to konieczne wydaje się stworzenie swoistego bufora, który by zapobiegał wykorzystywaniu konstrukcji spółki z o.o. do przedsięwzięć o dużym stopniu ryzyka, z przerzuceniem znacznej części tego ryzyka na kontrahentów spółki, nie mówiąc już o jej wykorzystywaniu do zwykłych oszustw. Rolę takiego bufora mógłby stanowić obligatoryjny kapitał rezerwowy, wzorowany na rozwiązaniu przyjętym w niemieckiej UG, albo instytucja obligatoryjnego przekształcenia spółki bezkapitałowej w tradycyjną spółkę kapitałową z kapitałem zakładowym w razie osiągnięcia określonej wielkości obrotu w określonym czasie.

**Słowa kluczowe:** spółki kapitałowe – kapitał zakładowy.

## 1. Wprowadzenie

Wiele wskazuje na to, że w konstrukcji spółek kapitałowych przewidzianej przepisami prawa polskiego, zwłaszcza w konstrukcji spółki z o.o., już w niedalekiej przyszłości może dojść do swoistej rewolucji. Coraz częściej bowiem podważa się filar, na którym opiera się ta konstrukcja – kapitał zakładowy. Warto więc podjąć próbę określenia perspektyw kapitału zakładowego w kontekście jego istoty i przypisywanych mu dotychczas funkcji. Niniejsze opracowanie stanowi taką próbę.

## 2. Istota kapitału zakładowego

Z ekonomicznego punktu widzenia kapitał zakładowy stanowi jedno ze źródeł finansowania majątku spółki i odzwierciedla wartość tego majątku w tej jego części, którą wspólnicy obowiązani są wnieść do spółki. Stąd w księgach rachunkowych i w bilansie spółki kapitał jest ujmowany po stronie pasywów<sup>1</sup>. Do tego ujęcia nawiązuje się też na gruncie prawa, choć w prawie obowiązującym brak jest legalnej, czyli pochodzącej od ustawodawcy definicji kapitału zakładowego. Sam termin jest jednak terminem języka prawnego i ustawodawca wielokrotnie się nim posługiwał i posługuje.

W literaturze prawniczej *kapitał zakładowy* bywa różnie definiowany. Jeszcze pod rządami kodeksu handlowego<sup>2</sup> Tadeusz Dziurzyński określał go jako [...] *sumę czystego majątku, którą spółka zobowiązuje się w interesie wierzycieli utrzymać w całości i nie rozdzielać pomiędzy wspólników* (akcjonariuszy)<sup>3</sup>, Stanisław Janczewski, w odniesieniu do spółki akcyjnej, definiował go jako [...] *wymienioną w statucie sumę pieniężną, która ulega wpłaceniu przez akcjonariuszów i która ma służyć za podstawę działalności spółki oraz za podstawę jej materialnej odpowiedzialności wobec wierzycieli*<sup>4</sup>, zaznaczając, że pojęciu temu odpowiada także kapitał zakładowy w spółce z o.o.<sup>5</sup> Współcześnie, pod rządami kodeksu spółek handlowych<sup>6</sup>, pojęcie kapitału zakładowego definiuje się podobnie. Na przykład Kazimierz Kruczałak<sup>7</sup>, Jacek Napierała<sup>8</sup>, Andrzej Szajkowski i Monika Tarska<sup>9</sup> oraz Andrzej Szumań-

---

<sup>1</sup> Art. 36 *Ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości*, Dz.U. 2002, nr 76, poz. 694, ze zm.

<sup>2</sup> *Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 czerwca 1934 r. – Kodeks handlowy*, Dz.U. nr 57, poz. 502, ze zm.

<sup>3</sup> Dziurzyński T., Fenichel Z., Honzatko M., *Kodeks handlowy. Komentarz*. Łódź: Łódzka Agencja Informacyjna, 1992, s. 177, 334.

<sup>4</sup> Janczewski S., *Prawo handlowe, wekslowe i czekowe*. Warszawa 1946, s. 143.

<sup>5</sup> Tamże, s. 223.

<sup>6</sup> *Ustawa z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych*, Dz.U. nr 94, poz. 1037, ze zm.

<sup>7</sup> Kruczałak K., *Prawo handlowe. Zarys wykładu*. Warszawa: Wydaw. Prawnicze LexisNexis, 2004, s. 161, 192.

<sup>8</sup> Napierała J., Spółka akcyjna. W: Koch A., Napierała J. (red.), *Prawo handlowe. Spółki handlowe – umowy gospodarcze*. Kraków: Zakamycze, 2002, s. 406.

ski<sup>10</sup> stwierdzają zgodnie, że jest to liczbowo oznaczona kwota pieniężna, stanowiąca sumę udziałów (akcji) wspólników (akcjonariuszy) i tzw. pierwotny majątek spółki. Nieco inaczej rzecz ujmuje Andrzej Kidyba, według którego o kapitale zakładowym można mówić w dwóch znaczeniach: po pierwsze, jako o funduszu założycielskim, będącym sumą wniesionych do spółki wkładów, oraz po wtóre, jako cyfrowo określonej wartości pieniężnej będącej sumą udziałów wspólników w jej kapitale<sup>11</sup>.

Jak się wydaje, zaprezentowane definicje kapitału zakładowego nie do końca oddają jego istotę. Przede wszystkim zasadniczą wątpliwość budzi utożsamianie kapitału z majątkiem spółki, ponieważ, jak była o tym mowa, kapitał jest źródłem pochodzenia majątku i jako taki plasuje się po stronie pasywów, podczas gdy majątek to aktywa spółki<sup>12</sup>. Niewiele też wyjaśnia twierdzenie, że kapitał stanowi sumę udziałów (akcji), choć jest ono poprawne, jeżeli udział (akcję) traktować jako ułamek kapitału zakładowego, a takie znaczenie także tym pojęciem się przypisuje. Udział (akcja) w tym ostatnim znaczeniu odzwierciedla bowiem nominalną wartość udziału (akcji) jako prawa podmiotowego, obejmującego swoim zakresem ogół uprawnień spółkowych, które nabywca otrzymuje w zamian za wniesiony wkład. Jednakże, mając na względzie tę ostatnią uwagę, zasadniejsze byłoby traktowanie kapitału jako sumy wartości wkładów, jak to czyni A. Kidyba. I to ujęcie ma jednak słabą stronę, bo udziały (akcje) nie muszą być obejmowane według ich wartości nominalnej. Jest tak zwłaszcza wówczas, gdy dochodzi do podwyższenia kapitału zakładowego i nowe udziały (akcje) obejmowane są za cenę emisyjną wyższą od wartości nominalnej.

Wskazane okoliczności przemawiają za nieco innym ujęciem istoty kapitału zakładowego spółki kapitałowej, przy czym, w przekonaniu autora niniejszego artykułu, istotę tę najlepiej oddaje formuła, według której jest to wyrażona w pieniądzu kwota, nie mniejsza od ustawowo określonego minimum, której równowartość wspólnicy obowiązani są wnieść do spółki i która nie może być „wyprowadzona” ze spółki na rzecz wspólników tak długo, jak długo spółka istnieje<sup>13</sup>.

Na tle tej formuły wypada zwrócić uwagę na pięć kwestii. Po pierwsze, kapitał zawsze wyrażany jest w pieniądzu i to bez względu na charakter wkładów, którymi jest pokrywany, a więc zarówno wówczas, gdy wspólnicy wnoszą wkłady pieniężne, jak i wówczas, gdy wspólnicy wnoszą wkłady niepieniężne (apor-

---

<sup>9</sup> Szajkowski A., Tarska M., *Prawo spółek handlowych*. Warszawa: C.H. Beck, 2004, s. 323.

<sup>10</sup> Szumański A., Spółka akcyjna. W: Pyziol W., Szumański A., Weiss I., *Prawo spółek*. Bydgoszcz-Kraków: Branta, 2002, s. 531.

<sup>11</sup> Kidyba A., *Prawo handlowe*. Warszawa: Wydaw. C.H. Beck, 2002, s. 295–296.

<sup>12</sup> Inaczej Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 20 grudnia 1996 r. (CKU 38/96, opubl. *Prokuratura i Prawo* 1997, z. 4, poz. 29), w którym wyrażono błędny pogląd, że [...] *kapitał zakładowy jest zawsze majątkiem spółki z o.o., ale cały majątek spółki nie musi być kapitałem zakładowym*.

<sup>13</sup> Por. Gordon Z., *Kapitał zakładowy i inne kapitały spółki*. W: Gordon Z. (red.), *Spółka akcyjna w praktyce*. Warszawa: Verlag Dashöfer, 1999, rozdz. 5.1.1, s. 1 i nast.

ty), także gdy część wspólników wnosi wkłady pieniężne, a część – wkłady niepieniężne. Po drugie, minimalną wysokość kapitału zakładowego określają przepisy prawa, przy czym, według kodeksu spółek handlowych (dalej k.s.h.), obecnie jest to kwota 5 tys. złotych w spółce z o.o. i kwota 100 tys. zł w spółce akcyjnej<sup>14</sup>. Po trzecie, kapitał zakładowy wyrażany jest w pieniądzu rozumianym jako urzędowy środek płatniczy, a więc w warunkach polskich – w złotych polskich<sup>15</sup>. Jedyny wyjątek dotyczy spółki europejskiej, której kapitał określa się w euro<sup>16</sup>. Po czwarte, wyraźnie trzeba podkreślić, że kapitał to nie kwota, którą wspólnicy (akcjonariusze) mają wnieść do spółki, lecz kwota, której równowartość winna być przez nich wniesiona do spółki. Nie jest to tylko gra słów, bo pierwsze stwierdzenie oznaczałoby, że do spółki kapitałowej mogą być wnoszone wyłącznie wkłady pieniężne, tymczasem tak nie jest. Nie ma bowiem przeszkód, by wkład przybrał postać aportu i tę okoliczność uwzględnia zaproponowana formuła, określająca istotę kapitału zakładowego. Wreszcie po piąte, kapitał zakładowy wyznacza granicę wypłat z majątku spółki na rzecz wspólników w czasie istnienia spółki i tego dotyczy sformułowanie, że chodzi o kwotę, która nie może być „wyprowadzona” ze spółki na rzecz wspólników.

### 3. Funkcje kapitału zakładowego

W piśmiennictwie prawniczym kapitałowi zakładowemu zazwyczaj przypisuje się trzy podstawowe funkcje: prawną, gospodarczą (ekonomiczną) i zabezpieczającą (gwarancyjną)<sup>17</sup>.

Funkcja prawna ma podwójny wymiar. Z jednej strony oznacza ona, że uczestnictwo w kapitale zakładowym jest wyrazem uczestnictwa w spółce<sup>18</sup>. Osoba wnosząca wkład na poczet kapitału otrzymuje bowiem w zamian prawa udziałowe w postaci udziałów albo akcji i w ten sposób uzyskuje status wspólnika (akcjonariusza). Prawa udziałowe są zbywalne, mogą być zatem przenie-

---

<sup>14</sup> Warto w tym miejscu odnotować, że pierwotnie k.s.h. określał minimalne pulapy kapitału zakładowego na kwotę 50 tys. zł. dla spółki z o.o. i na kwotę 500 tys. zł dla spółki akcyjnej. Obecne progi zostały wprowadzone nowelą k.s.h. z roku 2008.

<sup>15</sup> Zob. art. 154 § 1 i art. 308 § 1 k.s.h.

<sup>16</sup> Zob. art. 4 *Rozporządzenia Rady (WE) Nr 2157/2001 z 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej*, Dz.Urz. UE nr L.01.294.1.

<sup>17</sup> Zob. np. Szumański A., *Spółka akcyjna*, s. 540 i nast.; Mróz T., *Funkcje kapitału zakładowego a przedmiot wkładu w spółkach kapitałowych*. W: Calus A. (red.), *Studia z prawa prywatnego gospodarczego. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Ireneusza Weissa*. Kraków: Zakamycze, 2003 oraz Michalski M., *Spółka akcyjna*. Warszawa; Kraków: Oficyna a Wolters Kluwer business, 2008, s. 180 i nast. Zob. także Opalski A., *Kapitał zakładowy w spółce akcyjnej*. *Studia Prawa Prywatnego* 2008, z. 2, s. 31–33; Pawelczyk M., *Kapitał zakładowy w spółce akcyjnej*. *Radca Prawny* 2002, z. 1, s. 28 i nast.; Wiśniewski C., *Funkcje kapitału zakładowego w spółce z o.o.* *Przegląd Podatkowy* 1992, z. 2, s. 27 i nast.

<sup>18</sup> Zob. np. przywołane w poprzednim przypisie prace A. Szumańskiego i M. Michalskiego.

sione na inną osobę. Tym samym nabywca tych praw uzyskuje uczestnictwo w kapitale zakładowym i tym sposobem także można stać się współnikiem (akcjonariuszem). Z drugiej strony prawna funkcja kapitału zakładowego wiąże się z nabyciem przez spółkę kapitałową osobowości prawnej. Jest tak dlatego, że określenie wysokości kapitału zakładowego w akcie erekcyjnym spółki<sup>19</sup> oraz objęcie wszystkich składających się nań udziałów (akcji) i ich pokrycie do pełnej wysokości (w spółce z o.o.) albo statutowo określonej wysokości nie mniejszej niż czwarta jego część (w spółce akcyjnej) stanowi warunek sądowej rejestracji spółki, prawo zaś wiąże uzyskanie statusu osoby prawnej dopiero z tą rejestracją, a nie z samym tylko zawiązaniem spółki<sup>20</sup>.

Drugą funkcją przypisywaną kapitałowi zakładowemu jest funkcja gospodarcza (ekonomiczna). Wyraża się ona w tym, że wkłady wnoszone na poczet kapitału zakładowego stanowią pierwotny majątek spółki, a więc majątkowy punkt oparcia dla podjęcia przez spółkę jej działalności, czy inaczej mówiąc, bazę majątkową dla tej działalności<sup>21</sup>. Taka baza jest nieodzowna, gdyż bez niej trudno wyobrazić sobie jakąkolwiek działalność, a już na pewno działalność gospodarczą, do prowadzenia której z reguły spółki kapitałowe są tworzone<sup>22</sup>.

Trzecią funkcją, którą ma realizować kapitał zakładowy, jest funkcja zabezpieczająca (gwarancyjna)<sup>23</sup>. Panuje przy tym powszechne przekonanie, że jest to funkcja najważniejsza. Jej istota sprowadza się do tego, że kapitał zakładowy jest pomyślany jako prawny instrument zabezpieczenia interesów wierzycieli spółki. Potrzebę stworzenia takiego instrumentu uzasadnia się przymiotem osobowości prawnej spółek kapitałowych. Osoba prawna jest bowiem odrębnym i samodzielny podmiotem prawa, więc przynajmniej co do zasady za jej zobowiązania zaciągnięte wobec osób trzecich nikt inny poza nią samą nie odpowiada. Dotyczy to także współników (akcjonariuszy) spółek kapitałowych i na tym polega jedna z najistotniejszych różnic dzielących spółki kapitałowe i spółki osobowe. Elementem konstrukcyjnym spółek osobowych jest bowiem osobista odpowiedzialność współników za zobowiązania spółki, stanowiąca dla wierzycieli spółki gwarancję uzyskania zaspokojenia swoich roszczeń i zarazem cenę, którą płacą wspólnicy tych spółek, za brak obowiązku wnoszenia wkładów o charakterze kapitałowym. Skądinąd w tym przede wszystkim wyraża się ułomność osobowości prawnej spółek osobowych. W spółkach kapitałowych

---

<sup>19</sup> Tamże.

<sup>20</sup> Od momentu zawiązania do chwili sądowej rejestracji spółki kapitałowe, jako spółki w organizacji, w myśl przepisu art. 11 k.s.h. mają status tzw. ułomnej osoby prawnej.

<sup>21</sup> Szerzej na temat funkcji gospodarczej kapitału zob. np. Szumański A., *Spółka akcyjna*, s. 540–541 i inne prace przywołane w przypisie 17.

<sup>22</sup> Wypada w tym miejscu odnotować, że spółki kapitałowe mogą mieć każdy prawnie dozwolony cel, który nie musi być realizowany przez prowadzenie przedsiębiorstwa (zarobkowej działalności gospodarczej).

