

**PSYCHOLOGICZNE I REALISTYCZNE UJĘCIE PRAWA:  
PETRAŻYCKI A OLIVECRONA**

*David Bumikowski*

**Abstrakt:** Artykuł dotyczy pojęcia prawa w psychologicznej teorii prawa Leona Petrażyckiego oraz skandynawskiej szkole prawa (*Uppsala school*) reprezentowanej przez realizm Karla Olivecrony. Autor, wyjaśniając pojęcie prawa, szuka związków między teorią Petrażyckiego a ideami Skandynawów. Dla Petrażyckiego prawo jest zjawiskiem psychicznym (przeżyciem prawa w psychice), a dla Olivecrony – konkretnym faktem, zachowaniem, które wynika z psychiki, umysłu. Wniosek dla prawników jest taki, że prawo należy traktować nie tylko jako fakt normatywny (teksty prawne) czy fakt aksjologiczny (wartości, zasady), lecz także jako fakt psychologiczny (Petrażycki – przeżycia prawne) i fakt behawioralny (Olivecrona – zachowanie ludzkie i związek ze świadomością). W polskiej teorii prawa i praktyce brakuje tego typu rozważań o istocie prawa.

**Słowa kluczowe:** fakt, prawo, przymus, psychologia.

**JEL Classifications:** K10 – General.

## 1. Wprowadzenie

Artykuł dotyczy tego, czym prawo jest. Często szukamy prawa nie tam, gdzie ono realnie się znajduje. Szukamy prawa w tekstach prawnych (pozytywizm prawniczy), w normach boskich i uniwersalnych wartościach (doktryny prawa natury), w zachowaniach urzędników i adresatów prawa (realizm). Rzadko szukamy prawa w ludzkiej świadomości. A właśnie tam prawo się znajduje. Prawo jest bowiem przede wszystkim przeżyciem psychicznym: bez przeżycia psychicznego trudno mówić o prawie. Prawo nie jest bowiem instytucją samą dla siebie, dla księgi, w której słowa włożono, dla urzędnika, który prawo stosuje,

dla wzniosłych wartości, które prawo reprezentuje *de facto* i *de iure*. Gdybyśmy w naszym umyśle, tak kognitywnie patrząc, nie umieli pojąć praw, to po co byłoby całe rozbudowane prawo jako system czy porządek prawny?<sup>1</sup>

Autor tekstu podejmuje się analizy poglądów Leona Petrażyckiego w zderzeniu z tzw. *Scandinavian legal realism* lub *the Uppsala school* oraz wyjaśnienia pojęcia prawa, przy czym nacisk w tej analizie jest położony na myśl Petrażyckiego i Karla Olivecrony. Między Petrażyckim a Skandynawami można zauważyć pewne istotne podobieństwa. W artykule spróbowano zatem pogodzić wątki psychologiczne teorii prawa Petrażyckiego, która jest powszechnie znana w Polsce, z realizmem prawnym szkoły skandynawskiej założonej przez Axela Hägerströma, którego uczniem i kontynuatorem był – obok Alfa Rossa i Andersa Vilhelma Lundstedta – Karl Olivecrona. Na marginesie można dodać, że sam Herbert Hart uważał, iż teoria Hägerströma i Olivecrony (zwłaszcza model rozkazów, pojęcie prawa) jest bardzo przydatna, a nawet fundamentalna w rozumieniu prawa (i też w kontekście jego modelu reguł uznania)<sup>2</sup>.

Autor artykułu zastanawia się nad prostymi sprawami, gdyż filozofia traktuje o prostych sprawach. Czym jest prawo? Co to znaczy, że mnie wiąże prawo? Przecież, gdy stoję na granicy szwajcarsko-niemieckiej od strony Bazylei, wiąże mnie prawo federalne i kantonalne, jeden centymetr dalej – prawo V Republiki Francuskiej. Co to znaczy wiązać prawem? Wiazać w myśli? Wiazać poprzez sankcje? Czy ich świadomość? Przestępcy zakazy w myśli nie wiążą, a zakaz mimo to wiąże go prawnie! Autor proponuje wspólne odbycie naukowej podróży, wędrowki, choć jak powiedziałby Enrico Pattaro<sup>3</sup>, może jesteśmy jedynymi szaleńcami na tej drodze.

W artykule nie definiuje się pojęcia prawa, lecz odnosi je do faktów i – jak Karl Olivecrona w słynnej książce *Law as Fact*<sup>4</sup> – i poddaje naukowej krytyce i badaniom.

Istotne pojęcie stosowane w badaniach nad prawem to przede wszystkim *binding force*, wiążący przymus. Nie jest to ani fakt, ani przeżycie, ani norma prawna. Czym zatem jest? Jest to po prostu rzeczywistość (*reality*), która występuje w naszej psychice i która kształtuje jako byt psychiczny nasze postępowanie (inaczej niż u Marksa, gdzie byłby to *per analogiam* byt materialny kształtujący świadomość). Taki wniosek płynie z nauki Petrażyckiego i przede wszystkim Olivecrony.

---

<sup>1</sup> Zob. szerzej na temat badań kognitywnych nad intencjami, recepcją i zachowaniami w kontekście prawa i zachowań ocenianych z punktu widzenia zgodności z prawem: Sartor G., *A Treatise of Legal Philosophy and General Jurisprudence. Legal Reasoning. A Cognitive Approach to the Law*. Dordrecht: Springer, 2005, vol. 5, s. 31–45.

<sup>2</sup> O tym uznaniu Harta dla Skandynawów pisze ceniony filozof prawa Enrico Pattarro (zob. kolejny przypis).

<sup>3</sup> Pattarro E., *A Treatise of Legal Philosophy and General Jurisprudence. The Law and the Right. A Reappraisal of the Reality that Ought to Be*. Dordrecht: Springer, 2005, vol. 1, s. 131.

<sup>4</sup> Olivecrona K., *Law as Fact*. London – Copenhagen: Stevens & Sons, 1939.

## 2. Skandynawski realizm prawniczy

Skandynawska szkoła prawa<sup>5</sup> odrzuciła pojęcie uprawnień, praw (*rights*) jako pojęcie pełne metafizycznych odniesień, a zatem nic nieznaczące, puste. Prawnicy punkt widzenia powinien być pozbawiony takich pojęć.

Axel Hägerström, ojciec i założyciel skandynawskiej szkoły realizmu prawniczego z Uppsali, przeciwny filozofii idealistycznej i subiektywistycznej, łączył filozofię pozytywizmu prawnego z analityczną filozofią anglosaską i pozytywizmem logicznym Koła Wiedeńskiego. Te odniesienia miały wpływ na skandynawską filozofię prawa. Trzeba dodać, że Hägerström był pod wpływem neokantyzmu szkoły marburskiej. Odrzucał zatem metafizykę w całości. Ten realizm polegał na odrzuceniu koncepcji prawa naturalnego i praw naturalnych. W konsekwencji odrzucono także koncepcję praw człowieka jako absurdalną (o tym szerzej pisał Alf Ross<sup>6</sup>). Pojęcia prawne, a także wszelkie terminy i wartości, powinny być oparte na obserwacji, doświadczeniu, empirii. Wówczas są prawdziwe i realne. Jeśli nie mają odniesienia do rzeczywistości, nie istnieją. Wedle Hägerströma pojęcia takie jak „prawo” (*right*), „obowiązek” (*duty*) są pozbawione sensu, nic nie znaczą. Nie można ich bowiem naukowo zweryfikować ani też dowieść. Oczywiście mogą mieć wpływ na ludzi, którzy uzyskują takie prawa, ale jeśli nie odniesiemy ich do konkretnego przypadku, testu, faktu, to będą niczym więcej jak fantazją. Dla przykładu, jeśli mówię, że mam prawa obywatelskie, prawa człowieka, prawa naturalne, to są to puste słowa. Jeśli zaś oddam ważny głos w wyborach samorządowych, to znaczy, że moje prawo istnieje realnie. Jest faktem. Takie skrajnie empiryczno-sceptyczne ujęcie można skonfrontować z bardziej formalistycznym ujęciem pozytywizmu prawnego w wersji Harta, który twierdził, że takie pojęcia, jak uprawnienie, obowiązek, prawa mają szansę się obronić przy zastosowaniu formuł logiki i rozumowania *a priori*. Ponadto dla Hägerströma wszelkie sądy o wartościach są tak naprawdę wyrażeniami emocjonalnymi, a nie sądami o wartościach we właściwym sensie,

---

<sup>5</sup> Szeroko Pattaro E., dz. cyt., s. 131–144.

<sup>6</sup> Zob. Ross A., *On Law and Justice*. London: Stevens & Sons Limited, 1958. Ross sprzeciwia się idei praw człowieka i prawa naturalnego. Jak prostytutka (*harlot*) prawo naturalne, mówi Ross, jest do dyspozycji każdego. Każda ideologia może odwołać się do prawa natury. Ale jak to obronić, pyta się Ross, gdy wszelkie prawo naturalne (*every natural right*) ma ostateczną podstawę (*ultimate basis*) w *bezpośrednim prywatnym ośnieniu*, a nawet w kontemplacji czy intuicji? Czy moja intuicja nie jest tak samo dobra jak twoja? – kontynuuje. Arbitralny charakter metafizycznych rozważań jest wyjaśniony (i podważony) przez kryterium prawdy, którym jest dowód (s. 261). W ogóle, zdaniem Rossa, prawo (zbiór norm) nie ma jakiegś specjalnej pozycji. To doświadczenie, fakt jest wytyczną, dyrektywą. Słynna zasada sprawiedliwości „każdemu to, co mu się należy” jest zatem bez znaczenia, dopóki nie jest określone, co do kogo teraz konkretnie należy (co daje podstawę do *petitio principii* – s. 276). Jest bowiem jasne, wedle Rossa, że nie można polegać na niczym oprócz faktów. Nawet *regula prawna nie jest ani prawdziwa, ani fałszywa; jest dyrektywna, wskazówką* (s. 2). I w zasadzie ta reguła jest bardziej adresowana do sędziów niż do obywateli (por. s. 7 i nast.).

tj. we właściwym znaczeniu tego słowa. Niektórzy widzieli w tym zapewne nihilizm wartości. Hägerström zaś nieprzejednanie atakował różne pojęcia prawne. Chciał dowieść, że nie mają one naukowego zastosowania, nie da się ich odnieść do empirii, są puste, nie są faktem<sup>7</sup>.

A zatem zaczynając od szkoły Hägerströma, wędrujemy w stronę myśli Petrażyckiego i jego psychologii prawa, aby przebyć drogę do realizmu Olivecrony i spróbować wyjaśnić (rozjaśnić?) sens oraz pojęcie prawa.

### 3. Psychologia prawa Petrażyckiego

Leon Petrażycki<sup>8</sup> dokonał „rewolucji kopernikańskiej” w prawie, zmienił nasze myślenie o prawie poprzez ujęcie prawa jako zjawiska psychicznego. Jego dorobek i rola są jednak relatywnie słabo znane na Zachodzie, mimo że wiele myśli tego uczonego wyprzedziło dokonania zachodnich naukowców.

Przede wszystkim przyjął on oryginalną metodologię badawczą prawa. Uznał obserwację za podstawową metodę stosowaną do badania zjawisk, w tym prawa. Zjawiska w „świecie fizycznym” bada się poprzez „spostreżenia zmysłowe” („obserwacja zewnętrzna”), a te w „świecie duchowym” – poprzez obserwację wewnętrzną, introspekcję, tj. metodę introspekcyjną, psychologiczną. Uczony uznał prawo za zjawisko psychiczne. Chciał badać „zjawiska prawne we właściwym znaczeniu”. Chodziło mu konkretnie o „prawo pojęte jako zjawisko realne”. Co to znaczy „realne”? Takie, które zachodzi w ludzkim umyśle, psychice. Petrażycki rzecze: [...] skoro zjawiska prawne stanowią specyficzne procesy psychiczne, przeto nie ma i być nie może innych metod ich badania, niż metoda introspekcyjna (zwykła i eksperymentalna), jako droga podstawowa i bezwzględnie konieczna do poznania natury zjawisk prawnych<sup>9</sup>. Drugą metodą naukową w badaniach prawa zaproponowaną przez Petrażyckiego była metoda połączona obserwacji wewnętrznej i zewnętrznej (zwykłej i eksperymentalnej), jako droga pomocnicza i środek do wyjścia poza własną psychikę prawną badacza<sup>10</sup>. Zaproponował zatem do badania prawa dwie metody: obserwację wewnętrzną i połączoną obserwację wewnętrzną i zewnętrzną. Według Petrażyckiego całkowitym materiałem faktycznym do zbudowania podstaw na-

---

<sup>7</sup> Zob. Axel Hägerström. W: *Encyclopedia Britannica* [on-line]. [Dostęp 6.09.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.britannica.com/EBchecked/topic/251518/Axel-Hagerstrom> oraz Uppsala school. W: *Encyclopedia Britannica* [on-line]. [Dostęp 6.09.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.britannica.com/EBchecked/topic/618877/Uppsala-school>. Por. Pat-tarro E., dz. cyt.