<sup>23</sup> Zob. zwłaszcza Szumański A., *Problem funkcji gwarancyjnej kapitału zakładowego (akcyjnego) spółki kapitałowej*, *Państwo i Prawo* 1997, z. 6, s. 78 i nast., a także prace przywołane w przypisie 17.

element osobistej odpowiedzialności wspólników (akcjonariuszy) nie występuje. Wobec tego w spółkach tych realność zaspokojenia wierzycieli musi być zapewniona za pomocą innego instrumentu prawnego i w założeniu instrumentem tym ma być właśnie kapitał zakładowy.

Odpowiadając na pytanie, w jaki sposób kapitał zakładowy realizuje funkcję zabezpieczającą, należy w pierwszej kolejności oczyścić przedpole. Jest to o tyle konieczne, że w obiegowej opinii można się spotkać z opacznym rozumieniem omawianej funkcji. W szczególności chodzi tu o pogląd, jakoby funkcja zabezpieczająca kapitału wyrażała się w tym, że wyznacza on górną granicę odpowiedzialności spółki za zobowiązania. Tymczasem tak nie jest, gdyż spółki kapitałowe odpowiadają za swoje zobowiązania bez ograniczeń. Można też spotkać się z poglądem, jakoby wkłady wnoszone na poczet kapitału miały być zdeponowane i miały „czekać” w tym depozycie na ewentualnych wierzycieli, podnoszących roszczenia wobec spółki<sup>24</sup>. Nie ma jednak mowy o jakimkolwiek depozycie, a spółki mogą swobodnie korzystać ze składników majątkowych wniesionych tytułem wkładów i swobodnie rozporządzać tymi składnikami. Istota rzeczy nie polega więc ani na wyznaczeniu granic odpowiedzialności spółki za zobowiązania, ani na swoistym depozycie. Mechanizm, za pomocą którego kapitał zakładowy ma realizować funkcję zabezpieczającą, sprowadza się natomiast do zabiegu z dziedziny prawa bilansowego (rachunkowości) i znajduje swój wyraz w ujmowaniu kapitału w księgach rachunkowych i w bilansie spółki po stronie pasywów. Zabieg ten sprawia, że majątek spółki nie może być uszczuplony poprzez wypłaty na rzecz wspólników, jeżeli miałoby to pociągnąć za sobą zmniejszenie tego majątku poniżej wartości kapitału zakładowego, a jeżeli bilans spółki wykazuje także inne pasywa, co skądinąd jest w praktyce regułą, to poniżej sumy pasywów z wyłączeniem zysku. Cała ta konstrukcja zmierza ku temu, by spółka dysponowała majątkiem, którego wartość co najmniej równoważy kapitał zakładowy, i by właśnie w tym majątku wierzyciele mogli szukać zaspokojenia swoich roszczeń.

Tak ujętą konstrukcję, przede wszystkim w imię realizacji funkcji zabezpieczającej, mają wzmacniać odnoszące się do kapitału zakładowego zasady jego realnego pokrycia i jego nienaruszalności (stałości)<sup>25</sup>. Zasada realnego pokrycia kapitału zakładowego ma zapewnić rzeczywiste zgromadzenie majątku odpowiadającego wysokości tego kapitału. Zasada ta znajduje wyraz w wielu unormowaniach prawnych. Z punktu widzenia funkcji zabezpieczającej najistotniejsze znaczenie mają składające się na jej treść rozwiązania dwojakiego rodzaju. Po pierwsze, chodzi tu o wymóg kapitałowego charakteru wkładów wnoszonych na poczet kapitału zakładowego. W grę wchodzi zatem wyłącznie wkłady,

---

<sup>24</sup> W tej kwestii zob. zwłaszcza Szumański A., Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 13 października 1988 r. *Państwo i Prawo* 1990, z. 2, s. 148–151 oraz Szumański A., *Problem...*, s. 78 i nast., a także Wiśniewski A.W., *Prawo o spółkach. Podręcznik praktyczny*. Warszawa: Twigger, 1993, t. 3, s. 100.

<sup>25</sup> Zasady te szczegółowo omawia m.in. Michalski M., dz. cyt., s. 185 i nast.

które mają wymierną wartość ekonomiczną, a więc wkłady, których wartość da się wyliczyć, wyrazić w pieniądzu i „przełożyć” na kapitał zakładowy<sup>26</sup>. Będą to więc wkłady pieniężne oraz takie tylko majątkowe wkłady niepieniężne (aporty), które charakteryzują się zbywalnością oraz zdolnością bilansową i zdolnością egzekucyjną<sup>27</sup>. Wymogi te pośrednio znajdują swój wyraz w treści art. 14 § 1 k.s.h., który od strony negatywnej ujmuje kryteria zdolności aportowej w spółkach kapitałowych, stanowiąc, że przedmiotem wkładu do takich spółek nie może być prawo niezbywalne lub świadczenie pracy bądź usług. Po drugie, chodzi tu o uwarunkowanie sądowej rejestracji spółki, a także rejestracji podwyższenia jej kapitału zakładowego, od pokrycia kapitału zakładowego do pełnej wysokości (w spółce z o.o.) albo statutowo określonej wysokości nie mniejszej niż czwarta jego część (w spółce akcyjnej)<sup>28</sup>.

Wspomniana wcześniej zasada nienaruszalności (stałości) kapitału zakładowego jest właściwie związana wyłącznie z funkcją zabezpieczającą. W istocie bowiem stanowi ona kwintesencję tej funkcji, czyli zakaz uszczuplania majątku spółki poprzez wypłaty na rzecz wspólników (akcjonariuszy) inne niż te, na które prawo wyraźnie zezwala, tj. wypłaty z tytułu dywidendy i z tytułu wynagrodzenia za nabyte przez spółkę własne udziały (akcje)<sup>29</sup>. Daje temu wyraz wiele unormowań k.s.h. W szczególności należy tu wskazać na przepisy ustanawiające zakaz zwrotu wpłat dokonanych na poczet kapitału zakładowego oraz zakaz dokonywania innych wypłat na rzecz wspólników (akcjonariuszy), jeżeli nie jest przewidziane wyraźnym przepisem prawa (art. 189 i art. 344 k.s.h.). Na nienaruszalność kapitału zakładowego zorientowane są także unormowania wyłączające możliwość pobierania odsetek od wniesionych wkładów oraz od udziałów albo akcji (art. 190 i art. 346 k.s.h.) oraz przepisy limitujące pulę środków przeznaczonych na dywidendy (art. 192 i art. 348 k.s.h.). Temu samemu celowi służą również przepisy nakładające na wspólników (akcjonariuszy) obowiązek zwrotu jakichkolwiek świadczeń otrzymanych od spółki wbrew przepisom prawa albo wbrew postanowieniom umowy (statutu) spółki (art. 198 i art. 350 k.s.h.).

---

<sup>26</sup> Por. Gordon Z., dz. cyt., rozdz. 5.2, s. 1 i nast.

<sup>27</sup> Na temat kryteriów zdolności aportowej zob. zwłaszcza Szumański A., *Wkłady niepieniężne do spółek kapitałowych*. Warszawa: PWN, 1997, s. 57 i nast. oraz Minas M., *Aport w spółce kapitałowej*. Gdańsk: Arche, 2005, s. 12 i nast. i cytowana tam literatura oraz orzecznictwo.

<sup>28</sup> Co do spółki z o.o. – zob. art. 163 p. 2 k.s.h., a co do spółki akcyjnej – art. 306 p. 2 oraz art. 309 § 3 i § 4 k.s.h.

<sup>29</sup> Szumański A., *Spółka akcyjna*, s. 537. Otwartą sprawą pozostaje jednak to, czy zakazem, o którym mowa, objęte są wszelkie wypłaty na rzecz wspólników, czy te tylko, które swą podstawę znajdują w stosunku spółki, a nie w innych stosunkach prawnych zachodzących między spółką i jej wspólnikiem.

#### 4. Problem zdolności kapitału zakładowego do realizacji przypisywanych mu funkcji

Na tle poczynionych uwag rodzi się pytanie, czy kapitał zakładowy w istocie jest zdolny do realizacji przypisywanych mu funkcji i czy rzeczywiście funkcje te realizuje. Twierdząca odpowiedź na postawione pytanie nie budzi wątpliwości tylko co do funkcji prawnej. Istotne wątpliwości powstają natomiast co do dwóch pozostałych funkcji.

W odniesieniu do funkcji gospodarczej należy przede wszystkim podkreślić brak normatywnego związku między wysokością kapitału zakładowego a przedmiotem działania spółki, określonym w umowie (statucie) spółki<sup>30</sup>. Na brak owego związku jeszcze pod rządami kodeksu handlowego zwrócił uwagę Sąd Najwyższy, który w niepublikowanym orzeczeniu z dnia 13 października 1988 r. (III CZP 72/88)<sup>31</sup> stwierdził, że badanie przez sąd rejestrowy danych wskazanych w umowie spółki z o.o. nie obejmuje oceny, czy kapitał zakładowy wystarczy na realizowanie określonego umową przedmiotu działania spółki. Pogląd ten trzeba uznać za aktualny także w obecnym stanie prawnym, skoro przepis art. 23 ustawy o KRS ogranicza kognicję sądu w postępowaniu rejestrowym jedynie do badania formalnoprawnej zgodności procesu tworzenia spółek kapitałowych z przepisami prawa i do badania prawdziwości danych zgłoszonych do rejestru<sup>32</sup>.

Istnienie związku między kapitałem zakładowym i przedmiotem działania spółki podważa zresztą sam ustawodawca poprzez wyznaczenie minimalnych pułapów kapitału zakładowego. Jeśli bowiem kwota 100 tys. zł, stanowiąca minimalną wysokość kapitału zakładowego w spółce akcyjnej, niejednokrotnie może stanowić dostateczną bazę majątkową do podjęcia działalności gospodarczej przez spółkę, to w żadnym razie nie da się tego powiedzieć o kwocie 5 tys. zł, stanowiącej minimalny pułap kapitału w spółce z o.o.

Wątpliwości co do realizacji funkcji gospodarczej przez kapitał zakładowy potęgują się, jeśli zważyć, że wysokość tego kapitału nie ma też związku z rzeczywistą działalnością spółki, która skądinąd wcale nie musi pokrywać się z umownie (statutowo) określonym przedmiotem działania<sup>33</sup>. Jest bowiem powszechną praktyką określanie przedmiotu działania spółki na wyrost i ujmowanie w jego zakresie wielu rodzajów działalności, a nie tylko tych, które rzeczywiście w zamiarze założycieli mają być przez spółkę prowadzone. Czyni to bowiem spółkę bardziej mobilną na uwarunkowania gospodarcze i sytuację rynkową oraz eliminuje koszty zmiany umowy (statutu) w przypadkach zmian rzeczywistego przedmiotu jej działalności. Z drugiej strony, nawet w razie wąskie-

---

<sup>30</sup> Akcentuje to zwłaszcza Opalski A., *Kapitał zakładowy. Zysk. Umorzenie*. Warszawa: Wydaw. Prawnicze LexisNexis, 2002, s. 30 i nast.

<sup>31</sup> Orzeczenie to omawia i analizuje A. Szumański w głosie powołanej w przypisie 24.

<sup>32</sup> *Ustawa z 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym*, Dz.U. 2007, nr 168, poz. 1186, ze zm.

<sup>33</sup> Zasadnie zwraca na uwagę Opalski A., *Kapitał zakładowy. Zysk...*, s. 33.



go określenia przedmiotu działania w umowie (statucie) spółki albo wąskiego zakresu rzeczywiście prowadzonej działalności, minimalne pulapy kapitału zakładowego także pozostają bez związku z tą działalnością i jej zakresem.

To, że wedle obowiązującego prawa kapitał zakładowy nie musi przystawać ani do umownego (statutowego), ani do rzeczywistego przedmiotu działania spółki, nie jest dziełem przypadku. Nie ma bowiem jasnych i obiektywnych kryteriów, według których wspomniane relacje dałoby się ująć w kategoriach normatywnych, mających ze swej istoty generalny i abstrakcyjny charakter<sup>34</sup>. Tym samym jednak realizacja gospodarczej funkcji przez kapitał zakładowy w przypadku wielu spółek, zwłaszcza spółek z o.o., może się okazać iluzoryczna, a w związku z tym prezentowana w piśmiennictwie teza, jakoby wspomniana funkcja miała największy ciężar gatunkowy<sup>35</sup>, wydaje się co najmniej dyskusyjna.

Równie poważne wątpliwości powstają na tle zabezpieczającej funkcji kapitału zakładowego. Przede wszystkim należy bowiem zwrócić uwagę, że konstrukcja kapitału nie chroni majątku spółki, a tym samym jej wierzycieli, przed uszczupleniami innymi niż wypłaty na rzecz wspólników (akcjonariuszy). Co istotniejsze jednak także ochrona majątku przed uszczupleniami na rzecz wspólników (akcjonariuszy) ma ograniczony zakres. Rację mają bowiem ci autorzy, którzy twierdzą, że wbrew pozorom transfer z majątku spółki do majątku wspólników może się odbywać nie tylko w sposób otwarty poprzez wypłaty, na które prawo wyraźnie zezwala (dywidendy i wynagrodzenie z tytułu nabycia przez spółkę własnych udziałów albo akcji), lecz także w sposób ukryty i to różnymi, niekoniecznie nielegalnymi sposobami<sup>36</sup>. W literaturze<sup>37</sup> wskazuje się mianowicie choćby na zjawisko powoływania do organów nadzoru członków najbliższej rodziny i przyznawanie im z tego tytułu wysokich wynagrodzeń czy też zatrudnianie takich osób w spółkach z zawyżonym wynagrodzeniem. Innym przykładem mogą być umowy cywilnoprawne wspólników (akcjonariuszy) zawierane ze spółką na niekorzystnych dla niej warunkach, zwłaszcza co do wynagrodzenia i zabezpieczeń, jak choćby przewłaszczenie składników majątku spółki na zabezpieczenie wierzytelności wspólnika (akcjonariusza). Formą ukrytego transferu mogą być także inne zabezpieczenia udzielane przez spółkę wspólnikom (akcjonariuszom) wobec osób trzecich, takie jak poręczenia czy gwarancje. W grę wchodzi też bardziej wyrafinowane sposoby ukrytego transferu, jak prowadzenie przez wspólników (akcjonariuszy) działalności przy wyko-

---

<sup>34</sup> Tamże.

<sup>35</sup> Mróz T., dz. cyt., s. 182.

<sup>36</sup> Zob. np. Radwan A., Sens i nonsens kapitału zakładowego – przyczynek do ekonomicznej analizy ustawowej ochrony wierzycieli spółek kapitałowych. W: Cejmer M., Napierała J., Sójka T. (red.), *Instytucje prawne dyrektywny kapitałowej*. Kraków: Zakamycze, 2005, cz. 2, s. 33 oraz Sójka T., Umowa przewidująca odprowadzenie zysku przez spółkę akcyjną a zasada utrzymania kapitału zakładowego. W: Cejmer M., Napierała J., Sójka T. (red.), *Instytucje prawne dyrektywny kapitałowej*. Kraków: Zakamycze, 2005, cz. 2, s. 232 i nast.

<sup>37</sup> Tamże.

rzystaniu majątku spółki lub posiadanych przez nią źródeł informacji czy podejmowanie ze spółką wspólnych przedsięwzięć z lokalizacją w spółce tych ich elementów, które obarczone są zwiększonym ryzykiem. Ukryty transfer może mieć też swoje źródło w przeszacowaniu wartości aktywów. Przytoczone przykłady pokazują, że w praktyce łatwo zminimalizować zabezpieczającą funkcję kapitału zakładowego, a tym samym jego możliwości w zakresie ochrony interesów wierzycieli rzeczywiście są ograniczone.

Co więcej, w literaturze wskazuje się, że na „niewydolność” instytucji kapitału zakładowego w zakresie realizacji jego funkcji nakładają się też inne negatywne czynniki. Chodzi w szczególności o to, że przyjęta konstrukcja kapitału podraża koszty zawiązania i funkcjonowania spółek<sup>38</sup>, a także przynajmniej do pewnego stopnia powoduje zamrożenie środków<sup>39</sup>. O ile z pierwszym ze wskazanych zastrzeżeń trudno się nie zgodzić, choć w gruncie rzeczy w skali gospodarczej nie są to koszty znaczące, o tyle to drugie zastrzeżenie jest co najmniej dyskusyjne. Jak bowiem była o tym mowa, wkłady wnoszone na poczet kapitału nie podlegają złożeniu do jakiegokolwiek depozytu i mogą być na wszelkie sposoby wykorzystywane przez spółkę, w tym mogą być przedmiotem obrotu. Nadto kapitał może być równoważony takimi składnikami majątku spółki, które ze względu na swą istotę i funkcje gospodarcze i tak by musiały pozostawać w spółce (np. maszyny i urządzenia produkcyjne).

## 5. Reforma kapitału zakładowego w obcych systemach prawnych

Ograniczona zdolność kapitału zakładowego do realizacji przypisywanych mu funkcji i jego inne niedostatki znacznie wcześniej niż w Polsce zostały dostrzeżone w innych państwach. W efekcie w rozwiązaniach prawnych niektórych państw zachodnich wyraźnie zarysował się rozbrat z instytucją kapitału zakładowego.

Miarodajne jest tu zwłaszcza prawo Stanów Zjednoczonych, ukształtowane w jego obecnej postaci w drugiej połowie wieku XX, pod wpływem amerykańskiej doktryny liberalizmu gospodarczego. W Stanach Zjednoczonych, gdzie spółki regulowane są prawem stanowym, zerwanie z instytucją kapitału zakładowego w spółkach kapitałowych nastąpiło najpierw w tzw. kodeksie kalifornijskim (*California Corporations Code*) z 1975 r., a następnie w noweli z 1980 r. tzw. ustawy modelowej (*Model Business Corporation Act*) z 1950 r., stanowiącej wzorzec przyjęty przez większość ustaw stanowych<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> Zob. np. Opalski A., Kapitał zakładowy: skuteczny instrument ochrony wierzycieli czy przestarała konstrukcja prawna? Próba porównania modeli ochrony wierzycieli w prawie państw europejskiej i Stanów Zjednoczonych. *Kwartalnik Prawa Prywatnego* 2004, z. 2, s. 493 i nast. Zob. także Radwan A., dz. cyt., s. 74–75.

<sup>39</sup> Zob. np. Opalski A., Kapitał zakładowy: skuteczny..., s. 493 i nast.

<sup>40</sup> W literaturze polskiej rozwiązania przyjęte w omawianym zakresie w prawie amerykańskim najpełniej omawia Opalski A., Kapitał zakładowy: skuteczny..., s. 441 i nast.

Bardziej złożona jest sytuacja w prawie państw Unii Europejskiej, a to z uwagi na drugą dyrektywę europejskiego prawa spółek, zwaną powszechnie dyrektywą kapitałową, odnoszącą się do spółek akcyjnych<sup>41</sup>. Zgodnie z jej treścią spółki akcyjne muszą mieć kapitał zakładowy w minimalnej wysokości ustalonej przepisami prawa krajowego poszczególnych państw członkowskich. W konsekwencji rezygnacja z instytucji kapitału zakładowego, przynajmniej w jej tradycyjnym kształcie, dotyczy tylko spółek z o.o. albo tzw. spółek prywatnych (*private company*), które w systemie *common law* są odpowiednikiem spółek z o.o. W spółkach, o których mowa, rezygnacja ta, przynajmniej częściowo, jest jednak faktem i znajduje swój wyraz w konstrukcji określanej mianem spółki *light* albo w konstrukcji spółek bezkapitałowych. Pod pojęciem spółki *light* zazwyczaj rozumie się spółkę, która nie ma określonej minimalnej wysokości kapitału, jako spółki bezkapitałowe zazwyczaj traktowane są spółki, w których w ogóle nie ma obowiązku zgromadzenia kapitału zakładowego<sup>42</sup>.

W prawie angielskim spółki prywatne nigdy nie musiały i dalej nie muszą gromadzić kapitału zakładowego, przynajmniej w takim ujęciu, z jakim stykamy się na gruncie kontynentalnych systemów prawnych<sup>43</sup>. Z kolei prawo francuskie wprawdzie nie zrezygnowało z instytucji kapitału zakładowego w spółkach z o.o. (*la société a responsabilité limitée*), to jednak od reformy z 2003 r. nie wyznacza jego minimalnej wysokości, co w praktyce wyłącza jego zabezpieczającą funkcję i przenosi znaczenie kapitału w obszar funkcji prawnej, jako że w istocie sprowadza jego rolę wyłącznie do określenia zakresu praw udziałowych poszczególnych wspólników<sup>44</sup>. Z kolei w prawie niemieckim w 2008 r. doszło do normatywnego wyodrębnienia dwóch postaci spółek z o.o.<sup>45</sup> Pierwszą z nich jest klasyczna spółka z o.o. (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung – GmbH*) z kapitałem zakładowym, którego minimalna wysokość wynosi 25 tys. euro, drugą zaś – spółka przedsiębiorców o ograniczonej odpowiedzialności (*Unternehmergesellschaft [haftungsbeschränkt] – UG [haftungsbeschränkt]*) z kapitałem zakładowym wynoszącym od 1 do 24 999 euro. Specyfiką UG jest zwłaszcza to, że wkłady muszą mieć charakter pieniężny i że corocznie 25% zysku jest z mocy prawa wyłączony z podziału i musi być przekazywane na kapitał rezerwowy dopóty, dopóki kapitał ten nie osiągnie kwoty 25 tys. euro.

---

<sup>41</sup> Dyrektywa Nr 77/91/EWG z 13 grudnia 1976 r. w sprawie tworzenia spółek akcyjnych i utrzymywania oraz zmian wysokości ich kapitału, Dz.Urz. UE 1977, nr L 026.

<sup>42</sup> Wypada jednak zaznaczyć, że w literaturze nie ma jednolitości w posługiwaniu się określeniem spółka *light*. W przyjętym tu znaczeniu wskazanym pojęciem operuje m.in. Lutter M., Reforma GmbH w Niemczech. *Monitor Prawniczy* 2008, z. 23, s. 1266 i nast. Zob. także Romanowski M., W sprawie spółki z o.o. „light” i efektywności kapitału zakładowego. *Przegląd Prawa Handlowego* 2010, z. 1, s. 9–10.

<sup>43</sup> Calus A., *Prawo cywilne i handlowe państw obcych*. Warszawa: Państwowe Wydaw. Ekonomiczne, 1979, s. 55–56.

<sup>44</sup> W polskiej literaturze najnowsze rozwiązania francuskie krótko omawia Romanowski M., *W sprawie...*, s. 7–8.

<sup>45</sup> Szerzej zob. Lutter M., dz. cyt., s. 1266 i nast.

Reforma kapitału zakładowego przeprowadzona w systemach prawa krajowego niektórych państw zachodnich nie pozostała bez wpływu na prawo wspólnotowe. W ramach Unii podjęto prace nad nową dyrektywą kapitałową, ale pomimo ich zaawansowania prawodawca europejski ostatecznie nie zdecydował się na wprowadzenie w najbliższym czasie dalej idących zmian dotyczących instytucji kapitału zakładowego. Doszło jednak do liberalizacji dyrektywy kapitałowej<sup>46</sup>.

## 6. Problem reformy kapitału zakładowego w prawie polskim

Polski ustawodawca nie skorzystał z wzorców anglosaskich, francuskich i niemieckich i jak na razie utrzymał *status quo* w zakresie regulacji kapitału zakładowego. Jedyne *novum*, to implementacja nowych rozwiązań prawa wspólnotowego do polskiego systemu prawnego, która znalazła wyraz w noweli k.s.h. z roku 2008<sup>47</sup>. Nastąpiło m.in. odstąpienie od badania przez biegłych rewidentów niektórych aportów (art. 312<sup>1</sup> k.s.h.), złagodzenie zasad nabywania akcji własnych przez spółkę akcyjną (art. 362 i art. 363 § 1 k.s.h. w nowym brzmieniu), złagodzenie zakazu finansowania przez spółkę akcyjną nabywania emitowanych przez nią akcji (art. 345 k.s.h. w nowym brzmieniu) oraz uproszczenie procedury obniżania kapitału zakładowego spółki akcyjnej (art. 456 k.s.h. w nowym brzmieniu). Wspomniana nowelizacja k.s.h. stała się też okazją do obniżenia minimalnych progów kapitału zakładowego, obowiązujących obecnie w Polsce. To właśnie w jej wyniku minimalna wysokość kapitału zakładowego spółki z o.o. została obniżona z 50 tys. zł do 5 tys. zł, a spółki akcyjnej z 500 tys. zł do 100 tys. zł<sup>48</sup>. Jednocześnie jednak trwają już prace nad nowelizacją przepisów o spółce z o.o. w zakresie dotyczącym kapitału zakładowego. Dzieje się to pod silnym wpływem doktryny, która idei zmian nie porzuciła, a jej postulaty brzmią nawet silniej niż dotąd, choć przybrały łagodniejszą postać<sup>49</sup>.

Przyszłość kapitału zakładowego w prawie polskim nie musi zatem oznaczać braku jego reformy. W odniesieniu do spółki akcyjnej kierunki tej reformy wyzna-

---

<sup>46</sup> Dyrektywa Nr 2006/68/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 6 września 2006 r. zmieniająca Dyrektywę Nr 77/91/EWG w sprawie tworzenia spółek akcyjnych i utrzymywania oraz zmian wysokości ich kapitału, Dz.Urz. UE 2006, nr L 264. Prace nad tą dyrektywą i koncepcje prezentowane w ich toku omawiają Oplustil K., Reforma kapitału zakładowego w prawie europejskim i polskim. W: *Kodeks spółek handlowych po pięciu latach*. Wrocław: Wydaw. Uniwersytetu Wrocławskiego, 2006, s. 551 i nast.; Romanowski M., Opalski A., O potrzebie zasadniczej reformy polskiego prawa spółek. *Przegląd Prawa Handlowego* 2008, z. 6, s. 4–5.

<sup>47</sup> Ustawa z 13 czerwca 2008 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych, Dz.U. nr 118, poz. 747. W literaturze na ten temat zob. np. Barczak M., Implementacja Dyrektywy 2006/68/WE do kodeksu spółek handlowych. *Prawo Spółek* 2008, z. 10, s. 2 i nast.

<sup>48</sup> Zob. art. 154 § 1 oraz art. 308 § 1 k.s.h. w ich pierwotnym i obecnym brzmieniu.

<sup>49</sup> Głównymi oredownikami zmian są A. Opalski, M. Romanowski oraz K. Oplustil i A. Radwan we wszystkich pracach powoływanych w niniejszym opracowaniu.

czy prawo europejskie, choć trudno w tej chwili prognozować, kiedy to nastąpi i na czym będzie polegało. Przesądzona wydaje się natomiast reforma kapitału zakładowego spółek z o.o., uzasadniana dwojakiego rodzaju argumentami.

Przede wszystkim zwraca się uwagę, że system prawny, który przewiduje rygorystyczne i mało elastyczne rozwiązania dotyczące kapitału zakładowego, może okazać się nieatrakcyjny dla przedsiębiorców. To z kolei może odwieść od tworzenia nowych spółek na terytorium Polski, a także grozić migracją spółek już istniejących poprzez przenoszenie ich siedziby z Polski do tych państw, które mają liberalniejsze rozwiązania prawne<sup>50</sup>. W Unii Europejskiej taka migracja jest dość łatwa do przeprowadzenia, zwłaszcza wobec traktowania transgraniczności jako istotnego elementu zasady swobody przedsiębiorczości, będącej przecież jednym z filarów prawa wspólnotowego<sup>51</sup>. Zapewne zagrożenie, o którym mowa, potencjalnie istnieje, trudno jednak przesądzać, na ile jest ono realne, bo przecież zawsze łatwiej jest się obracać w obszarze prawa rodzimego niż w obszarze prawa obcego. Przykład spółki europejskiej jest tu wymowny: od kilku lat istnieją podstawy prawne do zawiązywania takich spółek, ale nie zowocowało to ich masowym powstawaniem<sup>52</sup>. Jeśli więc reformować kapitał zakładowy, to z uwagi na drugi argument wysuwany na rzecz tej reformy, a mianowicie ze względu na uelastycznienie struktury majątkowej spółek z o.o., choć odrębną sprawą pozostaje, jak daleko owa elastyczność ma sięgać.

W świetle poglądów prezentowanych w doktrynie reforma kapitału zakładowego spółek z o.o. może polegać na jednym z trzech rozwiązań<sup>53</sup>. Pierwszym z nich jest całkowite zniesienie instytucji kapitału zakładowego bez jednoczesnego wprowadzania alternatywnego systemu ochrony wierzycieli, drugim – zastąpienie instytucji kapitału zakładowego alternatywnym systemem ochrony wierzycieli, a trzecim – wprowadzenie obok instytucji kapitału zakładowego alternatywnego systemu ochrony wierzycieli i pozostawienie samym spółkom wyboru między jednym z tych systemów<sup>54</sup>.

Punktem wyjścia do oceny pierwszego z możliwych rozwiązań musi być odpowiedź na pytanie, czy prawo w ogóle powinno chronić interesy wierzycieli spółek kapitałowych za pomocą szczególnych instrumentów, wkomponowanych w konstrukcję tych spółek. Można bowiem twierdzić, że każdy uczestnik obrotu sam powinien dbać o swoje interesy, dokonując rozeznania rynku, oceny skali ryzyka związanego z określonym kontraktem i z osobą kontrahenta, wreszcie korzystając ze znanych prawu różnych form zabezpieczeń wierzytelności, czy to rzeczowych (np. zastaw, hipoteka, przewłaszczenie na zabezpieczenie), czy osobistych (np. poręczenie, gwarancja, weksel). Twierdzenie to jest jednak bałamutne, gdyż opiera się na założeniu, że każdy uczestnik obrotu dysponuje

---

<sup>50</sup> Zob. np. Radwan A., dz. cyt., s. 69–70.

<sup>51</sup> Napierała J., *Europejskie prawo spółek*. Warszawa: C.H. Beck, 2006, s. 20 i nast.

<sup>52</sup> Spostrzeżenie to autor zawdzięcza prof. J. Frąckowiakowi.

<sup>53</sup> Romanowski M., Opalski A., dz. cyt., s. 6.

<sup>54</sup> Tamże.

odpowiednio silnym i równym potencjałem ekonomicznym, organizacyjnym i intelektualnym. Tymczasem tak nie jest. Pozycję w obrocie wyznacza układ faktyczny, a nie gwarantowana przez prawo formalna równość uczestników tego obrotu. Zasadnie więc mówi się o silniejszych i słabszych uczestnikach obrotu oraz o potrzebie stworzenia instrumentów prawnych, zapewniających ochronę tym słabszym<sup>55</sup>. Oczywiście w stosunkach z udziałem spółek kapitałowych ich kontrahenci nie muszą mieć słabszej pozycji. Wielu z nich, takich jak banki, ubezpieczyciele i inne instytucje finansowe, poradzi sobie bez dodatkowych instrumentów ochronnych. Nie da się jednak tego powiedzieć o chyba znacznie większej liczbowo, przynajmniej w Polsce, grupie małych i średnich przedsiębiorców, zwłaszcza takich, których działalność opiera się na pracy własnej i prowadzona jest bez całego logistycznego zaplecza. Nie mogą też ginąć z pola widzenia wierzyciele publicznoprawni oraz wierzyciele, których wierzytelności powstały wskutek innych zdarzeń prawnych niż kontrakty, takich jak czyny niedozwolone czy bezpodstawne wzbogacenie. Nie mają oni żadnego wpływu na powstanie wierzytelności i żadnych szans na zabezpieczenie tych wierzytelności. Tak więc wzgląd na ochronę słabszych uczestników obrotu, a także wierzycieli „pozakontraktowych”, zdecydowanie przemawia za wkomponowaniem w konstrukcję spółek kapitałowych instrumentów chroniących wierzycieli.

Otwartą sprawą pozostaje jednak to, jaką postać ów instrument miałby przybrać, gdyż obok kapitału zakładowego w grę wchodzi także inne rozwiązania. Za poważną alternatywę dla kapitału zakładowego uznać należy przede wszystkim rekomendowany przez grupę ekspertów Komisji Europejskiej (*High Level Group of Company Law Experts*) tzw. test wypłacalności (*solvency test*), obejmujący swoim zakresem test bilansowy (*balance test*) oraz test płynności finansowej (*liquidity test*)<sup>56</sup>. Istotą pierwszego ze wskazanych testów jest uwarunkowanie wszelkich wypłat dokonywanych z majątku spółki kapitałowej na rzecz jej wspólników od tego, aby po wypłacie aktywa spółki co najmniej równoważyły jej zobowiązania<sup>57</sup>, drugi wskazany test natomiast sprowadza się do uwarunkowania wypłat na rzecz wspólników od zapewnienia, że po wypłacie spółka będzie posiadać majątek o takiej wartości, która zapewni zaspokojenie wymagalnych zobowiązań w określonym czasie (np. w czasie jednego roku)<sup>58</sup>. Sankcją za

---

<sup>55</sup> Łętowska E., *Ochrona „słabszych” uczestników obrotu jako problem legislacyjny*. Lublin: UMCS, 1982, s. 115 i nast. Wprawdzie autorka odnosi swoje rozważania głównie do ochrony konsumentów, to jednak nie ulega wątpliwości, że mają one szerszy wymiar i mogą być użyteczne także poza tzw. prawem ochrony konsumenta.