<sup>8</sup> Zob. przede wszystkim: Petrażycki L., *O nauce, prawie i moralności. Pisma wybrane*. Warszawa: PWN, 1985; zob. też ciekawe omówienie jego poglądów w: Motyka K., *Leon Petrażycki. Challenge to Legal Orthodoxy*. Lublin: Towarzystwo Naukowe Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II, 2007, zwłaszcza s. 27–49.

<sup>9</sup> Tamże, s. 70–71.

<sup>10</sup> Tamże, s. 71.

ukowej teorii prawa są po pierwsze nasze własne przeżycia psychiczne, a po drugie nasze i cudze ruchy i stany ciała (znane nam z obserwacji bezpośredniej lub z innych źródeł)<sup>11</sup>.

Leon Petrażycki przestrzegał przed często popełnianym błędem w poznaniu jakiegoś zjawiska czy przedmiotu: [...] *należy się wystrzegać błędu, który polega na uznawaniu za coś realnego tych przedmiotów lub cech, których istnienie w świecie zewnętrznym jest tylko złudzeniem ludzi, przeżywających takie procesy, i uświadamiać sobie, że odpowiednie zjawiska istnieją realnie w psychice osoby, która przeżywa tego rodzaju ludzkie procesy – tylko w psychice tej osoby*<sup>12</sup>. Żeby zilustrować nieporozumienia związane z badaniem zjawisk życia moralnego, Petrażycki daje następujący przykład: gdy mówi się, że na kims „ciąży” dany obowiązek moralny, to sądzi się, że ten „obowiązek moralny”, jak to wskazuje zresztą samo użyte wyrażenie, *stanowi jakieś zjawisko realne, które się znajduje w tym samym miejscu, gdzie człowiek, któremu ów obowiązek przypisano*. Tak jednak nie jest, nie znajdziemy tego obowiązku w świecie fizycznym. Tak naprawdę jest to bowiem *zjawisko realne, odpowiadające wyrażeniu „obowiązek moralny”, które zachodzi w dziedzinie całkiem innej, mianowicie w psychice tego człowieka, który sądzi, że na kims „ciąży obowiązek moralny”*<sup>13</sup>. I tę samą zasadę trzeba brać *per analogiam* pod uwagę przy badaniu prawa. Za Petrażyckim wyobraźmy sobie, że istnieje taki sąd: „Właściciel majątku A ma prawo do otrzymania od dzierżawcy B 5000 zł czynszu dzierżawnego” albo „dzierżawca B obowiązany jest zapłacić właścicielowi A czynsz dzierżawny ustalony w umowie w wysokości 5000 zł”. Jak pisze Petrażycki, według terminologii prawniczej osoby A i B łączy stosunek prawny dzierżawy. Jest to na pewno zjawisko prawne. Petrażycki pyta się: gdzie to zjawisko prawne zachodzi? Pyta: gdzie należy je szukać, aby je poddać badaniu? Po pierwsze, według uczonego, błędem byłoby szukanie tego zjawiska gdzieś w przestrzeni pomiędzy osobami A i B (np. poprzez przyjęcie, że zjawisko prawne zachodzi w powiecie warszawskim, bo A i B mieszkają w tym powiecie). Błędem byłoby także przyjęcie, że obowiązek prawny przypisany w powyższym sądzie dzierżawcy B „tkwi w tym osobniku, a prawo do otrzymania 5000 zł jest czymś, co można znaleźć w osobie właściciela A, w jego rękach, w jego duszy lub gdziekolwiek bądź przy nim albo na nim”. Odpowiedź jest inna. Otóż, „zjawisko prawne zachodzi w tym wypadku w psychice tego trzeciego człowieka C, który sądzi, że A posiada prawo do otrzymania 5000 zł, a B ma obowiązek je zapłacić”. To jest właśnie zjawisko prawne. Przeżywa je obserwator. Taki sąd w świadomości może przeżywać także uczony prawnik. Prawnicy popełni błąd, jeśli będzie szukał prawa gdzieś indziej: [...] *jeżeli zacznie poszukiwać tego zjawiska prawnego gdzieś w przestrzeni nad ludźmi lub pomiędzy nimi, w „środowisku społecznym” lub tp., gdyż w tym wypadku zjawisko prawne zachodzi „w jego własnej głowie” – w jego psychice własnej i nigdzie poza nią*<sup>14</sup>.

<sup>11</sup> Zob. np. Petrażycki L., *Wstęp do nauki prawa i moralności. Podstawy psychologii emocjonalnej*. Warszawa: PWN, 1959, s. 47, 70–71.

<sup>12</sup> Tamże, s. 48.

<sup>13</sup> Tamże, s. 48–49.

<sup>14</sup> Tamże, s. 49–51.

Zdaniem Petrażyckiego zjawiska prawne są „swoistymi procesami psychicznymi”, które uwidaczniają się w np. „przypisywaniu różnym istotom wyobrażanym” (ludziom i innym istotom albo ich klasom) „obowiązków” i „praw”. Wywołuje to „złudzenie”, że wyobrażane istoty *znajdują się w stanie jakiegoś związania, zobowiązania, że mają w swym posiadaniu jakieś szczególne przedmioty („prawa”)*. Takiemu złudzeniu ulega też cała nauka prawa, a nawet nauka moralności (jeśli chodzi o nauczanie o normach moralnych). Petrażycki uważa, że w nauce prawa występuje „złudzenie optyczne”. Polega ono na tym, że [...] *nauka nie widzi zjawisk prawnych tam, gdzie one zachodzą rzeczywiście, lecz poszukuje ich tam, gdzie ich znaleźć i zbadać nie można, mianowicie w świecie zewnętrznym względem podmiotu, który zjawiska prawne przeżywa*<sup>15</sup>. Błąd nauki prawa jest bardzo poważny. Nauka nie bada tego, co powinno się badać, a traci czas na badanie tego, czego się nie powinno się badać: ów błąd [...] *zasłania przed jej wzrokiem zjawisko realne, wyłączając wszelką możliwość zbadania go i poznania, a zarazem naraża ją na bezpłodne marnowanie czasu i energii na poszukiwania i badania w takiej dziedzinie, gdzie zjawiska poszukiwanych znaleźć i zbadać nie można, utrwała naukę w wierze, że zjawisko mimo wszystko tam się znajduje, i wskutek tego skłania do dowolnego konstruowania w fantazji rzeczy, które w istocie nie istnieją*<sup>16</sup>. Konsekwencją tego błędu są różnego rodzaju doktryny prawników i filozofów o prawie, w których *konstruuje się rzeczy nieistniejące, używając różnych form i środków, naciągając rzeczywistość*. Są to teorie niejasne, sprzeczne, sztuczne. Petrażycki konsekwentnie atakuje wszelkiego rodzaju elementy metafizyczne czy mistyczne w teorii prawa (mówi o *hipotezach metafizycznych i mistycznych*). Odrzuca przyjmowanie fikcji w prawie oraz naciąganie i uznawanie *rzeczy nierealnych za istniejące z powoływaniem się na to, że bez fikcji nie można rozstrzygnąć zagadnienia*<sup>17</sup>. Jako przykład można poddać totalną krytykę, jaką poddaje Petrażycki teorię prawa za konstruowanie pojęcia „zgody powszechnej” jako uznania rozkazów przez wszystkich obywateli w sytuacji, gdy nie ma nawet mowy o znajomości większości ustaw przez obywateli<sup>18</sup>.

Zjawiska prawne zachodzą zatem nie tam, gdzie pod wpływem złudzenia optycznego sądzimy, że zachodzą. Gdy przeżywamy sądy prawne, prawa i obowiązki przypisujemy istotom ludzkim i nieludzkim oraz ich klasom, ale jest oczywiste, że zjawiska prawne zachodzą *w naszej świadomości – w świadomości tego, kto w danej chwili przeżywa myśli podobne*. Istnieje przy tym *olbrzymia ilość pozornych zjawisk prawnych*. Petrażycki mówi tak: nawet gdyby treść sądu prawnego polegała na tym, że przyznaje się wszystkim ludziom pewne prawa i obowiązki w stosunku do wszystkich ludzi, to jest to tylko jedno zjawisko prawne, a nie ich miliardy – jest to zjawisko, które zachodzi *w psychice tego, kto tę myśl przeżywa*<sup>19</sup>. Jeśli przeżywam sąd prawny *Skarb Państwa posiada prawo własności do tego a tego lasu*

---

<sup>15</sup> Tamże, s. 51.

<sup>16</sup> Tamże, s. 52.

<sup>17</sup> Tamże, s. 53.

<sup>18</sup> Tamże, s. 56–57.

<sup>19</sup> Tamże, s. 59.

w tym a tym powiecie; wszyscy są obowiązani powstrzymywać się od samowolnego wyrębu..., to jest to jedno zjawisko prawne w mojej głowie jako tego, który przeżywa ten sąd, przekonanie prawne<sup>20</sup>. Zjawisko prawne występuje w mojej świadomości, a nie gdzieś abstrakcyjnie w wymagowanym stosunku prawnym między Skarbem Państwa a mieszkańcami powiatu. Nie znajdę tego zjawiska prawnego ani w lesie, ani w powiecie, ani w urzędach. Niedostępne są też dla mnie wszystkie sfery istnienia zjawisk prawnych – nie wiem bowiem, co się dzieje w obcej duszy. Poprzez samoobserwację badam zjawiska prawne w sposób właściwy. Pewnych zjawisk prawnych nie jestem w stanie zrozumieć, jeśli w swoim życiu ich już nie poznałem, nie przeżyłem, nie znam z doświadczenia<sup>21</sup>.

Można zatem w tym miejscu wyróżnić następujące założenia psychologicznej teorii prawa Petrażyckiego (badania nad prawem są tu powiązane z psychologią emocjonalną)<sup>22</sup>, dodając do tego przykłady:

1. Prawo to zjawisko psychiczne, prawem są przeżycia psychiczne (można stwierdzić nawet według Petrażyckiego, czy np. dane dziecko *ma już zdolność do przeżywania procesów psychicznych typu prawnego*).
2. Dojrzały człowiek ma rozwinięte poczucie prawa, a ludzie, którzy nie mają tego poczucia, cechują się w skrajnym przypadku *absolutnym idiotyzmem prawnym* (i nie ma tu nic pejoratywnego; zdaniem Petrażyckiego może się on zdarzyć nawet u wybitnych uczonych), gdyż takie osoby są całkowicie niezdolne do przeżywania aktów psychicznych typu prawnego, a zatem do poznania, czym jest prawo, jakie są jego cechy, jak wpływa prawo jako pobudka na nasze postępowanie.
3. Prawo nie jest obiektywne, jest czymś subiektywnym – istnieje jako przeżycie w świadomości ludzkiej, jest zatem emocją (a emocje są podobne i można je porównać).
4. Moralność również jest emocją, to przeżycie jednostronne (Petrażycki podaje przykład żebraka, któremu mogę dać jałmużnę, gdyż mam taki obowiązek wynikający z religii, systemu wartości, etyki; ów żebrak nie może nic żądać ode mnie na gruncie prawa, nie ma roszczeń wobec mnie; odczuwam emocję, która nakazuje mi dać jałmużnę, jest to akt dobrej woli, akt moralny, a nie prawo).
5. Prawo to przeżycie (emocje) dwustronne, obowiązująco-przyznające, imperatywno-atrybutywne: w danej sytuacji (np. umowa o pracę) jedna osoba przeżywa poczucie obowiązku, inna – poczucie uprawnienia; słudze bowiem należy się zapłata za jego dobrą pracę w domu pana i obaj to czują, przeżywają jako prawo, które ich łączy; inni obserwatorzy też tak odczuwają i to jest właśnie prawem, czyli korelacją przeżyć uprawnienia i obowiązku.