<sup>56</sup> Na temat testu wypłacalności w omawianym kształcie, a także innych możliwych testów zob. Komarnicki I., *Ograniczenia wypłat na rzecz akcjonariuszy w prawie europejskim*. W: Cejmer M., Napierała J., Sójka T. (red.), *Instytucje prawne dyrektywy kapitałowej*. Kraków: Zakamycze, 2004, s. 101 i nast.

<sup>57</sup> Tamże, s. 143–145.

<sup>58</sup> Tamże.

dokonanie wypłat wbrew wynikowi testu wypłacalności miałyby być osobista odpowiedzialność członków zarządu spółki kapitałowej wobec wierzycieli, którzy wskutek tego nie otrzymali zaspokojenia.

Nie ma przeszkód, aby test wypłacalności funkcjonował równolegle z instytucją kapitału zakładowego, wzmacniając jego funkcję zabezpieczającą. Możliwe jest jednak rozwiązanie polegające na wprowadzeniu testu z jednoczesnym zniesieniem instytucji kapitału zakładowego. Miałyby to daleko idące implikacje. Przede wszystkim – w ujęciu rachunkowym i bilansowym – miejsce kapitału zakładowego o stałej wartości musiałby zająć kapitał podstawy o wartości zmiennej. Z drugiej strony musiałoby nastąpić rozerwanie istniejącego dotąd związku między wartością wkładu kapitałowego wnoszonego do spółki a nominalną wartością udziału przyznanego w zamian za ten wkład, gdyż taka wartość nominalna, odpowiadająca określonej ułamkowi kapitału zakładowego, przestałaby istnieć. W efekcie udział nabrałby charakteru beznominalowego<sup>59</sup>, a to z kolei otwierałoby możliwość jego swobodnego umorzenia i w dalszej konsekwencji – możliwość elastycznego kształtowania stosunków majątkowych w spółce w granicach wyznaczonych testem wypłacalności.

Z punktu widzenia ochrony wierzycieli spółek kapitałowych walorem koncepcji opartej na teście wypłacalności jest przede wszystkim to, że uwzględnia ona interesy wszystkich wierzycieli, a więc także tych słabszych. Nie jest to jednak koncepcja wolna od wad. Test wypłacalności nie daje bowiem ochrony wierzycielom pozakontraktowym, a nawet wierzycielom kontraktowym w takim zakresie, w jakim wchodzi w grę odpowiedzialność za wady oraz odpowiedzialność odszkodowawcza z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania. Zaistnienie takiej odpowiedzialności jest nieprzewidywalne i z natury rzeczy, przynajmniej do czasu podniesienia roszczeń przez wierzyciela, nie znajduje odzwierciedlenia w księgach rachunkowych i w bilansie, a więc nie może być uwzględnione w teście, gdyż test sporządza się na podstawie danych z rachunkowości spółki. Z tych samych względów poza testem pozostają zobowiązania z nowych kontraktów, zawartych po sporządzeniu testu. Można oczywiście zniwelować te mankamenty, np. poprzez ujęcie w teście rezerwy na tego typu zobowiązania, ale w gruncie rzeczy byłby to przynajmniej w pewnym stopniu powrót do koncepcji kapitałowej ochrony wierzycieli. Zauważyć też trzeba, że w przypadku testu wypłacalności punkt ciężkości w zakresie ochrony wierzycieli zostaje w znacznym stopniu przeniesiony z majątku spółki na majątek członków jej władz, nie ma zaś żadnych faktycznych i prawnych gwarancji ich wypłacalności.

W świetle poczynionych uwag wyższość testu wypłacalności nad kapitałową ochroną wierzycieli nie jest więc wcale tak oczywista, jak na pozór by się

---

<sup>59</sup> Szerzej na ten temat zob. Cejmer M., Zawicki K., Akcje bez określonej wartości nominalnej (akcje beznominalowe). W: Cejmer M., Napierała J., Sójka T. (red.), *Instytucje prawne dyrekcji kapitałowej*. Kraków: Zakamycze, 2005, cz. 2, s. 101 i nast.

mogło wydawać. Nie wiadomo też, jak w praktyce funkcjonowałby system oparty na teście wypłacalności. Na tym tle zrodził się w doktrynie postulat, aby przynajmniej obecnie nie rezygnować z konstrukcji kapitału zakładowego, lecz umożliwić polskim spółkom z o.o. wybór między tymi dwoma rozwiązaniami problemu ochrony wierzycieli<sup>60</sup>. Zapewne jest to postulat, który warto rozważyć, choć z dużą dozą prawdopodobieństwa można przyjąć, że założyciele nowych spółek, mając wybór między dwoma systemami ochrony wierzycieli, będą wybierać alternatywny dla kapitału zakładowego system, oparty na teście wypłacalności. Majątkowa elastyczność spółki bezkapitałowej oraz zwolnienie wspólników z obowiązku wnoszenia wkładów o ściśle określonej wartości nominalnej i wskutek tego uniknięcie swoistego zamrożenia kapitału albo uniknięcie barier wynikających z jego braku przy jednoczesnym wyłączeniu ich osobistej odpowiedzialności za zobowiązania spółki z pewnością czyniłoby taką konstrukcję wyjątkowo atrakcyjną dla osób poszukujących formy organizacyjno-prawnej prowadzenia zarobkowej działalności gospodarczej.

Na tym tle pojawiają się jednak dwie kwestie, które nie mogą być pominięte w toku prac nad reformą konstrukcji spółek kapitałowych. Po pierwsze, zdawać sobie trzeba sprawę, że przyjęcie analizowanej koncepcji może pociągnąć za sobą odwrót od spółek osobowych, choćby tylko ze względu na właściwy dla nich element osobistej odpowiedzialności wspólników za zobowiązania spółki, który nie występuje w spółkach kapitałowych, w tym w spółce bezkapitałowej. W kontekście zmian dotyczących spółki z o.o. poważnej dyskusji wymaga zatem przyszłość spółek osobowych. Po wtóre i zarazem istotniejsze, istnieje niebezpieczeństwo, że koncepcja spółki bezkapitałowej będzie wykorzystywana do działalności albo przedsięwzięć o dużym stopniu ryzyka gospodarczego z przeliczeniem znacznej części tego ryzyka, w ostatecznym rozrachunku, na kontrahentów spółki, nie mówiąc już o jej wykorzystaniu do zwykłych oszustw. Dlatego zasadne wydaje się stworzenie swoistego bufora, który temu by zapobiegał. Jego funkcję mogłoby stanowić rozwiązanie wzorowane na konstrukcji kapitału rezerwowego przyjętej w niemieckiej UG. Wprawdzie nie odbiega ona zbyt daleko od konstrukcji kapitału zakładowego, bo przecież w trakcie istnienia spółki nakazuje zgromadzenie odrębnego kapitału mającego stanowić gwarancję ochrony wierzycieli i z tego względu dotknięta jest tymi samymi mankamentami co kapitał zakładowy, to jednak pozwala na minimalizację kapitałowego zaangażowania wspólników w momencie zawiązywania spółki, co jest jej niewątpliwym atutem. Rozważyć też można koncepcję opartą na obligatoryjnym przekształceniu spółki bezkapitałowej w tradycyjną spółkę kapitałową w razie osiągnięcia określonej wielkości obrotu w oznaczonym czasie<sup>61</sup>. Byłby to bowiem swoisty „test powagi”, zapobiegający istnieniu spółek kapitałowych prowadzą-

---

<sup>60</sup> Romanowski M., Opalski A., dz. cyt., s. 6.

<sup>61</sup> Byłoby to rozwiązanie analogiczne do tego, jakie przewidywał art. 26 § 4 k.s.h. w jego pierwotnym brzmieniu, co do obligatoryjnego przekształcenia spółki cywilnej w spółkę jawną.



cych przedsiębiorstwa w większym rozmiarze, których wspólnicy tak naprawdę nie ponoszą istotnego ryzyka związanego z działalnością spółki<sup>62</sup>.

## Literatura

- Calus A., *Prawo cywilne i handlowe państw obcych*. Warszawa: Państwowe Wydaw. Ekonomiczne, 1979.
- Cejmer M., Napierała J., Sójka T. (red.), *Institucje prawne dyrektywy kapitałowej*. Kraków: Zakamycze, 2004. Seria: Europejskie prawo spółek, t. 1. ISBN 83-7333-395-9.
- Cejmer M., Zawicki K., Akcje bez określonej wartości nominalnej (akcje beznominalowe). W: Cejmer M., Napierała J., Sójka T. (red.), *Institucje prawne dyrektywy kapitałowej*. Kraków: Zakamycze, 2005, cz. 2. Seria: Europejskie prawo spółek, t. 2. ISBN 83-7444-210-7.
- Dziurzyński T., Fenichel Z., Honzatko M., *Kodeks handlowy. Komentarz*. Łódź: Łódzka Agencja Informacyjna, 1992. ISBN 83-900394-1-9.
- Gordon Z., Kapitał zakładowy i inne kapitały spółki. W: Gordon Z. (red.), *Spółka akcyjna w praktyce*. Warszawa: Verlag Dashöfer, 1999. ISBN 83-910914-3-0.
- Janczewski S., *Prawo handlowe, wekslowe i czekowe*. Warszawa 1946.
- Kidyba A., *Prawo handlowe*. Warszawa: Wydaw. C.H. Beck, 2002. ISBN 83-7247-125-8.
- Kruczalak K., *Prawo handlowe. Zarys wykładu*. Warszawa: Wydaw. Prawnicze LexisNexis, 2004. ISBN 83-7334-330-X.
- Lutter M., Reforma GmbH w Niemczech. *Monitor Prawniczy* 2008, z. 23.
- Łętowska E., *Ochrona „słabszych” uczestników obrotu jako problem legislacyjny*. Lublin: UMCS, 1982. Seria: Annales UMCS, vol. XXIX.
- Michalski M., *Spółka akcyjna*. Warszawa; Kraków: Oficyna a Wolters Kluwer business, 2008. ISBN 978-83-7526-238-4.
- Minas M., *Aport w spółce kapitałowej*. Gdańsk: Arche, 2005. ISBN 83-89356-25-2.
- Mróz T., Funkcje kapitału zakładowego a przedmiot wkładu w spółkach kapitałowych. W: Calus A. (red.), *Studia z prawa prywatnego gospodarczego. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Ireneusza Weissa*. Kraków: Zakamycze, 2003. ISBN 83-7333-190-5.
- Napierała J., *Europejskie prawo spółek*. Warszawa: C.H. Beck, 2006. ISBN 83-7387-108-X.
- Napierała J., Spółka akcyjna. W: Koch A., Napierała J. (red.), *Prawo handlowe. Spółki handlowe – umowy gospodarcze*. Kraków: Zakamycze, 2002. ISBN 83-7333-003-8.
- Opalski A., Kapitał zakładowy w spółce akcyjnej. *Studia Prawa Prywatnego* 2008, z. 2.
- Opalski A., *Kapitał zakładowy. Zysk. Umorzenie*. Warszawa: Wydaw. Prawnicze LexisNexis, 2002. ISBN 83-7334-115-3.
- Opalski A., Kapitał zakładowy: skuteczny instrument ochrony wierzycieli czy przestarzała konstrukcja prawna? Próba porównania modeli ochrony wierzycieli w prawie państw europejskiej i Stanów Zjednoczonych. *Kwartalnik Prawa Prywatnego* 2004, z. 2.

---

<sup>62</sup> Na znaczenie „testu powagi” (*seriousens, Seriositätsschwelle*) zasadnie zwraca uwagę Oplustil K., dz. cyt., s. 567.

- Oplustil K., Reforma kapitału zakładowego w prawie europejskim i polskim. W: *Kodeks spółek handlowych po pięciu latach*. Wrocław: Wydaw. Uniwersytetu Wrocławskiego, 2006. ISBN 83-229-2694-4.
- Pawelczyk M., Kapitał zakładowy w spółce akcyjnej. *Radca Prawny* 2002, z. 1.
- Radwan A., Sens i nonsens kapitału zakładowego – przyczynek do ekonomicznej analizy ustawowej ochrony wierzycieli spółek kapitałowych. W: Cejmer M., Napierała J., Sójka T. (red.), *Instytucje prawne dyrektywy kapitałowej*. Kraków: Zakamycze, 2005, cz. 2. Seria: Europejskie prawo spółek, t. 2. ISBN 83-7444-210-7.
- Romanowski M., W sprawie spółki z o.o. „light” i efektywności kapitału zakładowego. *Przegląd Prawa Handlowego* 2010, z. 1.
- Romanowski M., Opalski A., O potrzebie zasadniczej reformy polskiego prawa spółek. *Przegląd Prawa Handlowego* 2008, z. 6.
- Sójka T., Umowa przewidująca odprowadzenie zysku przez spółkę akcyjną a zasada utrzymania kapitału zakładowego. W: Cejmer M., Napierała J., Sójka T. (red.), *Instytucje prawne dyrektywy kapitałowej*. Kraków: Zakamycze, 2005, cz. 2. Seria: Europejskie prawo spółek, t. 2. ISBN 83-7444-210-7.
- Szajkowski A., Tarska M., *Prawo spółek handlowych*. Warszawa: C.H. Beck, 2004. ISBN 83-7387-134-9.
- Szumański A., Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 13 października 1988 r. *Państwo i Prawo* 1990, z. 2.
- Szumański A., Problem funkcji gwarancyjnej kapitału zakładowego (akcyjnego) spółki kapitałowej. *Państwo i Prawo* 1997, z. 6.
- Szumański A., Spółka akcyjna. W: Pyziół W., Szumański A., Weiss I., *Prawo spółek*. Bydgoszcz-Kraków: Branta, 2002. ISBN 83-89073-04-8.
- Szumański A., *Wkłady niepieniężne do spółek kapitałowych*. Warszawa: PWN, 1997. ISBN 83-86702-72-9.
- Wiśniewski A.W., *Prawo o spółkach. Podręcznik praktyczny*. Warszawa: Twigger, 1993, t. 3. ISBN 83-900538-5-3.
- Wiśniewski C., Funkcje kapitału zakładowego w spółce z o.o. *Przegląd Podatkowy* 1992.

### **Akty prawne**

- Dyrektywa Nr 77/91/EWG z 13 grudnia 1976 r. w sprawie tworzenia spółek akcyjnych i utrzymywania oraz zmian wysokości ich kapitału, Dz.Urz. UE 1977, nr L 026.
- Dyrektywa Nr 2006/68/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 6 września 2006 r. zmieniająca Dyrektywę Nr 77/91/EWG w sprawie tworzenia spółek akcyjnych i utrzymywania oraz zmian wysokości ich kapitału, Dz.Urz. UE 2006, nr L 264.
- Rozporządzenie Rady (WE) Nr 2157/2001 z 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej, Dz.Urz. UE nr L.01.294.1.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2002, nr 76, poz. 694, ze zm.
- Ustawa z 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, Dz.U. 2007, nr 168, poz. 1186, ze zm.
- Ustawa z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, Dz.U. nr 94, poz. 1037, ze zm.
- Ustawa z 13 czerwca 2008 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych, Dz.U. nr 118, poz. 747.
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 czerwca 1934 r. – Kodeks handlowy, Dz.U. nr 57, poz. 502, ze zm.

**USTAWOWE OGRANICZENIA  
STOSOWANIA INSTRUMENTÓW DŁUŻNYCH  
PRZEZ JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO  
W POLSCE**

*Agnieszka Huterska*

**Abstrakt:** W artykule zaprezentowano instrumenty dłużne stosowane przez jednostki samorządu terytorialnego w Polsce oraz limity ograniczające ich wykorzystanie. Z dokonanego przeglądu wynika, że obecne regulacje dotyczące zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego i instrumentów zarządzania nim cechuje niespójność konstrukcyjna oraz prowizoryczność. Jest to argument przemawiający za możliwie szybkim opracowaniem kompleksowych i przejrzystych regulacji w tym zakresie.

**Słowa kluczowe:** instrumenty dłużne, jednostki samorządu terytorialnego.

## **1. Wprowadzenie**

Kwestia zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego oraz instrumentów zarządzania nim wymaga obecnie szczególnej uwagi, ponieważ stanowi element nabrzmiałego problemu zadłużenia w skali kraju. Ze względu na członkostwo Polski w Unii Europejskiej i traktatowe zobowiązania dotyczące dyscypliny fiskalnej należy mieć na względzie, że fiskalne kryteria konwergencji odnoszą się do całości sytuacji w finansach publicznych danego kraju. Zagadnienia deficytu budżetowego i długu publicznego są badane w odniesieniu do tzw. *general government*, co w praktyce polskiej przekłada się na ocenę sytuacji łącznie w sektorze rządowym i samorządowym. Chociaż uwaga opinii publicznej koncentruje się na problemie nadmiernej dynamiki wzrostu zadłużenia w budżecie państwa (centralnym), wzrost zadłużenia w budżetach jednostek samorządów terytorial-

nych oraz ich pozabudżetowych obciążeń długiem staje się obecnie nie mniej istotnym zagrożeniem dla stabilności finansowej Polski.

Samorząd terytorialny stanowi wyodrębniony w strukturze państwa, powstały z mocy prawa związek lokalnego społeczeństwa do samodzielnego wykonywania administracji publicznej, wyposażony w materialne środki umożliwiające realizację nałożonych nań zadań<sup>1</sup>.

Podstawowe jednostki samorządu terytorialnego to gmina, powiat i województwo (samorządowe). Są to podmioty publiczne posiadające osobowość prawną oraz wykonujące zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność<sup>2</sup>.

Jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki zgodnie z art. 9 p. 2 ustawy o finansach publicznych należą do sektora finansów publicznych<sup>3</sup>. Ustawa o finansach publicznych wprowadza ograniczenia związane z długiem samorządów. Można wyróżnić dwa rodzaje tych ograniczeń:

- wskazujące lub zabraniające dokonywania określonych transakcji,
- limitujące wielkość długu jednostki samorządu terytorialnego.

Ograniczenia te omówiono w dalszej części niniejszego opracowania.

## 2. Ustawowa klasyfikacja instrumentów dłużnych stosowanych przez jednostki samorządu terytorialnego

Zgodnie z art. 89 ustawy o finansach publicznych jednostki samorządu terytorialnego mogą zaciągać kredyty i pożyczki oraz emitować papiery wartościowe. Umowę pożyczki regulują przepisy kodeksu cywilnego – Tytuł XIX, art. 720–724<sup>4</sup>. Przez umowę pożyczki dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy lub rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku, a biorący zobowiązuje się zwrócić tę samą ilość pieniędzy albo tę samą ilość rzeczy tego samego gatunku i tej samej jakości.

Umowa kredytu jest natomiast uregulowana przepisami ustawy prawo bankowe<sup>5</sup>, art. 69–79c. Zgodnie z art. 69 powyższej ustawy przez umowę kredytu bank obowiązuje się oddać do dyspozycji kredytobiorcy na czas oznaczony w umowie kwotę środków pieniężnych z przeznaczeniem na ustalony cel, a kredytobiorca zobowiązuje się do korzystania z niej na warunkach określonych w umowie, zwrotu kwoty wykorzystanego kredytu wraz z odsetkami w oznaczonych terminach spłaty oraz zapłaty prowizji od udzielonego kredytu.

---

<sup>1</sup> Ochendowski E., *Prawo administracyjne, część ogólna*. Toruń: TNOiK „Dom Organizatora”, 1999, s. 299.

<sup>2</sup> Woźniak E., *Operacje bankowe. Materiały pomocnicze do ćwiczeń*. Konin: Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Koninie, 2006, s. 44.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2009, nr 157, poz. 1240.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz.U. 1964, nr 16, poz. 93, z późn. zm.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe, Dz.U. 1997, nr 140, poz. 939, z późn. zm.

Umowa kredytu powinna być zawarta na piśmie i określać w szczególności:

- strony umowy,
- kwotę i walutę kredytu,
- cel, na który kredyt został udzielony,
- zasady i termin spłaty kredytu,
- wysokość oprocentowania kredytu i warunki jego zmiany,
- sposób zabezpieczenia spłaty kredytu,
- zakres uprawnień banku związanych z kontrolą wykorzystania i spłaty kredytu,
- terminy i sposób postawienia do dyspozycji kredytobiorcy środków pieniężnych,
- wysokość prowizji, jeżeli umowa ją przewiduje,
- warunki dokonywania zmian i rozwiązania umowy.

Kredyt może być udzielony tylko przez bank, a pożyczka może być udzielana zarówno przez bank, jak i inne podmioty, np. Skarb Państwa, państwowe fundusze celowe, fundacje, osoby fizyczne<sup>6</sup>. Zgodnie z § 3 p. 2 *Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego, w tym do długu Skarbu Państwa*<sup>7</sup>, do kredytów i pożyczek od 1 stycznia 2011 r. zalicza się również:

- umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, które mają wpływ na poziom długu publicznego,
- papiery wartościowe, których zbywalność jest ograniczona,
- umowy sprzedaży, w których cena jest płatna w ratach,
- umowy leasingu zawarte z producentem lub finansującym, w których ryzyko i korzyści z tytułu własności są przeniesione na korzystającego z rzeczy,
- umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok, związane z finansowaniem usług, dostaw, robót budowlanych, które wywołują skutki ekonomiczne podobne do umowy pożyczki lub kredytu.

Papierami wartościowymi emitowanymi przez jednostki samorządu terytorialnego są obligacje. Zasady emisji obligacji uregulowane są w *Ustawie z dnia 29 czerwca 1995 r. o obligacjach*<sup>8</sup>. Zgodnie z art. 2 p. 2 obligacje mogą emitować gminy, powiaty, województwa, zwane jednostkami samorządu terytorialnego, a także związki tych jednostek. Obligacja jest zgodnie z art. 4 p. 1 powyższej ustawy papierem wartościowym emitowanym w serii, w którym emitent stwier-

---

<sup>6</sup> Borodo A., *Polskie prawo finansowe, zarys ogólny*. Wyd. 4 zm. Toruń: TNOiK „Dom Organizatora”, 2010, s. 228.

<sup>7</sup> Dz.U. 2010, nr 252, poz. 1692.

<sup>8</sup> *Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o obligacjach*, Dz.U. 1995, nr 83, poz. 420, z późn. zm.

dza, że jest dłużnikiem właściciela obligacji (obligatariusza) i zobowiązuje się wobec niego do spełnienia określonego świadczenia.

Obligacja powinna zawierać w szczególności: powołanie podstawy prawnej emisji, nazwę (firmę) i siedzibę emitenta, miejsce i numer wpisu do właściwego rejestru albo wskazanie jednostki samorządu terytorialnego, związku tych jednostek lub miasta stołecznego Warszawy, będących emitentem, nazwę obligacji i cel jej wyemitowania, jeżeli jest określony, wartość nominalną i numer kolejny obligacji, opis świadczeń emitenta, ze wskazaniem w szczególności wysokości tych świadczeń lub sposobu ich ustalania, terminów, sposobów i miejsc ich spełniania, oznaczenie obligatariusza – przy obligacji imiennej, ewentualny zakaz lub ograniczenie zbywania obligacji imiennej, datę, od której nalicza się oprocentowanie, wysokość oprocentowania, terminy jego wypłaty i miejsce płatności, jeżeli warunki emisji przewidują oprocentowanie, oraz warunki wykupu, zakres i formę zabezpieczenia albo informację o jego braku, miejsce i datę wystawienia obligacji, podpisy osób uprawnionych do zaciągania zobowiązań w imieniu emitenta, przy czym podpisy te mogą być odtwarzane sposobem mechanicznym.

Środki uzyskane z kredytów, pożyczek, obligacji mogą zostać przeznaczone na:

- pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- finansowanie planowanego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu emisji papierów wartościowych oraz zaciągniętych pożyczek i kredytów,
- wyprzedzające finansowanie działań finansowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej.

Zaciągnięte kredyty i pożyczki oraz wyemitowane papiery wartościowe, których celem było pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego, podlegają spłacie lub wykupowi w tym samym roku, w którym zostały zaciągnięte lub wyemitowane.

Na finansowanie wydatków na inwestycje i zakupy inwestycyjne jednostki samorządu terytorialnego, zgodnie z art. 90 ustawy o finansach publicznych, mogą zaciągać pożyczki w państwowych funduszach celowych.

### **3. Ustawowe limity stosowania instrumentów dłużnych przez jednostki samorządu terytorialnego**

Nadmierne zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego może zagrażać wywiązywaniu się przez nie z podstawowych zadań nałożonych przez ustawę. Wynika to ze zbyt wysokich, przypadających do spłaty rat kredytów i odsetek. Jednakże jednostki samorządu terytorialnego pozostają dla banków dobrym

kredytobiorcą. Wynika to z faktu, że w przeciwieństwie do przedsiębiorstw upadłość jednostki samorządu terytorialnego nie jest możliwa<sup>9</sup>.

Ustawa o finansach publicznych wprowadza ograniczenia limitujące wielkość długu jednostki samorządu terytorialnego.

Zgodnie z art. 91 p. 1 ustawy o finansach publicznych suma zaciągniętych przez jednostkę samorządu terytorialnego kredytów i pożyczek oraz zobowiązań z wyemitowanych papierów wartościowych nie może przekroczyć kwoty określonej w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego.

Gdy jednostka samorządu terytorialnego zamierza ubiegać się o kredyt lub pożyczkę bądź emitować papiery wartościowe, jej zarząd jest obowiązany uzyskać opinię regionalnej izby obrachunkowej o możliwości spłaty kredytu lub pożyczki bądź wykupu papierów wartościowych.

Zgodnie z art. 92 powoływanej ustawy jednostki samorządu terytorialnego mogą zaciągać jedynie takie zobowiązania finansowe, których koszty obsługi są ponoszone co najmniej raz do roku. Dyskonto od emitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego papierów wartościowych nie może przekraczać 5% wartości nominalnej, niedopuszczalna jest także kapitalizacja odsetek.

Kolejnym ograniczeniem zastosowanym przez ustawodawcę jest zakaz zaciągania pożyczek lub kredytów oraz emisji papierów wartościowych, a także udzielania poręczeń i gwarancji przez jednostki samorządu terytorialnego, których wartość nominalna należna do zapłaty w dniu wymagalności, wyrażona w złotych, nie została ustalona w dniu zawierania transakcji.

Rada Ministrów w drodze rozporządzenia określa przypadki, w których nie stosuje się ograniczeń, o których mowa w ust. 1, uwzględniając w szczególności specyfikę kredytów i pożyczek z instytucji międzynarodowych lub od pożyczkodawców rządowych, a także biorąc pod uwagę możliwość wywiązywania się z zaciągniętych zobowiązań oraz ograniczenie wzrostu poziomu państwowego długu publicznego.

Kolejne niezwykle istotne limity długu jednostek samorządu terytorialnego pochodzą z utrzymanych w mocy prawa artykułów 169 i 170 *Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych*. Artykuły te przestają obowiązywać 31 grudnia 2013 r. (Dz.U. 2009, nr 157, poz. 1241). Świadczy to o braku kompleksowej i perspektywicznej regulacji w tak ważnej dla jednostek samorządu terytorialnego i całego państwa kwestii.

Zgodnie z art. 169 łączna kwota przypadających w danym roku budżetowym spłat rat kredytów i pożyczek, wraz z należnymi w danym roku odsetkami od kredytów i pożyczek, oraz wykupów papierów wartościowych emitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego wraz z należnymi odsetkami i dyskontem od papierów wartościowych, a także potencjalnych spłat kwot wynikających z udzielonych przez jednostki samorządu terytorialnego poręczeń oraz gwaran-

---

<sup>9</sup> Borodo A., dz. cyt., s. 233. Art. 6 p. 2 *Ustawy z 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze*, Dz.U. nr 60, poz. 535, z późn. zm.

cji, nie może przekroczyć 15% planowanych na dany rok budżetowy dochodów jednostki samorządu terytorialnego.

Punkty 2 i 3 art. 169 zawierają odwołania do art. 15 i art. 5 uchylonej ustawy o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 r. Przepisy te w wypadku, gdy relacja ogłoszonego przez ministra finansów w drodze obwieszczenia w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto przekroczy 55%, ograniczały do 12% planowanych dochodów jednostki samorządu terytorialnego:

- kwotę przypadających w danym roku budżetowym spłat rat kredytów i pożyczek, wraz z należnymi w danym roku odsetkami od kredytów i pożyczek,
- kwotę wykupów papierów wartościowych emitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego wraz z należnymi odsetkami i dyskontem od papierów wartościowych,
- kwotę potencjalnych spłat kwot wynikających z udzielonych przez jednostki samorządu terytorialnego poręczeń oraz gwarancji.

Zgodnie ze stanowiskiem przyjętym przez doktrynę i zgodnie z zasadami techniki prawodawczej przepis dotyczący art. 169 powinien być interpretowany w odniesieniu do regulacji nowej ustawy, tzn. *Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych*. W związku z tym odwołania do art. 15 ust. 1 p. 1 lit. a oraz art. 5 ust. 3 z uwagi na uchylenie aktu normatywnego z dnia 30 czerwca 2005 r. nie obowiązują. Według interpretacji celowościowej można założyć, że ustawodawca zamierzał utrzymać w mocy kwestionowane regulacje, jednakże został popełniony błąd legislacyjny.

Zgodnie z utrzymanym w mocy art. 170 *Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych* łączna kwota długu jednostki samorządu terytorialnego na koniec roku budżetowego nie może przekroczyć 60% wykonanych dochodów ogółem tej jednostki w tym roku budżetowym. W trakcie roku budżetowego łączna kwota długu jednostki samorządu terytorialnego na koniec kwartału nie może przekraczać 60% planowanych w danym roku budżetowym dochodów tej jednostki. Przepisy art. 169 i 170 stosuje się odpowiednio do związków jednostek samorządu terytorialnego.

Na spełnienie limitów wynikających z art. 170 bardzo duży wpływ ma wprowadzone w życie z dniem 1 stycznia 2011 r. *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego, w tym do długu Skarbu Państwa*. Analiza potencjalnego wpływu zaliczenia do kredytów i pożyczek kredytów handlowych, czyli zobowiązań powstających w wyniku bezpośredniego udzielenia pożyczki przez dostawców lub producentów na transakcje dotyczące wyrobów i usług, zamieszczona na stronie WWW regionalnych izb obrachunkowych, wskazuje, że przed zmianą w 17 na 100 jednostek samorządu terytorialnego kwota długu jednostki samorządu terytorialnego na koniec 2. kwartału 2010 r.



budżetowego przekroczyła 60% wykonanych dochodów ogółem tej jednostki. Po uwzględnieniu zmian wprowadzonych przez rozporządzenie z dnia 23 grudnia 2010 r. tylko 4 na 100 jednostek zmieściłyby się w ustawowym limicie<sup>10</sup>.

#### **4. Podsumowanie**

Jak wyżej wskazano, obecne regulacje dotyczące zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego i instrumentów zarządzania nim cechuje niespójność konstrukcyjna oraz prowizoryczność, w sytuacji gdy problem zadłużenia publicznego zarówno władz centralnych, jak i samorządowych staje się coraz bardziej nabrzmiały.

Jedną z istotnych słabości obecnych regulacji jest pozostawienie możliwości ukrywania przez samorządy rzeczywistego poziomu zadłużenia dzięki przeliczeniu go do zależnych tzw. spółek słuźpów, czyli spółek zastępstwa inwestycyjnego, które zaciągają długi w imieniu gminy<sup>11</sup>.

Zgodnie z uchwałą nr 10/2010 Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych z dnia 16 czerwca 2010 r.<sup>12</sup> do długi jednostek samorządu terytorialnego nie zalicza się zobowiązań jednostek organizacyjnych danego szczebla samorządu posiadających osobowość prawną, np. szpitali, instytucji kultury czy spółek komunalnych. Na jednostce samorządowej ciąży jednak obowiązek sfinansowania zobowiązań tych podmiotów w wypadku ich likwidacji lub przekształcenia. Analogiczny obowiązek spłaty części zobowiązań przez jednostkę samorządu terytorialnego istnieje w razie likwidacji związku komunalnego współtworzonego przez daną jednostkę samorządu terytorialnego<sup>13</sup>. Oznacza to możliwość przekształcenia przez jednostki samorządu terytorialnego bezpośredniego bezwarunkowego zobowiązania w zobowiązanie o charakterze gwarancyjnym.