<sup>20</sup> Tamże, s. 58.

<sup>21</sup> Tamże, s. 61, 64.

<sup>22</sup> Zob. przede wszystkim: Petrażycki L., *O nauce, prawie i moralności...*

6. Prawo pozytywne, stanowione przez państwo, nie jest prawem w rozumieniu ścisłym (tak to widzi Petrażycki), gdyż nie jest świadomie przeżywane przez ludzi.
7. Prawo zwyczajowe jest prawem prymitywnym w pewnym sensie, bezmyślnie i nieświadomie powtarzanym schematem na zasadzie takiej, że uświęca je tradycja, „tak czynili nasi przodkowie”, zawsze tak było, nie wypada inaczej etc. Często jednak prawo takie odrywa się od pierwotnego znaczenia, żyje własnym życiem, staje się tak oczywiste, że aż niewarte spisania.
8. Prawo, które jest stanowione przez państwo, nie może być oderwane od przeżyć prawnych, które przeżywają adresaci norm (jako przykład służy sytuacja na Papui Nowej Gwinei, gdzie metropolia wprowadziła nowe prawa, dekrety, oderwane od prawa zwyczajowego i przeżyć prawnych tubylców, co spowodowało odrzucenie praw metropolii przez tubylców).
9. Prawem jest także „prawo pokoiów dziecięcych”, reguły obowiązujące w życiu domowym i rodzinnym, każda rodzina jest jakby „mikroświatem prawnym” z wieloma regulami prawnymi<sup>23</sup>.
10. Prawo pełni funkcję wychowawczą w społeczeństwie (tu głównie chodzi o prawo stanowione i jest to zagadnienie z polityki prawa, aczkolwiek nabycie znajomości przeżywania aktów psychicznych typu prawnego następuje w rozwoju osobowości poprzez edukację czy socjalizację i tu także jest widoczny aspekt wychowawczy).

Imperatywno-atrybutywna definicja prawa, która jest antypaństwową koncepcją prawa, nie przesłoniła Petrażyckiemu obrazu pewnej praktyki prawa. Zdawał sobie świetnie sprawę z tego, że jest też prawo, które stanowi państwo i które od niego pochodzi. Petrażycki wyróżnił zatem prawo pozytywne i prawo intuicyjne oraz prawo oficjalne i prawo nieoficjalne<sup>24</sup>. Można powiedzieć, że o podziale na prawo pozytywne i prawo intuicyjne decyduje kryterium psychologiczne (co występuje w świadomości), a o podziale na prawo oficjalne i prawo nieoficjalne decyduje kryterium podmiotowe (kto stanowi prawo). Według Petrażyckiego prawo państwa jest tylko częścią albo jedną ze sfer prawa (mimo że ważną, ale tylko częścią). Prawo oficjalne jest prawem tworzonym przez państwo (np. parlament, rząd i inne organy). Prawem oficjalnym są ustawy, dekrety etc. Prawo nieoficjalne nie pochodzi od państwa i nie jest tworzone przez agendy państwa. Na przykład prawem nieoficjalnym są prawa mafii, klubów sportowych, tajnych stowarzyszeń, a także reguły rządzące daną rodziną. Prawem nieoficjalnym są też przeżycia psychiczne ludzi. Z kolei prawo pozytywne to

---

<sup>23</sup> Zob. też Motyka K., dz. cyt., s. 41–42.

<sup>24</sup> Poglądy Petrażyckiego zawarte są w wydaniach pism zebranych. Zob. np. Petrażycki L., *Wstęp do nauki prawa i moralności...* W tym miejscu nawiązuję do swoich tez wyrażonych w tekście: Bunikowski D., *Prawo nieoficjalne*. W: Bunikowski D., Dobrzeński K. (red.), *Pluralizm prawny. Tradycja, transformacje, nyzwania*. Toruń: Interdyscyplinarne Koło Naukowe Doktorantów UMK, 2009, s. 46–49 oraz do rozważań Motyka K., dz. cyt., s. 37–41.



reguły, które odnoszą się do faktów normatywnych występujących w ludzkiej świadomości. Do faktów normatywnych zalicza się ustawy, wyroki sądów, umowy cywilnoprawne, opinie prawników, maksymy prawne, zwyczaje, różnego rodzaju rozkazy, kontrakty, ale także przyrzeczenia i przysłowia. Fakt normatywny może być związany z regułą pochodzącą od władzy oficjalnej (oficjalne fakty normatywne, np. ustawy), ale także może przynależeć do sfery nieoficjalnej; wówczas będzie to normatywny fakt o nieoficjalnym charakterze (jak wyszydzany przykład kontraktu z diabłem; innym przykładem może być rozkaz członka rodziny czy zwrócenie uwagi przez stróża). Prawo intuicyjne występuje wówczas, gdy brakuje odniesienia do takiego faktu normatywnego w naszej świadomości. Źródłem reguł jest wówczas własne poczucie sprawiedliwości – to, co uważam za prawo, gdyż jest to słuszne, sprawiedliwe. Może wystąpić konflikt między prawem pozytywnym i intuicyjnym. Wówczas prawo intuicyjne zwycięża, na co wskazują historie rewolucji. Uważam np., że rządy dyktatora są złe i jest to moja reguła autonomiczna, norma swoista, moje prawo wewnętrzne. Mimo że prawo pozytywne wskazuje na konstytucję i ustawy dające mu władzę dyktatorską jako na oficjalne fakty normatywne, to przegrywają one w starciu z poczuciem sprawiedliwości<sup>25</sup>.

Reasumując, Petrażycki uważa, że prawem jest to, co przeżywamy jako prawo i obowiązek. „Prawdziwą praktykę” prawa znajdziemy nie tyle w sądach i urzędach, ile w zasadzie właśnie wszędzie poza nimi – u każdej osoby, w jej świadomości i w jej czynach. Prawo jest w Petrażyckim ujęciu kategorią bardzo szeroką. Jest przeżyciem psychicznym. Prawo właściwe ma niewiele wspólnego z prawem oficjalnym. Dla Petrażyckiego każda osoba – nie tylko sędzia, urzędnik, prawodawca – jest praktykiem prawa, przeżywa uprawnienia i obowiązki<sup>26</sup>. Petrażycki był realistą i wiedział, że obok prawa intuicyjnego, nieoficjalnego jest też prawo pozytywne, oficjalne, pochodzące od państwa<sup>27</sup>. Podstawową metodą badania prawa uczynił jednak introspekcję, a nie metodę analityczno-dogmatyczną. Teoria Petrażyckiego jest bliska pluralizmowi prawnemu: nakładają się na siebie różne prawa i porządki prawne czy normatywne w tej samej przestrzeni społecznej i konflikt jest instytucjonalnie nierozstrzygalny.

Warto wskazać, że współczesnym przykładem problemów dotyczących tego pluralizmu jest zakaz noszenia chust muzułmańskich w zachodnich państwach świeckich, których społeczeństwa w 2. połowie XX w. stały się wielokulturowe (multikulturowe). Prawo oficjalne zawiera zakazy noszenia chust w miejscach publicznych, tymczasem moje prawo, prawo intuicyjne, wewnętrzne nakazuje podążać mi za sumieniem i wielbić Allaha w taki oto sposób, który

---

<sup>25</sup> Bunikowski D., dz. cyt.; Motyka K., dz. cyt.

<sup>26</sup> Bunikowski D., dz. cyt., s. 48.

<sup>27</sup> Szczególnie widoczne jest to w jego pismach o polityce prawa. Zob. Petrażycki L., *Wstęp do nauki polityki prawa*. Warszawa: PWN, 1968. Por. też Przedmowa do *Wstępu do nauki prawa...*, s. 11–22.

jest zakazany przez prawo państwowe<sup>28</sup>. Prawo nieoficjalne jest tu ważniejsze niż prawo państwa, jest to prawo podstawowe w praktyce (nie ma znaczenia, czy sumienie, religię zakwalifikuję jako prawo nieoficjalne czy prawo pozytywne – fakt normatywny o nieoficjalnym charakterze). W przeciwnym wypadku postąpiłbym niezgodnie z sumieniem ukształtowanym przez religię i tradycję.

Petrażycki sprzeciwiał się wszelkim koncepcjom prawa, które stanowiły, że prawo pochodzi tylko od państwa. Jego koncepcja prawa jest antypozytywistyczna, antynaturalistyczna, antycentryczna, psychologizująca i realistyczna oraz prawno-pluralistyczna. Odrzuca się w niej wątki metafizyczne czy mistyczne prawa. Tworzy nowe podstawy naukowego badania prawa na gruncie psychologii emocjonalnej (szczegółowe rozważania na temat emocji wymagają odrębnego tekstu).

#### 4. Realizm Olivecrony

Realizm Karla Olivecrony nie jest szeroko znany w Polsce, podobnie zresztą jak sam filozof prawa. Tylko nieliczni zajmują się szkołą skandynawską i są tym samym nieco jak „szaleńcy”. Enrico Pattarro powołuje się w tym kontekście na rozmowę z św. p. Jerzym Wróblewskim, który stwierdził żartobliwie, że nikt już się tym nie zajmuje poza samym Pattarro. Pattarro zatem nazwał siebie też żartobliwie „szaleńcem z Bolonii”<sup>29</sup> – nawiązano do tegoż na samym wstępie.

Wydaje się, że można streścić teorię Olivecrony w następujący sposób<sup>30</sup>:

- a) prawo, mimo że często ujmowane jest jako zbiór norm pochodzących od państwa, tak naprawdę jest tylko faktem, a nie normą czy zbiorem norm,
- b) *prawo musi być koniecznym w jakiejś relacji z fenomenem, zjawiskiem na tym świecie*<sup>31</sup>,
- c) *a nic nie może być w relacji do zjawiska tego świata bez przynależności do czasu i miejsca*<sup>32</sup>, prawo zatem przynależy do czasu i miejsca,
- d) wszelkie rozważania o prawie, które szukają go na *tajemniczej drodze*, która jest ponad i *poza faktami z życia*, w prawie naturalnym etc., są absurdem, jako wewnętrznie sprzeczne<sup>33</sup>,
- e) przymus prawny, wiążący przymus prawa (*binding force of the law*) jest rzeczywistością (*reality*) jako idea w ludzkich umysłach (*an idea in human minds*)<sup>34</sup> – ta myśl, trzeba przyznać, jest bliska psychologizmowi Petrażyckiego!

---

<sup>28</sup> Zob. Fourneret J., France: Banning Legal Pluralism by Passing a Law. *Hastings International and Comparative Law Review* 2005–2006, vol. 29, s. 233–249. Por. też Shadid W., Van Koningsveld P.S., Muslim Dress in Europe: Debates on the Headscarf. *Journal of Islamic Studies* 2005, vol. 16, s. 35–61.

<sup>29</sup> Zob. przyp. 3.

<sup>30</sup> Olivecrona K., dz. cyt.

<sup>31</sup> Tamże, s. 16.

<sup>32</sup> Tamże.

<sup>33</sup> Tamże, zob. też tamże, s. 22–23.