Powyższe wraz z wcześniej wymienionymi wadami obecnych rozwiązań prowadzi do wniosku, że kompleksowe uporządkowanie reguł zaciągania długi przez jednostki samorządu terytorialnego przejrzyście ustalające procedury i instrumenty rzutujące na faktyczne obciążenie długiemy tych jednostek staje się zadaniem niezwykle pilnym.

---

<sup>10</sup> Analiza potencjalnego wpływu zobowiązań NIEWYMAGALNYCH wykazanych w części D sprawozdania RB-Z na wskaźnik zadłużenia w związku ze zmianą rozp. w sprawie tytułów dłużnych. W: *Regionalne Izby Obrachunkowe* [on-line]. [Dostęp 28.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.rio.gov.pl/index.php>.

<sup>11</sup> Rudzka-Lorentz C., Spólki komunalne często słuźą do ukrywania zadłużenia samorządów. *Forum Samorządowe*, 15 lutego 2011 – 15 marca 2011, nr 2/51.

<sup>12</sup> *Uchwała nr 10/2010 Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych z dnia 16 czerwca 2010 r. w sprawie wystąpienia do Komisji Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej Sejmu RP o wystąpienie z projektem nowelizacji art. 243 i art. 72 ust. 1 ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r.*

<sup>13</sup> Wiewióra M., Prawne ograniczenia w zaciąganiu kredytów i pożyczek przez jednostki samorządu terytorialnego w Polsce na tle rozwiązań stosowanych w wybranych krajach europejskich. *Materiały i Studia* 2009, z. 239, s. 29.

## Literatura

- Analiza potencjalnego wpływu zobowiązań NIEWYMAGALNYCH wykazanych w części D sprawozdania RB-Z na wskaźnik zadłużenia w związku ze zmianą rozp. w sprawie tytułów dłużnych. W: *Regionalne Izby Obrachunkowe* [on-line]. [Dostęp 28.12.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.rio.gov.pl/index.php>.
- Borodo A., *Polskie prawo finansowe, zarys ogólny*. Wyd. 4 zm. Toruń: TNOiK „Dom Organizatora”, 2010. ISBN 978-83-7285-556-5.
- Ochendowski E., *Prawo administracyjne, część ogólna*. Toruń: TNOiK „Dom Organizatora”, 1999. ISBN 83-87673-81-1.
- Rudzka-Lorentz C., Spółki komunalne często służą do ukrywania zadłużenia samorządów. *Forum Samorządowe*, 15 lutego 2011 – 15 marca 2011, nr 2/51.
- Wiewióra M., Prawne ograniczenia w zaciąganiu kredytów i pożyczek przez jednostki samorządu terytorialnego w Polsce na tle rozwiązań stosowanych w wybranych krajach europejskich. *Materiały i Studia* 2009, z. 239.
- Woźniak E., *Operacje bankowe. Materiały pomocnicze do ćwiczeń*. Konin: Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Koninie, 2006. ISBN 978-83-88335-23-5.

## Akty prawne

- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny*, Dz.U. 1964, nr 16, poz. 93, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o obligacjach*, Dz.U. 1995, nr 83, poz. 420, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe*, Dz.U. 1997, nr 140, poz. 939, z późn. zm.
- Ustawa z 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze*, Dz.U. nr 60, poz. 535, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych*, Dz.U. 2009, nr 157, poz. 1240.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego, w tym do długu Skarbu Państwa*, Dz.U. 2010, nr 252, poz. 1692.
- Uchwała nr 10/2010 Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych z dnia 16 czerwca 2010 r. w sprawie wystąpienia do Komisji Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej Sejmu RP o wystąpienie z projektem nowelizacji art. 243 i art. 72 ust. 1 ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r.*

**ZASADA PROWADZENIA POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO  
W SPOSÓB BUDZĄCY ZAUFANIE DO ORGANÓW PODATKOWYCH.  
TEORIA A ORZECZNICTWO**

*Ireneusz Nowak*

**Abstrakt:** Celem opracowania jest wskazanie, że zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych ma charakter normatywny. Tym samym jako norma prawna mająca charakter powszechnie obowiązujący rodzi odpowiednie skutki proceduralne dla organów podatkowych, a jej naruszenie może doprowadzić do uchylecia lub stwierdzenia nieważności indywidualnego aktu administracyjnego.

**Słowa kluczowe:** organy podatkowe, postępowanie podatkowe, zasada zaufania, zasady ogólne procedury podatkowej.

## **1. Wprowadzenie**

Celem artykułu jest charakterystyka zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych w świetle dorobku doktryny oraz orzecznictwa. Ponadto wykazano, że prawidłowa procedura podatkowa, będąca fundamentem konstytucyjnego porządku prawnego, ma podstawowe znaczenie dla sytuacji prawnej zarówno podatników, jak i organów podatkowych, gdyż polega na uznaniu priorytetu prawa jako środka, za pomocą którego przebiega prawidłowy proces podatkowy<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2001 r., sygn. akt K. 24/00, *Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego* 2001, z. 3, poz. 51.

W artykule wskazano także, że wyrażona w art. 121 § 1 ordynacji podatkowej<sup>2</sup> zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych jest nie tylko postulatem ustawodawcy względem organów podatkowych, lecz także kryterium oceny ich działania, rezultatem której może być uchylene indywidualnego aktu administracyjnego, nawet jeżeli w toku postępowania nie naruszono innych przepisów proceduralnych<sup>3</sup>. Tylko bowiem takie przeświadczenie umożliwi dłużnikowi podatkowemu (podatnikowi) utożsamianie się z własnym państwem (wierzycielem podatkowym), [...] *na którego utrzymanie łoży, zakłada bowiem wzajemną lojalność i najwyższe zaufanie*<sup>4</sup>.

## 2. Prawo podatkowe jako prawo publiczne

Prawo podatkowe należy do najbardziej restrykcyjnych gałęzi prawa publicznego<sup>5</sup> i jako prawo o ingerencyjnym charakterze często porównywane jest do prawa karnego. Jak trafnie zwrócono uwagę w doktrynie [...] *tak, jak prawo karne ingeruje w sferę wolności człowieka, tak prawo podatkowe prowadzi do ograniczenia (odebrania) własność*<sup>6</sup>.

W literaturze przedmiotu i orzecznictwie sądowym poza sporem pozostaje stanowisko, że zasada autonomii woli podmiotów stosunków cywilnoprawnych i ich równorzędna pozycja<sup>7</sup> zastąpiona jest w prawie podatkowym przez podatkowopravny stan faktyczny, uregulowany w ustawie podatkowej<sup>8</sup>.

W Polsce dominuje zasada samoobliczenia podatku przez podatnika<sup>9</sup>. Ponadto w prawie podatkowym ma zastosowanie zasada *ignorantia iuris nocet* (nie-

---

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. 2005, nr 8, poz. 60, z późn. zm.

<sup>3</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 marca 2007 r., sygn. akt VIII SA/Wa 135/07, *Orzecznictwo w Sprawach Gospodarczych* 2008, nr 10, poz. 85.

<sup>4</sup> Dębowska-Romanowska T., *Zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r.*, sygn. akt P. 7/2000, System Informacji Prawnej „Legalis”.

<sup>5</sup> Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*. Gdańsk: Wydaw. ODDK, 2008, s. 28.

<sup>6</sup> Tamże.

<sup>7</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 września 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 259/07, System Informacji Prawnej „Legalis”; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 kwietnia 2007 r., sygn. akt I OSK 763/06, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7F98CD10D0>.

<sup>8</sup> Mastalski R., *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe*. W: Weralski M. (red. nauk.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*. Wrocław: Wydaw. Polskiej Akademii Nauk, 1985, t. III Instytucje budżetowe, cz. II, Dochody i wydatki budżetu s. 213; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 16 października 2008 r., sygn. akt III SA/GI 699/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/089BE36278>; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 12 września 2008 r., sygn. akt III SA/GI 696/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3889649D1A>.

<sup>9</sup> Mariański A., Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym a tendencje orzecznicze. *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2004, nr 3, s. 32.

znajomością prawa nie można się tłumaczyć<sup>10</sup>, w myśl której fakt, że podatnik nie zna treści przepisów prawnych, nie jest okolicznością usprawiedliwiającą<sup>11</sup>. Innymi słowy, w polskim systemie podatkowym większość zobowiązań podatkowych powstaje z mocy prawa i opiera się na samoobliczeniu podatku. Oznacza to, że podatnik z chwilą zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego, jest obowiązany do oceny swojej sytuacji podatkowoprawnej, obliczenia i zapłaty podatku. Organy podatkowe natomiast nie angażują się w proces obliczania podatku. Ich zadaniem jest kontrola i w razie stwierdzenia, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił lub zapłacił za mało podatku, wydanie decyzji określającej (deklaratoryjnej), w której określają zobowiązanie podatkowe<sup>12</sup>. Taka sytuacja [...] *zmienia charakter ustrojowy organów administracji finansowej, przekształcając je w istocie z organów bezpośrednio i pierwotnie stosujących prawo celem określenia sytuacji adresatów obowiązków – w organy kontroli następczej* [...]<sup>13</sup>. Tym samym „karkołomność” w dokonaniu właściwej subsumcji ustalonego stanu faktycznego do odpowiednich uregulowań prawnych, biorąc pod uwagę prawidłową interpretację mających w sprawie zastosowanie przepisów prawa podatkowego, spoczywa na dłużniku podatkowym<sup>14</sup>.

### 3. Postępowanie podatkowe jako procedura inkwizycyjna

Postępowanie podatkowe nie jest modelowym postępowaniem kontradyktoryjnym, w którym uczestniczą dwie równe sobie strony, lecz ma charakter inkwizycyjny<sup>15</sup>. Innymi słowy, rozstrzyganie sporów powstających na linii wierzyciel podatkowy-podatnik następuje w trybie procedury podatkowej, która nie jest prowadzona przez niezależnego arbitra, lecz przez organ podatkowy, który na

---

<sup>10</sup> Duniewska Z., *Ignorantia iuris w prawie administracyjnym*. Łódź: Wydaw. Uniwersytetu Łódzkiego, 1998, s. 10 i nast.

<sup>11</sup> Morawski L., *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*. Toruń: Wydaw. TNOiK „Dom Organizatora”, 2002, s. 376.

<sup>12</sup> Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*. Warszawa: Wydaw. C.H. Beck, 2010, s. 100–101; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 23 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Po 649/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B0B4C5E9AF>.

<sup>13</sup> Dębowska-Romanowska T., dz. cyt., s. 101.

<sup>14</sup> Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 lutego 2010 r., sygn. akt II OSK 284/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/81943DA967>; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 27 października 2006 r., sygn. akt II SA/Łd 527/06, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EB315CDE3C>.

<sup>15</sup> Brzeziński B., Masternak M., Dokument sporządzony w języku obcym jako dowód w postępowaniu podatkowym. *Przegląd Podatkowy* 2005, nr 5, s. 45; Strzelec D., Czynny udział strony w postępowaniu dowodowym – nieprawidłowości w praktyce organów podatkowych. *Prawo i Podatki* 2007, nr 7, s. 26 i nast.

mocy przepisów prawa wyposażony jest w odpowiednie instrumenty do zwierzchniej ingerencji w sferę uprawnień i obowiązków dłużnika podatkowego<sup>16</sup>.

Podatnik, pomimo dysponowania określonymi gwarancjami proceduralnymi, nie jest partnerem mającym równorzędną pozycję wobec organu podatkowego prowadzącego postępowanie, ponieważ stosunek podatkowoprawny jest odmienny od stosunku cywilnoprawnego, w którym strony mogą kształtować według własnego uznania treść łączącego je stosunku prawnego<sup>17</sup>.

Konstytutywnym elementem postępowania podatkowego jest to, że sprawy są rozstrzygane w drodze decyzji administracyjnych (podatkowych), a więc zewnętrznych aktów władczych, określających sytuację prawną konkretnie oznaczonego podatnika w konkretnie oznaczonej sprawie. Procedura podatkowa [...] *ma na celu ustalenie istnienia i zakresu rozszczeń państwa oraz samorządu terytorialnego w stosunku do podmiotów, które znajdują się w sytuacji określonej przez prawo podatkowe, [...] a podejmowane w postępowaniu czynności organów podatkowych, stron i innych uczestników postępowania – zmierzają do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, np. wymiaru podatku*<sup>18</sup>. Tym samym celem postępowania podatkowego jest dążenie do konkretyzacji i urzeczywistnienia uprawnień i obowiązków nakładanych przez szczegółowe (materialne) prawo podatkowe<sup>19</sup>. Ponadto w ordynacji podatkowej, jako akcie prawnym regulującym procedurę podatkową, brak jest przepisu, który [...] *nielączalby, jak to czyni art. 9 Kodeksu postępowania administracyjnego, stosowanie zasady, według której nieznanomość prawa szkodzi (ignorantia iuris nocet). Oznaczają to, że w postępowaniu podatkowym brak znajomości przepisów prawa może szkodzić stronie i innym uczestnikom tego postępowania. Organy podatkowe nie mają bowiem obowiązku czuwania nad tym, aby podmioty te nie poniosły szkody z powodu nieznanomości prawa*<sup>20</sup>.

---

<sup>16</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 21 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 1115/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/200A5F1627>.

<sup>17</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 17 sierpnia 2010 r., sygn. akt II SA/OI 587/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/878B26356E>; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 30 listopada 2009 r., sygn. akt II SA/Op 277/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CF2112C629>.

<sup>18</sup> Gomulowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: Wydaw. LexisNexis, 2010, s. 435.

<sup>19</sup> Mastalski R., *Postępowanie podatkowe*. W: Weralski M. (red. nauk.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*. Wrocław: Wydaw. Polskiej Akademii Nauk, 1985, t. III *Instytucje budżetowe*, cz. II, *Dochody i wydatki budżetu*, s. 224, tenże *Prawo podatkowe – część ogólna*. Warszawa: Wydaw. C.H. Beck, 1998, s. 224; Chróścielewski W., Nykiel W., *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*. Warszawa: Wydaw. C.H. Beck, 2000, s. 11–14; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2006 r., sygn. akt II FSK 563/05, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3A0AC9FF85>.

<sup>20</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 listopada 2006r., sygn. akt III SA/Wa 1585/06, System Informacji Prawnej „Legalis”.

#### 4. Zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych jako jedna z zasad ogólnych procedury podatkowej

*Aby postępowanie podatkowe mogło wypełniać funkcje przypisane mu przez ustawodawcę, zarówno jego struktura, jak też funkcjonowanie, muszą odpowiadać pewnym założeniom ogólnym<sup>21</sup>, określanym jako zasady postępowania. I takie też zasady ogólne, mające charakter normatywny<sup>22</sup>, zawarto w ordynacji podatkowej w art. 120–129, przez co stały się one normami obowiązującego prawa<sup>23</sup>. Stefan Rozmaryn stwierdził, [...] że są to zasady ogólne [...] wyjęte niejako przed nawias, a więc wspólne dla całości postępowania administracyjnego. Są to zasady, które mają obowiązywać we wszystkich stadiach postępowania, stanowiąc wiążącą wytyczną dla stosowania wszystkich przepisów [...].<sup>24</sup> Również w judykaturze powszechny jest pogląd, że w toku postępowania podatkowego szczególną rolę pełnią tzw. zasady ogólne, które winny znaleźć odzwierciedlenie na każdym etapie procedury podatkowej, poczynając od wszczęcia do ostatecznego zakończenia, niezależnie od przedmiotu postępowania<sup>25</sup>.*

*Zasady ogólne nie są w żadnym wypadku [...] zasadami „ponad-pozytywnymi” typu prawno-naturalnego, [...] a są częstokroć konkretyzacją i rozwinięciem norm konstytucyjnych [...]. Są prawem ustawowym, [...] przepisami skodyfikowanymi, [...] nie są naukowym uogólnieniem, teoretycznym sądem, rezultatem dokonywanej przez doktrynę analizy czy syntezy, lecz mają charakter norm prawnych, ustanowionych przez ustawodawcę<sup>26</sup>. Tym samym nie można ich postrzegać jako dyrektywy interpretacyjne, wskazówki lub ogólnikowe zalecenia dla organów podatkowych co do metody kierowania postępowaniem<sup>27</sup>.*

*Strona w toku postępowania może domagać się przestrzegania przez organ tych przepisów. Natomiast w postępowaniu instancyjnym może ona realizować swoje uprawnienia wynikające z zasad ogólnych, formułując w odwołaniu od decyzji zarzut, iż organ nie dopełnił związanych z określoną zasadą obowiązków, np. naruszył zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu poprzez niezawiadomienie strony o miejscu i terminie przesłuchania świad-*

---

<sup>21</sup> Brzeziński B. i in., *Komentarz do Ordynacji podatkowej*. Gdańsk: Wydaw. ODDK, 2003, s. 183.