- f) nie ma nic w świecie zewnętrznym, co dotyczy tej idei (przymusu prawnego) i koresponduje z nią w ludzkim umyśle<sup>35</sup>, nie ma żadnego faktu, który jest w świecie zewnętrznym i odpowiada pojęciu wiążącego przymusu prawnego,
- g) *każde podejście badacza, który twierdzi naukowo, że prawo jest wiążące w innym sensie niż aktualne wywieranie presji (actually exerting a pressure) na ludność, musi koniecznie prowadzić do absurdów i sprzeczności*<sup>36</sup> – to kolejna myśl bliska psychologizmowi Petrażyckiego; prawo bowiem wiąże w myśli, umyśle, świadomości, nie w książce, nie w akcie, nie w wyroku,
- h) jest bowiem różnica, *dzieląca wyraźna linia między realizmem a metafizyką, między metodą naukową a mistycyzmem w wyjaśnianiu i badaniu prawa*<sup>37</sup>,
- i) *prawo nie pochodzi od boga, ale jest oczywiste, że jest stworzone przez człowieka, jest dziełem ludzkim*<sup>38</sup>, co wskazuje na odrzucenie teorii prawa natury,
- j) *prawo jest ustanowione przez legislaturę albo w inny sposób – przez zwykłych ludzi z krwi i kości*<sup>39</sup>,
- k) *mówiąc inaczej, za prawem stoją naturalne przyczyny*<sup>40</sup>, a nie ponadnaturalne, boskie czy inne niż naturalne,
- l) z drugiej strony, obok tych naturalnych, ludzkich przyczyn, które stoją za prawem, mamy też „naturalne skutki”, tj. chodzi o to, że reguły prawne *wywierają presję na członków wspólnoty (exert an pressure on the members of the community)*<sup>41</sup>,
- m) *reguły prawa są naturalną przyczyną – oprócz innych – działań i aktów sędziów w sprawach sądowych, jak również zachowania w ogóle ludzi w stosunku do innych* – tu prawo jest traktowane jako czynnik oddziałujący na psychikę sędziego, ale także na zachowania ludzi; bliskie jest to ujęcie polityce prawa Petrażyckiego, gdzie prawo (ale już to stanowione) kształtuje szlachetne sumienia ludzi w „ideale miłości”,
- n) *prawodawcy i inni, którzy tworzą, ustanawiają – ze względu na swoją pozycję*<sup>42</sup> – *normy reguły prawne (people who are in position to lay down rules of law) mogą aktualnie wywierać wpływ na zachowania członków wspólnoty (may actually influence the conduct of the members of the community)*,

---

<sup>34</sup> Tamże, s. 17.

<sup>35</sup> Tamże.

<sup>36</sup> Tamże.

<sup>37</sup> Tamże.

<sup>38</sup> Tamże, s. 16.

<sup>39</sup> Tamże.

<sup>40</sup> Tamże.

<sup>41</sup> Tamże.

<sup>42</sup> Tamże, zob. też tamże, s. 26. Prawo narodów czy prawo Kościoła katolickiego są też prawem, ale nie mają tej samej natury co prawo wewnętrzne nowoczesnego państwa, twierdzi Olivecrona.

- o) przy czym – trzeba dodać do punktu powyższego – *to wszystko, co mogą zrobić*<sup>43</sup>, gdyż członkowie wspólnoty mogą nie zachować się zgodnie z regułą prawną, nie respektować jej, nie uważać za słuszną i łamać, być przestępcą etc.,
- p) prawo nie pochodzi tylko od państwa, mogą być też inne wspólnoty, w których stanowi się reguły prawne (wspólnota międzynarodowa, kościoły<sup>44</sup>), czym dopuszcza się pluralizm prawny,
- q) jednak fakty objęte pojęciem prawa nie zawsze są tej samej natury (np. prawo Kościoła a prawa państwa),
- r) prawo jest *łączem w łańcuchu przyczyny i skutku*<sup>45</sup>,
- s) prawo *ma miejsce pośród faktów w świecie czasu i przestrzeni*<sup>46</sup> i nie może należeć do *innego świata*<sup>47</sup>,
- t) *prawo nie może być z jednej strony faktem (którym bez wątpienia jest) z naturalnymi przyczynami i efektami, a z drugiej strony czymś poza łańcuchem przyczyn i skutków*<sup>48</sup>, gdyż była by to *sprzeczność, czysty przesąd*<sup>49</sup>,
- u) gdyby przyjąć, że takie założenie jak powyższe jest możliwe i ma sens, trzeba by uznać, że prawo jest związane z siłą ponadnaturalną (*supernatural power*)<sup>50</sup> – inaczej *słowa są puste jako użyte względem ludzkich zachowań bez realnej myśli dotyczącej ich*<sup>51</sup>; ten laicki, antynaturalistyczny punkt widzenia jest bliski też Petrażyckiemu, któremu są obce takie ponadnaturalne siły,
- v) *pewni filozofowie zdawali sobie jasno sprawę z konieczności umieszczenia prawa poza światem czasu i przestrzeni, jeśli prawo ma być ujęte jako wiążące w tradycyjnym sensie, a najbardziej logicznym wysiłkiem w tym kierunku była czysta teoria prawa Kelsena*<sup>52</sup>; koncepcje te były błędne, prawo należy do świata czas i przestrzeni,

---

<sup>43</sup> Tamże, s. 16.

<sup>44</sup> Zob. przyp. 40.

<sup>45</sup> Tamże.

<sup>46</sup> Tamże. W oryginale: *It has, therefore, a place among the facts of the world of time and space.*

<sup>47</sup> Tamże, s. 16–17.

<sup>48</sup> Tamże, s. 17.

<sup>49</sup> Tamże. W oryginale: *the contrary; pure superstition*, tzn. *Żeby utrzymać tę sprzeczność, trzeba popaść w czysty zabobon, przesąd*, dodaje Olivecrona.

<sup>50</sup> Tamże.

<sup>51</sup> Tamże.

<sup>52</sup> Tamże, s. 17–20. Teoria ta została też poddana krytyce przez Olivecronę. Celem Kelsena, jak pisze Olivecrona, było przedstawienie prawa w taki sposób, by było ono ujęte bez mieszania go z elementami obcymi jego naturze. Chciał zatem oddzielić prawo od etyki i faktów życia społecznego. Zdaniem Olivecrony popełnił jednak pewne błędy, bowiem *Jest czymś niemożliwym wytłumaczyć racjonalnie, jak fakty w świecie realnym mogą wywoływać skutki w kompletnie odmiennym „świecie Powinności?”* (s. 21). Jest to *wielka tajemnica*, jak pisze Olivecrona za Kelsenem. Olivecrona odrzuca tego rodzaju tajemnicę w wyjaśnianiu pojęcia prawa. Jest zresztą konsekwentny w odrzucaniu teorii, które traktują prawo metafizycznie czy mistycznie jako ponadnaturalne albo wiążą je z władzą ponadnaturalną (*supernatural power*). Ponadto Olivecrona zarzuca Kelsenowi odrzucenie przynależności prawa do kontekstu przyczyny i skutku (s. 20). Dla Kelsena natura prawa jest taka: *Jeśli jest A, to powinno być B* (s. 18–19). Olivecrona kwestionuje ten abstrakcjonizm, wskazując, że trzeba wykazać przyczynę (np. morderstwo, *murder*) i skutek (skazanie, *punishment*) w prawie. *Słowa zawarte w tekstach prawnych są faktami* i wpływają na zachowanie sędziego. *Prze-*

- w) bez wątpienia życie społeczne musi opierać się na prawie, ale nie na prawie ujętym w metafizycznym sensie – wymyślanym prawie (*imaginery law*), które stoi ponad faktami, wraz ze swoim wiążącym przymusem<sup>53</sup>,
- x) nasze życie społeczne jest oparte na realnym prawie (*actual law*), na prawie jako fakcie, jest to szersze ujęcie prawa, w którym zorganizowany przymus jest użyty według reguł prawa w sensie ścisłym (prawa państwa)<sup>54</sup>,
- y) wspólnota (*community*) musi opierać się współcześnie na zorganizowanym przymusie (*organized force*), inaczej nie byłoby realnego bezpieczeństwa (*real security*), nie tylko dla życia i zdrowia<sup>55</sup>,
- z) metafizyczne koncepcje prawa przyjmują jako presupozycję, że prawo jest gwarantowane (*guaranteed*) przez przymus<sup>56</sup>, tymczasem z realistycznego punktu widzenia to, co jest gwarantowane przez zorganizowany przymus, jest realnym, aktualnym stanem rzeczy we wspólnocie (*actual state of things in the community*)<sup>57</sup>.

Olivecrona twierdzi, że motywem działań człowieka może być moralność albo strach przed sankcją karną czy cywilną (*fear*). Nie kradniemy rzeczy naszych sąsiadów, dlatego że boimy się sankcji prawnych, lękamy się pójścia do więzienia, ale dlatego, że takie zachowanie jak kradzież jest nieuczciwe. Strach przed sankcją prawną może odgrywać pewną rolę w naszych zachowaniach, ale nie jest determinującym czynnikiem naszych zachowań zgodnych z prawem (*lawful conduct*). Ważniejszym czynnikiem czy motywem zgodnych z prawem zachowań są standardy moralne<sup>58</sup>.

Teoria Olivecrony jest realistyczną, antynaturalistyczną, czerpiącą z dorobku psychologii wizją prawa. Olivecrona jak Petrażycki odrzuca koncepcje metafizyczne i mistyczne prawa. Nawiązuje do pozytywizmu i normatywizmu, ale traktuje te teorie krytycznie (podobnie jak Petrażycki). Prawo bowiem jest dla Olivecrony faktem, a nie normą.

---

*stępstwo (zachowanie) i prawo (norma) są przyczynami skazania* (s. 19–20). Dlaczego bowiem morderca zasiada w ogół na ławie oskarżonych?

<sup>53</sup> Tamże, s. 136.

<sup>54</sup> Tamże.

<sup>55</sup> Tamże.

<sup>56</sup> Tamże, s. 128.

<sup>57</sup> Tamże, s. 129. Chodzi o gwarancję dla *pokojonnych warunków w ogólności, istniejącego podziału władzy nad ziemią i dobrami etc.*

<sup>58</sup> Zob. szerzej s. 143–151, zwłaszcza s. 144, 150.

## 5. Pojęcie prawa. Wnioski

W badaniach nad prawem pewne aspekty, fakty są pomijane. Jeśli prawo jest przeżyciem psychicznym, to jest też faktem występującym w umyśle, świadomości. Petrażycki mówiłby np. o fakcie normatywnym czy prawie nieoficjalnym (moim prawie), a Olivecrona – o zachowaniu się adresata normy prawnej ze względu na to, że norma pochodząca od prawodawcy wpłynęła w jego świadomości na podjęcie decyzji, jak ma się zachować. Prawo zatem jest faktem psychologicznym (przeżyciem zachodzącym w moim umyśle) i faktem behawioralno-realnym (występującym w świecie zewnętrznym jako zachowanie adresata normy, na które wpłynęła informacja o treści normy prawnej).

Petrażycki akcentuje przeżycie psychiczne prawa w umyśle. Jest to fakt występujący w umyśle. Olivecrona traktuje taki fakt czy rzeczywistość jako wiążący przymus prawa, a samo prawo jako fakt w świecie realnym, w świecie czasu i przestrzeni. W obu teoriach jest jednak widoczne nawiązanie do psychologizmu prawa. *Binding force* Olivecrony jest bliski przeżyciu prawnemu u Petrażyckiego. Sama zaś natura prawa jest nieco inna: dla Olivecrony prawo to fakt, konkretne zachowanie, stan rzeczy w świecie realnym (świat czasu i przestrzeni), a dla Petrażyckiego prawo to przeżycie występujące w świecie wewnętrznym (psychika), które dotyczy zachowania w świecie zewnętrznym lub wpływa na takie zachowanie.

Co ciekawe, obaj – Petrażycki<sup>59</sup> i Olivecrona<sup>60</sup> – niezależnie od siebie krytykują, ale bardzo podobnie, istnienie „woli państwa”. Jest to pojęcie puste, nieznaczące. Skandynawska szkoła, jak wiadomo, za Hägerströmem poszła jeszcze dalej (zwłaszcza Ross): nie ma czegoś takiego jak prawa człowieka, roszczenie, obowiązek, to puste pojęcia, o ile nie stają się faktami w realnym świecie. Liczy się prawo jako fakt. Socjologowie prawa (jak Rottleuthner<sup>61</sup>) powiedzieliby: liczą się *law-related facts* – fakty (konkretne), do których prawo się odnosi, bo samo prawo jako całość nie jest jeszcze faktem.

Prawo jako fakt psychologiczny i prawo jako fakt behawioralny uzupełniają wizję prawa jako tekstu prawnego i prawa jako wartości. Ale uzupełnienie to poprowadzi nas do paradoksalnego wniosku (odmiennego od tego, co chciałby nawet sam Olivecrona!), który może być potępiony przez doktrynę. Wniosek

---

<sup>59</sup> Petrażycki L., *Teoria prawa i państwa w związku z teorią moralności*. Warszawa: PWN, 1959–1960, s. 233 i nast.

<sup>60</sup> Olivecrona K., dz. cyt., s. 22–23. Olivecrona zastanawia się, jak można zbadać wolę państwa w aktach prawnych, a przecież prawo ma zawierać wolę państwa wedle klasycznych teorii; jak można mówić o woli organów, takich jak parlament (osób, które w danym momencie zasiadają w strukturach władzy). Wola państwa jest *czystą imaginacją*. Olivecrona pisze, że politycy nie znają nawet malej części systemu prawa i mają dużo innych rzeczy do robienia niż zastanawianie się nad wolą (*willing*) państwa wyrażaną poprzez prawo. Oni po prostu uczestniczą tylko w legislacji.

<sup>61</sup> Rottleuthner H., *A Treatise of Legal Philosophy and General Jurisprudence. Foundations of Law*. Dordrecht: Springer, 2005, vol. 2, s. 24–26.

jest taki: prawo faktycznie nie obowiązuje i nie wiąże wszystkich adresatów tak samo. Dlaczego? Każdy z nas ma bowiem inną świadomość i możliwości percepcyjne, adaptacyjne (i moralne?) wobec informacji o normach prawnych pochodzących od prawodawcy.

Żyjemy naszymi wyobrażeniami o prawie, a nie prawem takim, jakie jest zapisane literalnie w tekstach prawnych, precedensach etc. Żyjemy w przepoczworzonym na różne sposoby przez nas samym obrazem prawa. Może to się odbyć pod wpływem środowiska lub innych okoliczności – to nie muszą być tylko względy wewnętrzne dotyczące człowieka. Postępujemy potem wedle tych naszych wyobrażeń o prawie. I tak psychologizm stapia się z realizmem: to, co dzieje się w naszej świadomości, stapia się w różnych zależnościach z tym, co robimy. Prawem zatem byłoby także to, co ja uważam, że państwo za prawo uważa...

W ten sposób jest to rewolucyjna konkluzja: cały nasz system prawny jest dość kruchy, skoro każdy prawo rozumie inaczej, ma inną wiedzę na temat norm prawnych, inaczej je rozumie, inaczej przeżywa prawo. Na szczęście w tej fikcji prawnej i fikcji społecznej da się żyć. Zawsze można przyjąć, że większość przeżyć, odczuć mamy podobne jako członkowie wspólnoty albo że jest się tzw. rozsądnym człowiekiem (*the Reasonable Man* – kryterium znane od lat w orzecznictwie sądów anglosaskich<sup>62</sup>). Ale jest to też problem coraz bardziej widoczny np. w *defense culture*, *obronie przez kulturę* (np. interesująca sprawa *State v. Kargar*<sup>63</sup> ze Stanów Zjednoczonych) – gdy ktoś pochodzi z innej kultury, przybywa do nas w celu zamieszkania i styka się z nowym porządkiem prawnym, a prawo personalne za nim nie podąża, według prawa państwa, które gościa przyjmuje... On znać naszych reguł często po prostu nie może.

I tak w dalszym ciągu pojęcie prawa budzi nasze wątpliwości: drwić można z Kanta, że drwił z prawników, że *wciąż jeszcze szukają definicji dla swego pojęcia prawa*, a sam nie znalazł dobrego rozwiązania tego problemu. Ale też sami wciąż poszukujemy: często nie tam, gdzie trzeba i nie tylko tam, gdzie powinno się. Nie znalazł pewnie dobrej definicji także ani Petrażycki (piszący z ironią

---

<sup>62</sup> Na temat tego kryterium zob. w kontekście „obrony przez kulturę: Donovan J.N., *Legal Anthropology. An Introduction*. Lanham: Altamira Press, 2008, s. 229.

<sup>63</sup> *State v. Kargar* 679 A. 2d 81. [Maine 1996]. Jest to sprawa mieszkańca Stanów Zjednoczonych – muzułmanina pochodzącego z kraju islamskiego, który pocałował w przyrodzenie swojego 9-miesięcznego syna. Była to forma radości. Prawo islamskie nie traktuje tego zachowania jako czynu niemoralnego czy zakazanego prawnie. Prawo karne stanu Maine kwalifikowało taki czyn jako „poważne seksualne nadużycie”. Muzułmanin nie był świadomy tego zakazu prawnego ani nie widział niczego złego w tym, co uczynił. Sąd zaakceptował tę „obronę przez kulturę”. W doktrynie pojawiają się coraz częściej poglądy (np. Renteln, Donovan), by przy orzekaniu brać pod uwagę czynniki i normy kulturowe, a tym samym łagodzić srogość i sztywność prawa oficjalnego, pozytywnego.

o Kancie<sup>64</sup>), ani Olivecrona, ale dołożyli cenne cegielki pod budowę świątyni nauki prawa, służąc jako kapłani – choć nie chcieliby tego teologicznego czy religijnego odniesienia – wyjaśnianiu jego sensu i pojęcia. W tym sensie można z nich czerpać, nawet jako miękki pozytywista czy instytucjonalny pozytywista albo współczesny niepozytywista. Prawo jest bowiem w naszej psychice, wpływając na postępowanie – jest to bardzo ważna sfera badania pojęcia prawa. Wydaje się, że psychologiczna teoria prawa i nauka płynąca z teorii Petrażyckiego i Olivecrony wzmacniają uznanie dla pluralizmu prawnego jako koncepcji prawdziwej i ostatecznie pogrążają pozytywizm prawniczy. Autor zdaje sobie sprawę, że na co dzień lepiej być pozytywistą, gdyż to daje pewność, jasność, stabilizację, a większość spraw prawnych jest prostych, ale gdyby w nauce taka opinia dominowała niepodzielnie, nie byłoby nigdy psychologicznej teorii prawa i otwarcia na nowe sfery badania prawa, ważniejsze w praktyce niż suchy tekst prawny.

## Literatura

- Axel Hägerström. W: *Encyclopedia Britannica* [on-line]. [Dostęp 6.09.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.britannica.com/EBchecked/topic/251518/Axel-Hagerstrom>.
- Bunikowski D., Prawo nieoficjalne. W: Bunikowski D., Dobrzeniecki K. (red.), *Pluralizm prawny. Tradycja, transformacje, wyzwania*. Toruń: Interdyscyplinarne Koło Naukowe Doktorantów UMK, 2009. ISBN 978-83-922006-8-0.
- Donovan J.N., *Legal Anthropology. An Introduction*. Lanham: Altamira Press, 2008. ISBN 978-0759109834.
- Fourneret J., France: Banning Legal Pluralism by Passing a Law. *Hastings International and Comparative Law Review* 2005–2006, vol. 29.
- Motyka K., *Leon Petrażycki. Challenge to Legal Orthodoxy*. Lublin: Towarzystwo Naukowe Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II, 2007. ISBN 978-83-7306-333-4.
- Olivecrona K., *Law as Fact*. London – Copenhagen: Stevens & Sons, 1939.
- Pattarro E., *A Treatise of Legal Philosophy and General Jurisprudence. The Law and the Right. A Reappraisal of the Reality that Ought to Be*. Dordrecht: Springer, 2005, vol. 1. ISBN 1-4020-3387-7.
- Petrażycki L., *O nauce, prawie i moralności. Pisma wybrane*. Warszawa: PWN, 1985.
- Petrażycki L., *Teoria prawa i państwa w związku z teorią moralności*. Warszawa: PWN, 1959–1960.
- Petrażycki L., *Wstęp do nauki polityki prawa*. Warszawa: PWN, 1968.
- Petrażycki L., *Wstęp do nauki prawa i moralności. Podstawy psychologii emocjonalnej*. Warszawa: PWN, 1959.

---

<sup>64</sup> Zob. Petrażycki L., *O nauce, prawie i moralności...*, s. 167. To właśnie Petrażycki o wielkim Kancie pisze, że drwił ze współczesnych sobie filozofów, jako że *wciąż jeszcze szukają definicji dla swego pojęcia prawa*, a sam pracował nad *rozstrzygnięciem tego problemu, bez powodzenia*.



- Ross A., *On Law and Justice*. London: Stevens & Sons Limited, 1958.
- Rottleuthner H., *A Treatise of Legal Philosophy and General Jurisprudence. Foundations of Law*. Dordrecht: Springer, 2005, vol. 2. ISBN 1-4020-3387-7.
- Sartor G., *A Treatise of Legal Philosophy and General Jurisprudence. Legal Reasoning. A Cognitive Approach to the Law*. Dordrecht: Springer, 2005, vol. 5. ISBN 1-4020-3387-7.
- Shadid W., Van Koningsveld P.S., Muslim Dress in Europe: Debates on the Headscarf. *Journal of Islamic Studies* 2005, vol. 16.
- Uppsala school. W: *Encyclopedia Britannica* [on-line]. [Dostęp 6.09.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.britannica.com/EBchecked/topic/618877/Uppsala-school>.



**ORGANY WŁADZY PUBLICZNEJ  
ORAZ URZĘDY OBSŁUGUJĄCE TE ORGANY –  
WĄTPLIWOŚCI INTERPRETACYJNE W ZAKRESIE  
PODMIOTOWOŚCI W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG**

*Kalina Kunowska*

*Ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio*  
W takich samych okolicznościach należy  
stosować takie same rozwiązania prawne

**Abstrakt:** W niniejszym artykule, na podstawie przeprowadzonych badań przez Kancelarię Doradztwa Podatkowego S.C. K.K. Kunowscy z Gdańska, autorka udowadnia, że przy kompleksowym zarządzaniu finansami gminy nie można pominąć – w procesie zarządzania ryzykiem (*risk management*) – również ryzyka, u podstaw którego leżą regulacje z zakresu podatków. Przeprowadzone badania wykazały bowiem, iż liczne kontrowersje podatkowe dotyczące głównie podatku od towarów i usług (w zakresie podmiotowości) niosą za sobą poważne ryzyko finansowe dla gmin. Autorka wskazuje także na podstawowe przyczyny powstawania ryzyka finansowego dla gminy, związanego z podatkiem od towarów i usług (VAT). W konkluzji przedstawiono konsekwencje finansowe dla gospodarki gminy wynikające z kontrowersji podatkowych oraz zasugerowano drogę zminimalizowania ryzyka w tej materii.

**Słowa kluczowe:** finanse gminne, kancelaria doradztwa podatkowego, kontrowersje podatkowe, podatnicy, zarządzanie ryzykiem.

**JEL Classification:** K34 – Tax Law.

## 1. Wprowadzenie

Roli samorządu terytorialnego jako nieodłącznego elementu funkcjonowania państwa nie można przecenić. Rola ta jest znacząca dla społeczności lokalnych i dla ogółu obywateli zarówno w obszarze ekonomicznym, jak i prawno-podatkowym.

Pomimo tak ważnej pozycji, jaką w Polsce ma samorząd terytorialny, nie był on do tej pory przedmiotem badań naukowych w zakresie zasad opodatkowania – obowiązków podatkowych spoczywających zarówno na samym samorządzie terytorialnym, jak i na podmiotach utworzonych w celu realizacji jego zadań. Opodatkowanie samorządu terytorialnego w kompleksowym ujęciu nie było też dotychczas przedmiotem rozważań krajowej literatury. Ani doktryna, ani judykatura nie dopracowały się również jednolitej definicji pojęcia samorząd terytorialny, co jest bardzo istotną kwestią dla określenia podmiotowości podatkowej<sup>1</sup>.