<sup>22</sup> Strzelec D., Rola zasad ogólnych w procesie wykładni przepisów normujących postępowanie podatkowe i ochronę praw podatnika. *Prawo i Podatki*, wyd. specjalne nr 4, s. 23 i nast.

<sup>23</sup> Chróścielewski W., Tarno J.P., *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*. Warszawa: Wydaw. LexisNexis, 2009, s. 40; Ziemiński K., *Zasady ogólne prawa administracyjnego*. Poznań: Wydaw. UAM, 1989, s. 30 i nast.

<sup>24</sup> Rozmaryn S., O zasadach ogólnych kodeksu postępowania administracyjnego. *Państwo i Prawo* 1961, nr 12, s. 889.

<sup>25</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 924/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/78CD0040E5>; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 października 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 463/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C70FB4705C>.

<sup>26</sup> Rozmaryn S., dz. cyt., s. 887–888.

<sup>27</sup> Wróblewski J., Zagadnienia procesowe modelu sądowego stosowania prawa. *Studia Prawnicze* 1986, nr 1–2, s. 87–88.

ka<sup>28</sup>. Tym samym nieprawidłowe zastosowanie zasad ogólnych, jako norm prawnych sobie równorzędnych, rodzi odpowiednie skutki proceduralne, np. może doprowadzić do uchylenia decyzji lub stwierdzenia jej nieważności<sup>29</sup>.

Zasady ogólne jako przepisy rangi ustawowej, stanowiące integralną część przepisów regulujących postępowanie podatkowe, są dla organów podatkowych tak samo wiążące jak inne przepisy tej procedury<sup>30</sup>. Ponadto zasady ogólne mogą być nieodzowne do wypełniania luk występujących na gruncie postępowania podatkowego<sup>31</sup>. Jan Paweł Tarno przypisuje tym zasadom funkcje [...] *ujednoliczenia praktyki stosowania prawa administracyjnego, sterowania działaniami podejmowanymi w ramach uznania administracyjnego, pełnienia roli dyrektyw interpretacyjnych, zapewnienia elastyczności podejmowanych na ich podstawie przepisów działań, wyznaczania kierunku pracom legislacyjnym*<sup>32</sup>.

Przepisy ordynacji podatkowej, analogicznie jak przepisy kodeksu postępowania administracyjnego, formułując zasady ogólne, nie nadają im nazw własnych. Nazwy te zostały wykształcone w piśmiennictwie, a następnie przejęte przez judykaturę<sup>33</sup>. I tak właśnie jest w przypadku analizowanej zasady, uregulowanej w art. 121 § 1 ordynacji podatkowej, zgodnie z którym postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

## 5. Zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych w świetle konstytucyjnych wymogów państwa prawnego

Zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych w świetle, rozumiana szerzej jako zasada zaufania obywateli do państwa, koresponduje z zasadą lojalności państwa (*imperium*) wobec obywatela (podatnika) poprzez jej stosowanie, będąc jednocześnie podstawą tzw. przyzwoitej legislacji. Ponadto jako pochodna zasady państwa prawnego

---

<sup>28</sup> Mariański A. (red.), Strzelec D., Milek T., Kubiak S., *Podatnik w postępowaniu podatkowym*. Warszawa: Wydaw. C.H. Beck, 2006, s. 169.

<sup>29</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 czerwca 2010 r., sygn. akt II FSK 395/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1BB211C049>; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 stycznia 2007 r., sygn. akt II SA/Wa 2284/06, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DBA2F7DB9F>; Brzeziński B. i inni, dz. cyt., s. 183–184.

<sup>30</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 20 października 2010 r., sygn. akt II SA/Gl 571/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3FF096C1FC>.

<sup>31</sup> Por. Maruchin W., Czy wypełniać luki w prawie podatkowym na korzyść podatnika. *Prawo i Podatki* 2008, nr 7–8, s. 9–13, 12–16.

<sup>32</sup> Tarno J.P., Zasady ogólne k.p.a. w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. *Studia Prawno-Ekonomiczne* 1986, t. XXXVI, s. 63.

<sup>33</sup> Koperkiewicz-Mordel K., Chrościelewski W., Nykiel W., *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*. Warszawa: Wydaw. Difin, 2006, s. 78.



opiera się na założeniu określonej pewności i przewidywalnym postępowaniu organów państwa. Wniosek ten znajduje również wsparcie w orzecznictwie, gdzie zauważa się, że [...] *rewersem zasady zaufania do organów państwa, ujmowanej jako uzasadnione prawo oczekiwania obywatela określonego działania państwa, jest przewidywalność poczynań jego organów. Przyjęcie odmiennego poglądu oznaczałoby zanegowanie zasady praworządności (art. 7 Konstytucji RP), wymagającej przestrzegania prawa zarówno przez obywateli, jak i organy administracji i odstąpienie od wymogu przestrzegania prawa przed dotychczasową praktyką*<sup>34</sup>.

Przy budowie systemu podatkowego muszą być przestrzegane konstytucyjne zasady regulujące stanowienie i wprowadzanie w życie przepisów ustawowych dotyczących podatków (tzw. wymóg rzetelnej i prawidłowej procedury)<sup>35</sup>. Inaczej mówiąc, [...] *z zasady ochrony zaufania obywatela do prawidłowości działań organów administracji wynika, iż nie powinien być narażony na uszczerbek obywatel działający w przekonaniu, iż odnoszące się doń działania organów państwa są prawidłowe i odpowiadające prawu*<sup>36</sup>.

Na tle dokonanych ustaleń należy stwierdzić, że działania władcze rozumiane jako takie, w których o treści uprawnienia lub obowiązku przesądza jednostronnie organ wykonujący administrację publiczną, a adresat jest związany tym jednostronnym działaniem, muszą mieć zawsze wyraźną podstawę ustawową<sup>37</sup>, przede wszystkim w przepisach powszechnie obowiązującego materialnego prawa podatkowego<sup>38</sup>. *A contrario* uprawnień organu administracji podatkowej do działań władczych (w ramach *imperium*) nie można domniemywać<sup>39</sup>.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, [...] *zasada zaufania obywatela do państwa [...] jest zasadą prawnokonstytucyjną, która rodzi określone obowiązki w sferze działalności państwa. W dziedzinie prawodawczej działalności państwa stwarza ona [...] obowiązek kształtowania prawa w taki sposób by nie ograniczać wolności obywateli, jeśli tego nie wymaga ważny interes społeczny lub indywidualny, chroniony Konstytucją, obowiązek przyznawania praw z jednoczesnym ustanowieniem gwarancji realizacji tych praw, obowiązek stanowienia prawa spójnego, jasnego i zrozumiałego dla obywateli [...] i wreszcie*

---

<sup>34</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 27 lutego 2009 r., sygn. akt III SA/GI 1236/08, System Informacji Prawnej „Legalis”.

<sup>35</sup> Rosiński R., *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*. Warszawa: Wydaw. Difin, 2008, s. 13 i nast.; orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., sygn. akt K 1/94, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F7825A7D17>.

<sup>36</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 10 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/GI 868/09, System Informacji Prawnej „Legalis”.

<sup>37</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 18 listopada 2010 r., sygn. akt II SA/GI 631/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4859CE5B72>.

<sup>38</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 5 listopada 2010 r., sygn. akt II SA/Rz 709/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B34B78E861>; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 24 listopada 2010 r., sygn. akt II SA/GI 630/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0E31468398>.

<sup>39</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. akt II SA/OI 916/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AE95F16557>.

*obowiązek nie nadawania przepisom prawnym mocy wstecznej. Gdy idzie o ten ostatni obowiązek zasada zaufania od państwa wymaga, by mocy wstecznej nie nadawać przepisom, które regulują prawa i obowiązki obywateli i pogarszają ich sytuację prawną. Nie należy także stanowić przepisów, które by w jakiś sposób ograniczały katalog praw, mających podstawę w Konstytucji lub służącym ich realizacji. Na stabilności i rozwojowym charakterze praw i obowiązków obywateli wspiera się bowiem zaufanie obywateli do państwa i jego społeczna siła [...]*<sup>40</sup>.

W piśmiennictwie akcentuje się, że również w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości [obecnie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – przyp. autora] [...] *utrwalił się pogląd, że zasada ochrony zaufania (the principle of the protection of legitimate expectations) stanowi element porządku prawnego Wspólnoty Europejskiej*<sup>41</sup>.

Konkludując, należy powtórzyć za Ryszardem Mastalskim, że [...] *podatnik powinien budować swoje poczucie pewności prawa oraz zaufania do państwa [przyp. autora] nie tylko na samym brzmieniu słów ustaw podatkowych, lecz także na tym, jak administracja i sądy stosują prawo podatkowe*<sup>42</sup>.

## **6. Nakaz prowadzenie postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych**

Przepis art. 121 ordynacji podatkowej (dalej o.p.), wyrażający zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, ma swój odpowiednik w art. 8 kodeksu postępowania administracyjnego<sup>43</sup>, zgodnie z którym [...] *organy administracji publicznej obowiązane są prowadzić postępowanie w taki sposób, aby pogłębiać zaufanie obywateli do organów Państwa oraz świadomość i kulturę prawną obywateli*. Niestety, ustawodawca pominął w art. 121 § 1 o.p. postanowienia art. 8 kodeksu postępowania administracyjnego, które nakładalyby na organy podatkowe obowiązek pogłębiania świadomości i kultury prawnej obywateli. Jak trafnie zauważono w literaturze przedmiotu, [...] *pominięcie tych kwestii stanowi wyraz generalnego wycofywania się w Ordynacji z obowiązków względem podatnika*<sup>44</sup>, co [...] *należy uznać za małostkowe i godzące w zasadę państwa prawa*<sup>45</sup>.

---

<sup>40</sup> Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 listopada 1988 r., sygn. akt K 1/88, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/33A1F2D176>; orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 października 1989 r., sygn. akt K 3/88, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/69A62F61AC>.

<sup>41</sup> Jaśkowska M., Wróbel A., *Komentarz bieżący do ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego*, System Informacji Prawnej „Lex”.

<sup>42</sup> Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*. Warszawa: Wydaw. C.H. Beck, 1995, s. 100.

<sup>43</sup> *Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego*, tekst jedn. Dz.U. 2000, nr 98, poz. 1071, z późn. zm.

<sup>44</sup> Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2008*. Warszawa: Wydaw. C.H. Beck, 2008, s. 648.

<sup>45</sup> Tamże, s. 648.

Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Trafnie określono w piśmiennictwie, że zasada ta stanowi [...] *klamrę, która spina całość ogólnych zasad postępowania. Jest to bowiem zasada najszersza pod względem zakresu [...]*<sup>46</sup>, a jej generalnym założeniem jest poprawienie stosunków łączących podatnika z organami administracji podatkowej.

Jak zasadnie zwrócono uwagę w literaturze, [...] *szersze ujęcie zasady zaufania prowadzi do stawiania wymogu życzliwości i uprzejmości [...]* Jest to jednak standard pozaprawny i trudno jest go wyegzekwować w ramach zasad postępowania podatkowego. Oczywiście mieści się on jednak także w wymogach tak sformułowanej zasady<sup>47</sup>. Pogląd ten jest powszechnie akceptowany w orzecznictwie sądów administracyjnych, gdzie czytamy, [...] *z względu na dużą ogólność tej normy prawnej, zarzut dotyczący tego przepisu należy analizować w odniesieniu do zasad prowadzonego w konkretnej sprawie postępowania podatkowego, a przede wszystkim zapewnienia stronom postępowania realizacji ich podstawowych praw, określonych w ustawie zasadniczej i ustawach proceduralnych. Przepis ten ma przede wszystkim umożliwić stronie obronę swoich praw poprzez chociażby składanie czy to wniosków dowodowych, czy to możliwość oceny zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, czy też wreszcie domagania się sprawiedliwego i równego traktowania, w odniesieniu chociażby do innych podatników, których dotyczy ten sam stan faktyczny i te same uregulowania prawne*<sup>48</sup>. Zbliżone stanowisko prezentują inne sądy administracyjne, zauważając, że [...] *zasada ta niesie w sobie nie tylko treści normatywne, ale również daleko wykracza poza ramy prawne. Nieprzypadkowo jednakże ustawodawca zawarł tę regułę jako drugą z kolei w Ordynacji podatkowej, tuż po zasadzie legalizmu i praworządności. Należy sądzić, iż w ten właśnie sposób chciano zwrócić uwagę na takie wartości, jak sprawiedliwość, równość podmiotów oraz poszanowanie reguł zachowań międzyludzkich. Zasada ta snym zakresem obejmuje również poszanowanie reguł kultury administrowania. Na kulturę administrowania składają się zarówno środki materialne, jak i moralne. Szczególne znaczenie ma stosunek pracowników organów administracji państwowej do strony (stron), jak i innych uczestników postępowania, np. wykazanie przez pracowników życzliwości, cierpliwości przy udzielaniu informacji*<sup>49</sup>.

W świetle art. 121 § 1 o.p. wykluczone jest posługiwanie w trakcie stosowania przepisów [...] *zasadą in dubio pro tributario tak samo, jak w przypadku innych przepisów prawa podatkowego, a zatem nie wolno posługiwać się zasadą in dubio pro fisco i doprowadzać do sytuacji, w której ulgi podatkowe stają się kolejną, tzw. pułapką podatkową*<sup>50</sup>. Innymi słowy, [...] *nie można przerzucać na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez samego prawodawcę (niejasność przepisów), jak i przez organ podatkowy (niewłaściwa ich interpretacja). W razie wątpliwości co do brzmienia przepisów prawnych wyzna-*

---

<sup>46</sup> Rozmaryn S., dz. cyt., s. 903.

<sup>47</sup> Dzwonkowski H. (red.), dz. cyt., s. 651.

<sup>48</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 30 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Gl 135/09, System Informacji Prawnej „Legalis”.

<sup>49</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 stycznia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2291/08, System Informacji Prawnej „Legalis”.

<sup>50</sup> Mariański A., Ulgi i zwolnienia podatkowe w orzecznictwie sądowym. *Glosa* 2004, nr 4, s. 10.

czających podatnikowi takie lub inne obowiązki – należy kierować się w tym względzie, w procesie stosowania prawa podatkowego, zasadą orzeczniczą *in dubio pro tributario*, czyli zasadą rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika<sup>51</sup>. Tak więc [...] postępowanie budzące zaufanie to postępowanie staranne i merytorycznie poprawne, w którym dopuszczają się wnioskowane dowody, traktuje równo interesy podatnika i Skarbu Państwa, a materialnoprawnych wątpliwości nie rozstrzyga na niekorzyść podatnika<sup>52</sup>.

Jeżeli organy podatkowe przy tym samym stanie faktycznym i prawnym podejmują różne rozstrzygnięcia, będzie to stanowiło naruszenie zasady wyrażonej w art. 121 ordynacji podatkowej<sup>53</sup>. Podobny pogląd, z którym w pełni należy się zgodzić, został zawarty w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 lutego 2006 r., gdzie czytamy, że [...] *navet jeśli przyjąć i zaakceptować odrębność każdego postępowania podatkowego i autonomię zapadających w tych różnych postępowaniach rozstrzygnięć, to nie jest do pogodzenia z wyrażoną w art. 121 Ordynacji podatkowej zasadą prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych ta okoliczność, że organy te niezależnie od siebie raz uznają te same faktury za prawidłowo dokumentujące czynności sprzedaży, a raz uznają te faktury za fikcyjne, i to wiedząc nawzajem o swoich ocenach. Sprawia to wrażenie pełnej dowolności oceny zgromadzonych dowodów, której skutkiem jest ściągnięcie podatku od towarów i usług w podwójnej wysokości, raz od firmy wystawiającej fakturę (wg organu dokumentowała ona sprzedaż), raz od firmy, na rzecz której faktura była wystawiona (wg organu faktura była fikcyjna)*<sup>54</sup>. Analogicznie w innym wyroku sądu administracyjnego zauważono, że [...] *rozstrzygnięcie w sposób odmienny w stosunku do różnych podatników w analogicznym stanie faktycznym i prawnym jest nie do pogodzenia z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa oraz zasadą zaufania obywateli do organów państwa (art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej)*<sup>55</sup>.