Na przestrzeni ostatnich kilku lat pojawiło się pilne zapotrzebowanie – sygnalizowane w szczególności przez same samorządy terytorialne – zbadania i dokonania oceny reguł opodatkowania samorządu terytorialnego. Autorka podjęła się zbadania tych zagadnień oraz postawiła tezę, że od lat obserwuje się stagnację w procesie ujednolicania przepisów prawa podatkowego dotyczącego samorządu terytorialnego.

Niniejszy artykuł oparto na wynikach badań, jakie autorka (doradca podatkowy jednostek samorządu terytorialnego) prowadzi, analizując problemy podatkowe gmin – podstawowych jednostek samorządu terytorialnego<sup>2</sup> jako podatników podatku od towarów i usług<sup>3</sup> w aspekcie podmiotowości podatkowej podmiotów prawa publicznego, w tym krajowych, regionalnych i lokalnych organów władzy, bo tak należy rozumieć podmioty wyłączone z opodatkowania

---

<sup>1</sup> Pojęcie samorządu terytorialnego nie jest rozumiane jednolicie. Zarówno *Światowa deklaracja samorządu lokalnego* uchwalona we wrześniu 1985 r., jak i *Europejska karta samorządu terytorialnego* z 15 października tego samego roku przyjmują, że samorząd terytorialny poprzez jego konstytucyjną regulację otrzymuje status jednej z podstawowych instytucji ustrojowo-prawnych współczesnego państwa. W Polsce status samorządu terytorialnego uregulowany został w rozdziale VII *Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.* Żadne z ustawodawstw nie zawiera jednak wyczerpującej definicji samorządu terytorialnego, dlatego też należałoby sięgnąć do doktryny, która sformułowała definicję samorządu terytorialnego opartą na katalogu cech jemu przypisywanych, takich jak: podmiot i przedmiot samorządu, jego zadania oraz formy i zasady sprawowania nad nim nadzoru. Por. Dolnicki B., *Samorząd terytorialny*. Kraków: Kantor Wydawniczy Zakamycze, 2006.

<sup>2</sup> Zgodnie z przepisami art. 164 ust. 1 Konstytucji RP podstawową jednostką samorządu terytorialnego jest gmina.

<sup>3</sup> Badaniom nie poddano pozostałych jednostek samorządu terytorialnego, tj. jednostek szczebla powiatu oraz województwa, jednakże biorąc pod uwagę istotę i merytoryczny zakres badań, można sformułować wniosek o występowaniu analogicznych problemów podatkowych w tych podmiotach.

w rozumieniu przepisów art. 13 112 dyrektywy Rady Europejskiej, zwanych dalej podmiotami prawa publicznego<sup>4</sup>.

W badaniach wykorzystano doświadczenia praktyki zawodowej autorki, z której wynika, że brak ogólnej interpretacji ministra finansów w analizowanym zakresie wpływa negatywnie na funkcjonowanie gmin oraz zagraża ich finansom.

## **2. Instytucja wydawania interpretacji z zakresu prawa podatkowego**

We współczesnych systemach podatkowych prawo do bycia informowanym należy do podstawowych praw podatnika. Unormowania gwarantujące realizację tego prawa eliminują niepewność podatnika odnoszącą się do jego obowiązków i uprawnień i pozwalają na właściwe projektowanie przyszłych przedsięwzięć gospodarczych<sup>5</sup>. Unormowania dotyczące prawa do uzyskania interpretacji przepisów prawa podatkowego mogą w różny sposób określać uprawnienia podmiotów, do których są one adresowane, a tym samym zakres ich ochrony. Chodzi bowiem o stworzenie najlepszych gwarancji podmiotom planującym rozmaite przedsięwzięcia i dążącym do uzyskania pewności co do swojej sytuacji podatkowej<sup>6</sup>. *Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa*<sup>7</sup> (dalej o.p.), wprowadzająca instytucję zarówno interpretacji ogólnych, jak i interpretacji indywidualnych, miała właśnie na celu zapewnienie tych gwarancji. Zgodnie z art. 14a o.p. minister finansów ma obowiązek dążenia do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy administracji skarbowej, dokonując jego interpretacji przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Interpretacje ogólne są publikowane w *Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów* oraz umieszczane w *Biuletynie Informacji Publicznej*. W biuletynie tym zamieszcza się również interpretacje indywidualne. Ponadto interpretacje indywidualne przekazywane są właściwym rzeczowo organom podatkowym i organom kontroli skarbowej. Minister finansów sprawuje również ogólny nadzór w sprawach podatkowych (art. 14 o.p.). W doktrynie<sup>8</sup> podkreśla się, że za cel nadzoru podatkowego należy przyjąć zapewnienie przez organ nadzorczy prawidłowości działania organów (podmiotów) nadzorowanych w szczególności poprzez za-

---

<sup>4</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 2006, nr 347, s. 1, ze zm.

<sup>5</sup> Nykiel W., Wiążące interpretacje prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, płatników i inkasentów - niektóre możliwe rozwiązania. W: *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych, księga dedykowana profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*. Lublin: Wydaw. UMCS, 2005, s. 281.

<sup>6</sup> Por. Nykiel W., Strzelec D., Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach (1). *Przegląd Podatkowy* 2007, nr 1–6.

<sup>7</sup> Tekst jedn. Dz.U. 2005, nr 8, poz. 60, ze zm.

<sup>8</sup> Brzeziński B. i in., *Ordynacja podatkowa – komentarz*. Toruń: TNOiK Dom Organizatora, 2007, t. 1.

pobieganie i usuwanie nieprawidłowości w zakresie prawa podatkowego. Do kompetencji ministra finansów należy bowiem zarówno nadzór bezpośredni, jak i nadzór zwierzchni, w tym również upoważniony jest on do kontroli nadzorowanych organów podatkowych. Cięży na nim także obowiązek udzielania podległym sobie organom pomocy organizacyjnej, personalnej oraz koordynacyjnej. Minister finansów wyposażony został również w środki restrykcyjne.

### 3. Status podatnika – stan faktyczny

Z dniem wejścia Polski do Wspólnoty Europejskiej trudności w stosowaniu tzw. przepisów vatowskich odczuły w szczególności jednostki samorządu terytorialnego, albowiem pod mocą obowiązującej wcześniej w naszym kraju *Ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym*<sup>9</sup> zdecydowana większość wykonywanych przez nie czynności nie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

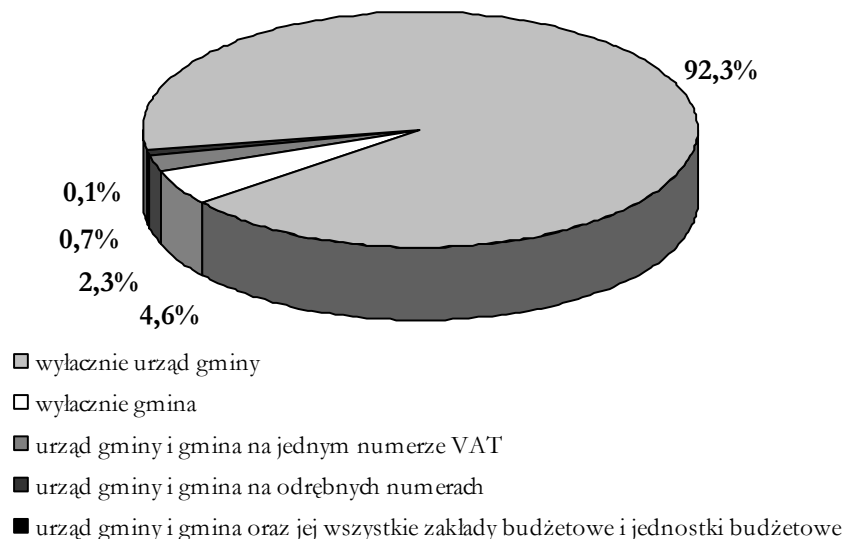
Jednym z kluczowych problemów z zakresu tego tytułu podatkowego niosącym poważne zagrożenia dla gminy (niestety nie jedynym) stała się kwestia statusu jednostki samorządu terytorialnego (gminy) oraz obsługującego ją urzędu jako podatników podatku od towarów i usług zarówno w świetle prawa wspólnotowego, jak i prawa krajowego. Dla gospodarki gminy bardzo istotna jest bowiem poprawna interpretacja przepisów dotyczących podmiotowości w podatku od towarów i usług, albowiem ich stosowanie ma bezpośredni wpływ na finanse gminne.

Po dokonanej przez autorkę niniejszej publikacji analizie stosowania polskich regulacji prawnych dotyczących badanego zagadnienia (w historycznym aspekcie) można stwierdzić, że faktycznie od dnia 1 maja 2004 r. do chwili obecnej, pomimo licznych nowelizacji ustawy, nie wyeliminowano problemów z wykładnią przepisów w zakresie podatku od towarów i usług w kwestii statusu organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy jako podatników tego podatku.

Liczne interpretacje organów podatkowych oraz orzecznictwo sądownictwa administracyjnego, nie mówiąc już o bogatym piśmiennictwie (głównie artykuły prasowe), wskazują na dużą różnorodność stanowisk i poglądów. Rozbieżności w określeniu statusu podatnika (gmina czy urząd gminy?) wyraźnie potwierdza polska praktyka stosowania prawa podatkowego. Wśród badanych podmiotów (próba sondażowa 240 podmiotów) działających w Polsce w okresie od 1 maja 2004 r. do 31 grudnia 2008 r. wyodrębniono kilka wariantów rejestracyjnych (rys. 1). Warto dodać, że organy podatkowe nadal rejestrują dowolnie, według życzenia wnioskującego.

---

<sup>9</sup> Dz.U. nr 11, poz. 50, ze zm.



Rys. 1. Zarejestrowani podatnicy VAT

Źródło: opracowanie własne.

Dane te świadczą jednoznacznie o tym, że organy podatkowe za zgodą i wiedzą ministra finansów akceptują ten stan rzeczy, a więc utrzymują *status quo* niedopuszczalnej w państwie prawa sytuacji, gdy w tych samych okolicznościach faktycznych i prawnych odmiennie traktuje się podmioty.

#### 4. Status podatnika – dorobek interpretacyjny

O wątpliwościach co do wykładni polskich regulacji w zakresie podatku od towarów i usług świadczy zarówno liczba wydanych interpretacji indywidualnych, jak i opublikowanych orzeczeń sądów administracyjnych. W latach 2004–2008 organy podatkowe wydały około 90 tys. interpretacji prawa podatkowego, w tym około 44 tys. z zakresu podatku od towarów i usług. Przedstawione poniżej przykładowe interpretacje prawa podatkowego potwierdzają rozbieżne stanowisko organów podatkowych co do podmiotowości organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w podatku od towarów i usług.

Pierwsze z nich wskazują, że to urzędy gminy są podatnikami podatku od towarów i usług w zakresie czynności (zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, do realizacji których zostały one powołane), które prowadzą do zakłócenia konkurencji<sup>10</sup>. Są to liczne postanowienia w sprawie interpretacji

<sup>10</sup> Pogląd ten, przedstawiony w prezentowanych interpretacjach, autorka uznaje za jak najbardziej słuszny i znajdujący oparcie w obowiązujących przepisach prawa wspólnotowego oraz krajowego. Trzeba jednak zauważyć, że niektóre z tych interpretacji całkowicie błędnie (bez umo-

prawa podatkowego wydawane przez naczelników urzędów skarbowych oraz dyrektorów izb skarbowych, a także ministra finansów.

Jednocześnie wydawane są interpretacje prawa podatkowego prezentujące odmienny pogląd, że to bądź wyłącznie jednostki samorządu terytorialnego (gminy) są podatnikami podatku od towarów i usług, bądź jednocześnie gminy i urzędy je obsługujące jako jeden podatnik VAT<sup>11</sup>. Należą do nich liczne indywidualne interpretacje prawa podatkowego, a także wyjaśnienia organów podatkowych. Również najnowsza z 26 lutego 2010 r. interpretacja indywidualna ministra finansów, w imieniu którego działał dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, potwierdza, że zdaniem ministra finansów to gmina jako osoba prawna powinna być uznana za podatnika podatku od towarów i usług.