*W sytuacji, w której przeprowadzone dowody są ze sobą sprzeczne, organ podatkowy nie może ograniczyć się do wyboru jednego z nich, lecz musi nyczerpująco uzasadnić, dlaczego drugiemu dowodowi nie dał wiary. Brak przekonującej argumentacji w tym zakresie (zawartej w decyzji) spowoduje, że ustalenia organu zostaną uznane za dowolne i sprzeczne z zasadami określonymi w art. 121 § 1, art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 o.p.*<sup>56</sup>

Nie do zaaprobowania jest również taka sytuacja, gdzie zaufanie do organów podatkowych jest naruszone w sytuacji *braku podjęcia jakichkolwiek działań*

<sup>51</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 1037/09, System Informacji Prawnej „Lex”.

<sup>52</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 1055/06, System Informacji Prawnej „Legalis”.

<sup>53</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 marca 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2505/08, System Informacji Prawnej „Legalis”.

<sup>54</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 lutego 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 3151/05, System Informacji Prawnej „Legalis”.

<sup>55</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 15 lipca 2009 r., sygn. akt III SA/Po 60/09, System Informacji Prawnej „Lex”.

<sup>56</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 14 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 274/09, System Informacji Prawnej „Lex”.

zmierzających do rozpatrzenia wniosku strony przez okres ośmiu miesięcy, a następnie zwrócenie się o doprecyzowania, jasnego sformułowania<sup>57</sup>. Również w świetle zasady wynikającej z art. 121 § 1 ordynacji podatkowej [...] nakładanie na podatnika obowiązków w zasadzie niemożliwych do spełnienia w bardzo krótkim czasie (np. uzyskanie zaświadczenia z innego kraju według wzoru narzuconego przez Rzeczypospolitą Polską w terminie 7 dni) stanowi naruszenie zasady zaufania do organów podatkowych<sup>58</sup>.

Nie budzi wątpliwości, że organ podatkowy, zgodnie z art. 122, art. 187 § 1 w związku z art. 121 § 1 ordynacji podatkowej, [...] ma obowiązek podjąć wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, tak aby wzbudzić zaufanie u podatników. Ciężar dowodzenia spoczywa, nie na podatniku, lecz na organie, który powinien także z urzędu przeprowadzić dowody niezbędne do poczynienia prawidłowych ustaleń faktycznych. Po ich zebraniu powinno dojść do wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego, przy jednoczesnym uwzględnieniu zasady wyrażonej w art. 191 Ordynacji podatkowej, która w świetle poglądów wyrażanych w doktrynie i judykaturze polega na tym, że oceny dowodów dokonuje się w oparciu o zasady logiki, prawa nauki, doświadczenie życiowe oraz znaczenia i wartości zebranych materiałów dla toczącej się sprawy<sup>59</sup>.

Doniosłą rolę z punktu widzenia realizacji zasady z art. 121 § 1 ordynacji podatkowej jest uzasadnienie decyzji. Zadaniem jego jest objaśnienie stronie toku myślenia prowadzącego do zastosowania przepisu prawnego w sprawie oraz wytłumaczenie powodów, dla których nie uwzględniono jej racji. Ponadto, prawidłowo sporządzone uzasadnienie daje również możliwość pełnej merytorycznej weryfikacji decyzji w postępowaniu sądowym<sup>60</sup>.

Konkludując, można stwierdzić, że zawarta w art. 121 § 1 ordynacji podatkowej zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych określa wyraźnie to, co *implicite* jest zawarte w zasadzie praworządności. Z zasady wyrażonej w art. 121 § 1 ordynacji podatkowej wynika przede wszystkim wymóg praworządnego i sprawiedliwego prowadzenia postępowania i rozstrzygnięcia sprawy przez organy administracji podatkowej. Tylko postępowanie odpowiadające takim wymogom i decyzje wydane w wyniku postępowania tak ukształtowanego mogą wzbudzać zaufanie obywateli do organów administracji publicznej nawet wtedy, gdy decyzje administracyjne nie uwzględniają ich żądań<sup>61</sup>.

---

<sup>57</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 stycznia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 1024/09, System Informacji Prawnej „Legalis”.

<sup>58</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 1504/09, System Informacji Prawnej „Legalis”.

<sup>59</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 października 2004 r., sygn. akt III SA 2197/03, System Informacji Prawnej „Legalis”.

<sup>60</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 8 lipca 2010 r., sygn. akt II SA/Op 255/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7F0FA078D0>.

<sup>61</sup> Jaśkowska M., Wróbel A., *Komentarz bieżący do Ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego*, System Informacji Prawnej „Lex”.

## 7. Podsumowanie

Organy podatkowe powinny stosować zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie we wszelkiego rodzaju kontaktach z podatnikami, ponieważ nie jest to postulat prawodawcy wobec tych organów, ale zasada mająca charakter normatywny<sup>62</sup>. Choć dyspozycja przepisu art. 121 § 1 ordynacji podatkowej jest sformułowana w sposób ogólny, to znajduje jednak konkretyzację i rozwinięcie w licznych szczegółowych postanowieniach tego aktu prawnego. Tym samym choć nie jest możliwe przeprowadzenie szczegółowego zestawienia zachowań, które służą budowie zaufania podatników do organów podatkowych, a szerzej do organów państwa, ocena, czy funkcjonowanie tych jednostek wykazuje harmonię z analizowaną zasadą, [...] *musi być przeprowadzona na tle konkretnego stanu faktycznego i z uwzględnieniem ogółu towarzyszących sprawie okoliczności*<sup>63</sup>.

Zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, jako jedna z fundamentalnych zasad, na których opiera się w Polsce porządek prawny, [...] *nie może być traktowana wyłącznie jako abstrakcyjny postulat wobec organów, lecz jako norma prawna, której zastosowanie mieć będzie konkretny wymiar*<sup>64</sup>. Tym samym, jeżeli w polskim systemie podatkowym prawodawca zastosował metodę samoobliczenia podatku przez podatnika jako metodę dominującą, to nieodzowne jest współdziałanie podatnika z organem podatkowym. W piśmiennictwie podatkowym zauważa się, że taka współpraca musi wypływać nie tylko ze strony dłużnika podatkowego, lecz także od organów podatkowych, ponieważ do jej urzeczywistnienia niezbędne jest wzajemne zaufanie<sup>65</sup>. *A contrario w myśl tej zasady nie można przerzucać na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez samego prawodawcę (niejasność przepisów), jak i przez organ podatkowy (niewłaściwa ich interpretacja)*<sup>66</sup>.

Tylko wówczas, gdy podatnik ma wystarczające zaufanie do swoich praw i obowiązków podatkowych, [...] *możliwe staje się kształtowanie pozytywnej świadomości prawnej, tj. wewnętrznej akceptacji dla treści obowiązku podatkowego. Gotowość podatnika do spełnienia obowiązków podatkowych, a zwłaszcza stopień tej gotowości ujawnia*

---

<sup>62</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 marca 2007 r., sygn. akt VIII SA/Wa 135/07, *Orzecznictwo w Sprawach Gospodarczych* 2008, nr 10, poz. 85.

<sup>63</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 września 2010 r., sygn. akt IV SA/Wa 959/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/11DB831AE4>; Kmiecik Z., *Ochrona zaufania w prawie administracyjnym. Ustalenia teoretyczne i doświadczenia praktyki. Samorząd Terytorialny* 1997, nr 11, s. 33–34.

<sup>64</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 marca 2002 r., sygn. akt III SA 3390/00, *Monitor Podatkowy* 2002, nr 9, s. 33; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 19 października 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 466/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/83E4DAE725>.

<sup>65</sup> Brzeziński B., *Budowa zaufania za pieniądze podatnika. Fiskus* 2006, nr 19, s. 12 i nast.

<sup>66</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 grudnia 2003 r., sygn. akt I SA/Gd 661/03, System Informacji Prawnej „Legalis”.

*nastawienie do kryjącego się za ustawami podatkowymi przymusu, który wynika z atrybutu władczych działań państwa [...]*<sup>67</sup>.

## Literatura

- Brzeziński B., Budowa zaufania za pieniądze podatnika. *Fiskus* 2006, nr 19.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*. Gdańsk: Wydaw. ODDK, 2008. ISBN 978-83-7426-446-4.
- Brzeziński B. i in., *Komentarz do Ordynacji podatkowej*. Gdańsk: Wydaw. ODDK, 2003. ISBN 8371878389.
- Brzeziński B., Masternak M., Dokument sporządzony w języku obcym jako dowód w postępowaniu podatkowym. *Przegląd Podatkowy* 2005, nr 5.
- Chróścielewski W., Nykiel W., *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*. Warszawa: Wydaw. C.H. Beck, 2000. ISBN 83-7110-335-2.
- Chróścielewski W., Tarno J.P., *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*. Warszawa: Wydaw. LexisNexis, 2009. ISBN 978-83-7620-105-4.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*. Warszawa: Wydaw. C.H. Beck, 2010. ISBN 978-83-255-1263-7.
- Dębowska-Romanowska T., *Zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P. 7/2000*, System Informacji Prawnej „Legalis”.
- Duniewska Z., *Ignorantia iuris w prawie administracyjnym*. Łódź: Wydaw. Uniwersytetu Łódzkiego, 1998. ISBN 8371711670.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2008*. Warszawa: Wydaw. C.H. Beck, 2008. ISBN 978-83-7483-670-8.
- Gomułowicz A., Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy. W: Gomułowicz A., Malecki J. (red. nauk.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*. Poznań: Wydaw. Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza, 2003. ISBN 8386254823.
- Gomułowicz A., Malecki J., *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: Wydaw. LexisNexis, 2010. ISBN 978-83-7620-229-7.
- Jaśkowska M., Wróbel A., *Komentarz bieżący do ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego*, System Informacji Prawnej „Lex”.
- Kmieciak Z., Ochrona zaufania w prawie administracyjnym. Ustalenia teoretyczne i doświadczenia praktyki. *Samorząd Terytorialny* 1997, nr 11.
- Koperkiewicz-Mordel K., Chróścielewski W., Nykiel W., *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*. Warszawa: Wydaw. Difin, 2006. ISBN 83-7251-636-7.
- Mariański A., Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym a tendencje orzecznicze. *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2004, nr 3.
- Mariański A., Ulgi i zwolnienia podatkowe w orzecznictwie sądowym. *Glosa* 2004, nr 4.
- Mariański A. (red.), Strzelec D., Milek T., Kubiak S., *Podatnik w postępowaniu podatkowym*. Warszawa: Wydaw. C.H. Beck, 2006. ISBN 83-7387-940-4.

---

<sup>67</sup> Gomułowicz A., Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy. W: Gomułowicz A., Malecki J. (red. nauk.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*. Poznań: Wydaw. Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza, 2003, s. 366.

- Maruchin W., Czy wypełniać luki w prawie podatkowym na korzyść podatnika. *Prawo i Podatki* 2008, nr 7–8.
- Mastalski R., Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe. W: Weralski M. (red. nauk.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*. Wrocław: Wydaw. Polskiej Akademii Nauk, 1985, t. III Instytucje budżetowe, cz. II, Dochody i wydatki budżetu. ISBN 8304019221.
- Mastalski R., Postępowanie podatkowe. W: Weralski M. (red. nauk.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*. Wrocław: Wydaw. Polskiej Akademii Nauk, 1985, t. III Instytucje budżetowe, cz. II, Dochody i wydatki budżetu. ISBN 8304019221.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe – część ogólna*. Warszawa: Wydaw. C.H. Beck, 1998. ISBN 837110085X.
- Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*. Warszawa: Wydaw. C.H. Beck, 1995. ISBN 8371100612.
- Morawski L. *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*. Toruń: Wydaw. TNOiK „Dom Organizatora”, 2002. ISBN 8372851018.
- Rosiński R., *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*. Warszawa: Wydaw. Difin, 2008. ISBN 9788376411620.
- Rozmaryn S., O zasadach ogólnych kodeksu postępowania administracyjnego. *Państwo i Prawo* 1961, nr 12.
- Strzelec D., Czynny udział strony w postępowaniu dowodowym – nieprawidłowości w praktyce organów podatkowych. *Prawo i Podatki* 2007, nr 7.
- Strzelec D., Rola zasad ogólnych w procesie wykładni przepisów normujących postępowanie podatkowe i ochronę praw podatnika. *Prawo i Podatki*, wyd. specjalne nr 4.
- Tarno J.P., Zasady ogólne k.p.a. w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. *Studia Prawno-Ekonomiczne* 1986, t. XXXVI.
- Wróblewski J., Zagadnienia procesowe modelu sądowego stosowania prawa. *Studia Prawnicze* 1986, nr 1–2.
- Ziemski K., *Zasady ogólne prawa administracyjnego*. Poznań: Wydaw. UAM, 1989. ISBN 832320103X.

### **Akty prawne**

- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego*, tekst jedn. Dz.U. 2000, nr 98, poz. 1071, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa*, tekst jedn. Dz.U. 2005, nr 8, poz. 60, z późn. zm.

### **Orzecznictwo**

- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 listopada 1988 r., sygn. akt K 1/88, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/33A1F2D176>.
- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 października 1989 r., sygn. akt K 3/88, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/69A62F61AC>.
- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., sygn. akt K 1/94, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F7825A7D17>.
- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2001 r., sygn. akt K. 24/00, *Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego* 2001, z. 3, poz. 51.



- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 marca 2002 r., sygn. akt III SA 3390/00 *Monitor Podatkowy* 2002, nr 9.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 grudnia 2003 r., sygn. akt I SA/Gd 661/03, System Informacji Prawnej „Legalis”.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2006 r., sygn. akt II FSK 563/05, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3A0AC9FF85>.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 kwietnia 2007 r., sygn. akt I OSK 763/06, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7F98CD10D0>.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 lutego 2010 r., sygn. akt II OSK 284/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/81943DA967>.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 czerwca 2010 r., sygn. akt II FSK 395/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1BB211C049>.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 października 2004 r., sygn. akt III SA 2197/03, System Informacji Prawnej „Legalis”.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 lutego 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 3151/05, System Informacji Prawnej „Legalis”.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 1055/06, System Informacji Prawnej „Legalis”.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 27 października 2006 r., sygn. akt II SA/Łd 527/06, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EB315CDE3C>.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 listopada 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 1585/06, System Informacji Prawnej „Legalis”.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 stycznia 2007 r., sygn. akt II SA/Wa 2284/06, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DBA2F7DB9F>.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 marca 2007 r., sygn. akt VIII SA/Wa 135/07, *Orzecznictwo w Sprawach Gospodarczych* 2008, nr 10, poz. 85.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 września 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 259/07, System Informacji Prawnej „Legalis”.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 12 września 2008 r., sygn. akt III SA/Gl 696/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3889649D1A>.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 16 października 2008 r., sygn. akt III SA/Gl 699/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/089BE36278>.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 października 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 463/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C70FB4705C>.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 stycznia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2291/08, System Informacji Prawnej „Legalis”.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 27 lutego 2009 r., sygn. akt III SA/Gl 1236/08, System Informacji Prawnej „Legalis”.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 marca 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2505/08, System Informacji Prawnej „Legalis”.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 924/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/78CD0040E5>.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 14 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 274/09, System Informacji Prawnej „Lex”.

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 15 lipca 2009 r., sygn. akt III SA/Po 60/09, System Informacji Prawnej „Lex”.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 10 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/Gl 868/09, System Informacji Prawnej „Legalis”.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 1037/09, System Informacji Prawnej „Lex”.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 1504/09, System Informacji Prawnej „Legalis”.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 30 listopada 2009 r., sygn. akt II SA/Op 277/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CF2112C629>.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 stycznia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 1024/09, System Informacji Prawnej „Legalis”.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 23 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Po 649/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B0B4C5E9AF>.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 30 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Gl 135/09, System Informacji Prawnej „Legalis”.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 8 lipca 2010 r., sygn. akt II SA/Op 255/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7F0FA078D0>.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 17 sierpnia 2010 r., sygn. akt II SA/Ol 587/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/878B26356E>.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 września 2010 r., sygn. akt IV SA/Wa 959/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/11DB831AE4>.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 19 października 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 466/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/83E4DAE725>.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 20 października 2010 r., sygn. akt II SA/Gl 571/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3FF096C1FC>.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 5 listopada 2010 r., sygn. akt II SA/Rz 709/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B34B78E861>.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 18 listopada 2010 r., sygn. akt II SA/Gl 631/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4859CE5B72>.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 24 listopada 2010 r., sygn. akt II SA/Gl 630/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0E31468398>.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. akt II SA/Ol 916/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AE95F16557>.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 21 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 1115/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/200A5F1627>.