Warto zauważyć, że w swoim stanowisku minister finansów nie uznaje urzędów gmin jako podatników podatku od towarów i usług jako jedynych jednostek budżetowych. Nie kwestionuje bowiem podmiotowości podatkowej z tytułu tego podatku pozostałych jednostek budżetowych, które przecież działają na bazie tych samych podstaw prawnych.

Ponadto minister finansów nie bierze pod uwagę tego, że w Polsce obowiązująca odrębność organizacyjna i prawna (jednostki samorządu terytorialnego, np. gminy, i obsługującego ją urzędu jako jednostki budżetowej, np. urzędu miasta) znajduje również swoje odbicie w zasadach rachunkowości sformułowanych w przepisach *Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych* oraz w *Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych*<sup>12</sup>. Rozporządzenie to wyraźnie rozdziela przedmiotowy zakres ewidencjonowania obowiązujący jednostki samorządu terytorialnego od zakresu obowiązującego jednostki budżetowe, zakłady budżetowe oraz gospodarstwa pomocnicze.

Gmina jako jednostka samorządu terytorialnego zobowiązana jest wyłącznie do prowadzenia rachunkowości budżetu w rozmiarach narzuconych przez

---

cowania prawnego) uznają również (jednocześnie) gminę za podatnika podatku od towarów i usług, argumentując, że gmina wykonuje zadania publiczne we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność oraz że można użyć jednego numeru identyfikacji podatkowej (NIP) jednocześnie dla gminy i urzędu gminy.

<sup>11</sup> Stanowisko takie zdaniem autorki należy uznać za całkowicie nietrafne. Trzeba jednak zauważyć, że interpretacje te pomimo ich oczywistych wad przyznają podmiotowość prawno-podatkową urzędom gmin jako urzędom obsługującym organy władzy samorządowej, co należy uznać za prawidłowe.

<sup>12</sup> Przed wejściem w życie *Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych*, Dz.U. 2006, nr 142, poz. 1020, ze zm., powyższa kwestia uregulowana była w przepisach *Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych*, tekst jedn. Dz.U. 2003, nr 15, poz. 148, ze zm. oraz w przepisach *Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych*, Dz.U. nr 153, poz. 1752, ze zm. Obecnie kwestię tę regulują postanowienia *Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych*, Dz.U. nr 157, poz. 1240, ze zm.



obowiązujący ją plan kont wynikający z przytoczonego powyżej rozporządzenia ministra finansów. Z uregulowań tych wynika jednoznacznie, że cała działalność operacyjna gminy ulokowana w zakładach oraz jednostkach budżetowych i gospodarstwach pomocniczych ma swoje odzwierciedlenie w obowiązującym je planie kont.

Gmina (jednostka samorządowa) nie ma więc prawnych możliwości prowadzenia ewidencji i rozliczeń podatku od towarów i usług na kontach księgowych gminy. Uprawnienie to ma wyłącznie urząd gminy w zakresie prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej w rozumieniu podatku od towarów i usług. Zgodnie zatem z obowiązującym prawem ewidencja rozliczeń podatku od towarów i usług może być prowadzona wyłącznie na kontach urzędu obsługującego organy gminy. Wynika z tego m.in. obowiązek wystawiania faktur przy zakupach towarów i usług wyłącznie na urząd gminy, a faktur sprzedaży wyłącznie przez ten urząd, bo to on wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z istotą tego podatku.

Minister finansów, działający za pośrednictwem upoważnionych dyrektorów izb skarbowych, wydając interpretacje indywidualne<sup>13</sup>, w których to odmawia uznania urzędów gmin (miast) za podatników podatku od towarów i usług, uznając za podatników wyłącznie jednostki samorządowe (gminy), jednocześnie nie zmienia własnego *Rozporządzenia z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych*, którego przepisy nie pozwalają, a wręcz zabraniają jednostkom samorządowym dokumentowania, ewidencjonowania oraz sprawozdawania operacji jako podatnikom podatku od towarów i usług. W powyższej kwestii należy zatem całkowicie podzielić stanowisko inspektora Wydziału Kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie, Zbigniewa Cieśli, w myśl którego jednostka samorządowa (gmina) nie może mieć statusu podatnika podatku od towarów i usług<sup>14</sup>.

Ten stan rzeczy ma miejsce w tym samym czasie, kiedy (jak wykazano wcześniej) organy podatkowe nadal rejestrują organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy dowolnie, według życzeń wnioskujących, jako czynnych podatników podatku od towarów i usług. Można zatem postawić pytanie, na jakiej podstawie prawnej minister finansów oraz podległe jemu organy podatkowe stosują taką praktykę? Dlaczego nagle po szesnastu latach obowiązywania w Polsce podatku od towarów i usług i po kilku latach członkostwa Polski w Unii Europejskiej pojawia się tak zaskakująca zmiana stanowiska ministra finansów, z której wynika, że urząd miasta (jednostka budżetowa) nie jest już podatnikiem podatku od towarów i usług, ponieważ nie

---

<sup>13</sup> Na przykład Interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 2008 r. (nr ITPP2/443-399/08/RS) w zakresie uznania Urzędu Miasta [...] jako podatnika podatku od towarów i usług.

<sup>14</sup> Zob. Cieśla Z., Pobór VAT od gmin jest ryzykowny. *Rzeczpospolita*, 25.03.2005 r.

wykonuje samodzielnie działalności gospodarczej, czyli nie wykonuje we własnym imieniu i na własny rachunek czynności objętych zakresem VAT-u.

Należy bowiem pamiętać o następujących faktach:

1. Już osiemnaście lat temu organy podatkowe w majestacie prawa przyznawały urzędom gmin formalny status podatnika podatku od towarów i usług, wydając stosowne decyzje potwierdzające, że to właśnie urząd gminy wykonuje we własnym imieniu i na własny rachunek czynności objęte zakresem tego podatku i, jak wynika z przedstawionych powyżej statystyk, takie stanowisko reprezentują one nadal. Zgodnie z badaniami naukowymi<sup>15</sup> w 92,3% to urząd gminy uznawany jest przez organy podatkowe za podatnika podatku od towarów i usług.
2. Przeprowadzając liczne kontrole, zarówno organy podatkowe, jak i organy kontroli skarbowej niezmiennie aprobowały prawidłowość działań urzędów gmin jako podatników VAT-u i aprobują ten stan rzeczy nadal.
3. Organy podatkowe akceptowały i nadal akceptują stan, w którym urzędy gmin składają comiesięczne deklaracje VAT i to one rozliczają się z budżetem z tytułu ciążącego na nim jako na podatnikach zobowiązaniu podatkowym z tego tytułu podatkowego.
4. Wobec powzięcia przekonania o rzekomo istniejących błędach – organy podatkowe nigdzie w skali kraju do tej pory nie wykreśliły żadnego urzędu gminy z rejestru podatników VAT, chociaż ciąży na nich taki obowiązek – w związku ze stanowiskiem ministra finansów co do podmiotowości podatkowej jednostki samorządu terytorialnego (gminy).
5. Organy podatkowe nigdzie w kraju do chwili obecnej nie wszczęły postępowań podatkowych lub kontrolnych w celu doprowadzenia rozliczeń urzędów gmin do pełnej zgodności z przyjętym poglądem ministra finansów.
6. Autor kontrowersyjnych interpretacji, minister finansów, nie zmienił także (o czym wspomniano już wcześniej) swoich kolejnych rozporządzeń (tzw. rozporządzeń dotyczących zasad rachunkowości budżetowej) w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych, pomimo faktu, że istnieje jawna kolizja tych regulacji prawnych uniemożliwiająca gminom jednoczesne wypełnianie obowiązków wynikających z tych przepisów oraz z przepisów regulujących podatek od towarów i usług przy wykładni przyjętej przez ministra finansów<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Badania przeprowadzone przez autorkę, doradcę podatkowego, na bazie materiałów empirycznych zebranych w ramach obsługi doradczej organów administracji samorządowej (praktyka zawodowa – Kancelaria Doradztwa Podatkowego S.C. Krzysztof Kunowski – doradca podatkowy, Kalina Kunowska – doradca podatkowy).

<sup>16</sup> Jak już zasygnalizowano wcześniej, jednostka samorządu terytorialnego (gmina) zgodnie z zasadami rachunkowości (rozporządzenia ministra finansów o szczególnych zasadach ra-

Trzeba również wskazać, że od 1 maja 2004 r. minister finansów nie wydał żadnej interpretacji ogólnej w zakresie podmiotowości organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w podatku od towarów i usług. Zdaniem autorki świadczy to o tym, że zagadnienia te znalazły się całkowicie poza zasięgiem zainteresowań ministra finansów. A zatem w badanym zakresie panuje całkowity chaos. Nadal wydawane są zróżnicowane interpretacje na podstawie takich samych lub podobnych stanów faktycznych, co prowadzi do nierównego traktowania podatników. Ponadto przy projektach kolejnych nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług minister finansów nie wystąpił z inicjatywą legislacyjną co do wyeliminowania niejednoznacznych regulacji.

Należy przy tym podkreślić, że wybór którejkolwiek opcji (urząd czy gmina podatnikiem podatku od towarów i usług) jest całkowicie obojętny dla budżetu państwa, jednak ma kolosalne znaczenie dla budżetów samorządowych.

W przekonaniu autorki niniejszej publikacji ostateczne opowiedzenie się ministra finansów (lub Naczelnego Sądu Administracyjnego) za którąś z koncepcji, tj. za uznaniem urzędu gminy za podatnika podatku od towarów i usług lub też nie, powinno uwzględniać również określone uwarunkowania wynikające z całego otoczenia prawnego, w jakim funkcjonuje samorząd terytorialny. Zaakceptowana w obecnych realiach może być wyłącznie legalna koncepcja, która jest wewnętrznie spójna i logiczna, nie niesie zagrożeń dla budżetów samorządów i jednocześnie daje realną możliwość jej zastosowania w zgodzie z innymi, równie ważkimi uregulowaniami prawnymi. Ostateczne rozstrzygnięcie problemu zdaniem autorki (bez względu na fakt, czy dokona tego minister finansów, czy NSA) nie powinno odbiegać od rozstrzygnięć Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, który w swoich wyrokach kieruje się zasadą uwzględniania przede wszystkim interesu podatnika.

## **5. Konkluzje końcowe – wnioski de lege lata i de lege ferenda**

Reasumując, należy zauważyć, że kwestia dotycząca kwalifikowania urzędu gminy czy gminy do kategorii podatników podatku od towarów i usług budzi wiele wątpliwości interpretacyjnych. Przedstawione poglądy często wskazują jednak na powierzchowne zbadanie prawnego aspektu sprawy, co prowadzi do nieuprawnionych wniosków. Do głównych przyczyn natury prawnej formułowania niewłaściwych zdaniem autorki niniejszej publikacji konkluzji w tej materii należałoby zaliczyć: dokonywanie przez interpretatorów wyłącznie językowej wykładni przepisów krajowych i unijnych w zakresie podatku od

---

chunkowości) nie ma możliwości prawnych i faktycznych: prowadzenia wymaganej przez ustawę o podatku od towarów i usług dokumentacji, ewidencji i sprawozdawczości podatkowej, nie może bowiem ewidencjonować i rozliczać zobowiązań publiczno prawnych, nie może ewidencjonować zobowiązań cywilno-prawnych, nie może ani regulować, ani pobierać należności, nie może wystawiać faktur oraz przyjmować faktur VAT.

wartości dodanej, z całkowitym pominięciem wykładni celowościowej i systemowej. Problem prawidłowego kwalifikowania urzędu gminy do kategorii podatników podatku od towarów i usług wynika z braku spojrzenia systemowego na rolę, jaką pełni urząd gminy jako urząd obsługujący organy władzy publicznej. Takie spojrzenie ma bowiem bezpośredni wpływ na prawidłowe określenie statusu urzędu gminy jako podatnika podatku od towarów i usług.

Formułując wnioski *de lege lata*, należy wyrazić pogląd, że obecnie obowiązujące w Polsce przepisy w zakresie podmiotowości podmiotów samorządu terytorialnego w podatku od towarów i usług:

- zostały niewłaściwie zaimplementowane, nie odzwierciedlają ducha wspólnotowego – stwierdzono kilkanaście niezgodności,
- są wewnątrznie sprzeczne oraz wykazują sprzeczność z tzw. regulacjami towarzyszącymi<sup>17</sup>,
- ich wykładnia nie odzwierciedla istoty VAT-u oraz zasad funkcjonowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w szczególności błędne jest rozumienie specyficznego dla tego podatku pojęcia działalności gospodarczej. Termin ten uznano za termin wspólnotowy, a więc za termin, który wymaga jednolitej interpretacji we wszystkich państwach członkowskich, niezależnie od krajowych regulacji zawartych w innych przepisach. Nie zwraca się również uwagi na istotę „samodzielności” prowadzenia tej działalności, którą należy rozumieć jako „niezależność”.

Warto zatem powtórzyć za stanowiskiem doktryny<sup>18</sup>, że: *Niepokojące jest przede wszystkim to, że część rozwiązań odbiegających od uregulowań prawa wspólnotowego wprowadzono w życie z pełną świadomością ich wad pod tym względem i najprawdopodobniej – bez świadomości skutków prawnych, jakie może to za sobą pociągnąć.*

Nie do zaakceptowania – w demokratycznym państwie prawa – jest również sposób wykonania tych przepisów, albowiem przepisy te są nieprawidłowo stosowane przez władze skarbowe z naruszeniem zasad *Europejskiego kodeksu dobrej praktyki administracyjnej*. Ten brak zgodności w zakresie stanowienia i stosowania prawa podatkowego niesie za sobą zagrożenia zarówno natury gospodarczej, społecznej, jak i politycznej. Ta zła implementacja oraz niewłaściwe stosowanie prawa podatkowego potwierdza starą prawdę, że w naszym kraju źle się stanowi prawo podatkowe i jeszcze gorzej się je stosuje.

Trzeba zatem podzielić stanowisko<sup>19</sup> dotyczące przedmiotowej kwestii:

---

<sup>17</sup> Prawo finansów samorządowych (w tym akty prawa miejscowego), prawo cywilne i gospodarcze.

<sup>18</sup> Brzeziński B., Nykiel W., Ocena obowiązującego prawa podatkowego. Centrum Dokumentacji i Studiów podatkowych w Łodzi – Raport „Stan Prawa Podatkowego w Polsce 2005” część 1. *Fiskus – Prawo w Obronie Podatnika* 2006, nr 17.

<sup>19</sup> Modzelewski W., 24 maja 2010 roku. *Serwis Doradztwa Podatkowego* nr 000039.

*Dlaczego urzędy gminne (miejskie) przestały być podatnikami podatku od towarów i usług? – dotyczy VAT:*

*Odkąd pamiętam, jednostki budżetowe będące przecież „jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej”, były podatnikami podatków obrotowych. Potem dotyczyło to „starego” podatku od towarów i usług. Nie budziło to jakichkolwiek wątpliwości, bo podmioty te wprost są wymienione w ustawie jako podatnicy, którzy wykonują również czynności podlegające opodatkowaniu, oraz dokonują zakupów, czyli mają wszystkie niezbędne cechy dla uzyskania podmiotowości podatkowej. Od lat takie jednostki, jak np. Kancelaria Sejmu, urzędy miejskie oraz oczywiście ministerstwa, w tym zwłaszcza Ministerstwo Finansów, wystawiały faktury, składały deklaracje VAT-7: zresztą kupując towary dla własnych potrzeb (np. przystawiony papier toaletowy), musiały występować we własnym imieniu, a nie np. Skarbu Państwa albo gminy, bo plan wydatków zobowiązuje właśnie te jednostki do dokonania zakupu zgodnie z planem wydatków. Co prawda podmioty te nie mają osobowości prawnej i nie prowadzą rachunku przychodów i kosztów, lecz nie są to cechy, które przepisy dotyczące podatków dochodowych uznawałyby za coś istotnego.*

*Od niedawna pod wpływem judykatury stosunek do niektórych jednostek budżetowych uległ istotnej zmianie. Okazało się, że takie jednostki, jak urzędy gminne, urzędy miejskie, starostwa oraz urzędy marszałkowskie... nie są podatnikami podatku od towarów i usług. Źródłem tego odkrycia jest spostrzeżenie, że jednostki te są „aparatem” podmiotu będącego podatnikiem. Co najbardziej ciekawe nie są one „aparatem” wójta, burmistrza, starosty, lecz... osób prawnych (gmin, miast, powiatów, województw). Zgodnie z tym poglądem te ostatnie są „pełną gębą” podatnikami podatku od towarów i usług: należy więc wyrejestrować wszystkie urzędy (złożyć VAT-7), a deklaracje VAT-7 mają składać gminy, miasta, itp. Jest trochę z tym problemów, bo jak brać faktury nie „na gminę”, kiedy zakupów dokonuje jednostka budżetowa, która w obrocie prawnym musi postugiwać się swoją nazwą, ale pal sześć – to nie jest najważniejsze. Najistotniejszy jest jednak relatywny charakter tego odkrycia. Okazuje się, że takie jednostki budżetowe jak ministerstwa są podatnikami, a nie żadnym „aparatem” osoby prawnej. Są pełnoprawnym podatnikiem, choć też nie mają osobowości prawnej, oraz są „aparatem” organu. Trudno doszukać się w tym rozumowaniu jakiegokolwiek logiki.*

Prezentując wnioski *de lege ferenda*, warto podkreślić, że sprawa podmiotowości podmiotów prawa publicznego to jedno zdaniem autorki z największych zagrożeń o olbrzymim zasięgu społecznym. Kwestia niosąca za sobą poważne konsekwencje finansowe dla budżetów samorządów terytorialnych dotyczy przecież zdecydowanej większości społeczeństwa. Tylko *europejski sposób myślenia o prawie podatkowym*<sup>20</sup> oraz gruntowna przebudowa polskiego systemu podatkowego we wszystkich jego aspektach przy pełnej harmonizacji z prawem wspól-

---

<sup>20</sup> Por. Brzeziński B., Nykiel W., *Raport „Stan Prawa Podatkowego w Polsce 2005”*, część 2. Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi; Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*. Gdańsk: Wydaw. ODDK, 2008; Morawski L., *Zasady wykładni prawa*. Toruń: TNOiK Dom Organizatora, 2006; Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 kwietnia 2004 roku, sygn. akt K 33/03.

notowym może zatem sprawić, że przyszłość polskich podatników z kręgu podmiotów prawa publicznego nie będzie się już tak czarno rysować.

Jak wykazano wcześniej, w sprawie tego tak kardynalnego zagadnienia dla podmiotów prawa publicznego upoważnione organy administracji skarbowej nie przyjęły jednolitego stanowiska, a wprost przeciwnie, akceptują zaistniałe *status quo*, a więc dowolność co do określania statusu podatnika podatku od towarów i usług przy wykonywaniu przez te podmioty czynności (*zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane*), które prowadzą do zakłócenia konkurencji, określonych przez polskiego ustawodawcę jako czynności wykonywane w ramach umów cywilnoprawnych.

Sprawą nie zainteresował się również ustawodawca podatkowy, utrzymując nie do przyjęcia sytuację, w której podmioty prawa publicznego po pierwsze zmusza się do łamania prawa, a po drugie stwarza realne zagrożenie dla ich finansów, zwłaszcza utrudnia realizację nałożonych na nie zadań, a przede wszystkim stwarza zagrożenie dla aplikowania o dotacje unijne oraz uniemożliwia ich prawidłowe rozliczanie.

Obecne regulacje prawne wykazują bowiem daleko idącą niedoskonałość, co wpływa negatywnie na funkcjonowanie samorządu terytorialnego zarówno w aspekcie ekonomicznym, jak i społecznym. A więc zamiast ujednolicić stosowanie prawa podatkowego w tym tak ważnym, a wręcz kluczowym dla finansów gmin zakresie, działanie ministra finansów całkowicie sparaliżowało funkcjonowanie gmin, zagrażając ich finansom, albowiem przychylenie się przez jednostkę samorządu terytorialnego do któregośkolwiek z wyżej wymienionych stanowisk wywołuje konkretne skutki finansowe. W tej sytuacji trudno zatem mówić o poprawnym wypełnianiu przez ministra finansów nałożonego na niego przez ordynację podatkową obowiązku sprawowania ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych, a także o realizowaniu powinności dokonywania interpretacji prawa podatkowego poprzez wydawanie interpretacji ogólnych.

Za konieczne należy uznać zatem jak najszybsze wprowadzenie zmian zarówno w zakresie stanowienia, jak i stosowania prawa w tym zakresie. Podmioty samorządowe mają prawo oczekiwać jednoznacznego stanowiska polskich władz skarbowych (interpretacji ogólnej ministra finansów, stosownej uchwały składu poszerzonego Naczelnego Sądu Administracyjnego czy nawet skierowania sprawy pod rozwagę Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości). Należy tylko wyrazić nadzieję, że już w najbliższej przyszłości polskie podmioty prawa publicznego będą mogły działać na podstawie jednoznacznych i spójnych przepisów, albowiem *w takich samych okolicznościach należy stosować takie same rozwiązania prawne*.

## **Literatura**

- Brzeziński B., *Podstawa wykładni prawa podatkowego*. Gdańsk: Wydaw. ODDK, 2008. ISBN 978-83-7426-446-4.
- Brzeziński B. i in., *Ordynacja podatkowa – komentarz*. Toruń: TNOiK Dom Organizatora, 2007, t. 1. ISBN 978-83-7285-3691.
- Brzeziński B., Nykiel W., Ocena obowiązującego prawa podatkowego. Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi – Raport „Stan Prawa Podatkowego w Polsce 2005”, część 1. *Fiskus – Prawo w Obronie Podatnika* 2006, nr 17.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Raport „Stan Prawa Podatkowego w Polsce 2005”*, część 2. Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi.
- Cieśla Z., Pobór VAT od gmin jest ryzykowny. *Rzeczpospolita*, 25.03.2005 r.
- Dolnicki B., *Samorząd terytorialny*. Kraków: Kantor Wydawniczy Zakamycze, 2006. ISBN 83-7444-199-2.
- Modzelewski W., 24 maja 2010 roku. *Serwis Doradztwa Podatkowego* nr 000039.
- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*. Toruń: TNOiK Dom Organizatora, 2006. ISBN 978-83-7285-308-0.
- Nykiel W., Wiążące interpretacje prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, płatników i inkasentów - niektóre możliwe rozwiązania. W: *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych, księga dedykowana profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*. Lublin: Wydaw. UMCS, 2005. ISBN 83-227-2367-9.
- Nykiel W., Strzelec D., Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach (1). *Przegląd Podatkowy* 2007, nr 1–6.

## **Akty prawne**

- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym*, Dz.U. nr 11, poz. 50, ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa*, tekst jedn. Dz.U. 2005, nr 8, poz. 60, ze zm.
- Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych*, tekst jedn. Dz.U. 2003, nr 15, poz. 148, ze zm.
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych*, tekst jedn. Dz.U. 2006, nr 142, poz. 1020, ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych*, Dz.U. nr 157, poz. 1240, ze zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych*, Dz.U. nr 153, poz. 1752, ze zm.

## **Orzecznictwo krajowe**

- Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 kwietnia 1994 r., sygn. akt W. 11/93, POP 3/1995.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 18/2000, LexPolonica nr 354055.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 marca 2004 r., sygn. akt K 29/2003, LexPolonica nr 365817.

- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2007 r., sygn. akt I KZP 7/2007, LexPolonica nr 1370554.
- Uchwała w składzie 7 sędziów NSA z dnia 8 stycznia 2007 r., sygn. akt I FPS 1/2006, ONSAiWSA 2007, nr 2, poz. 27.
- Wyrok Sądu Najwyższego – Izba Cywilna z dnia 10 kwietnia 2008 r., sygn. akt IV CSK 28/2008, LexPolonica nr 1888015.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 lutego 2001 r., sygn. akt I SA/Gd 950/98, SIP Lex nr 47464.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia z dnia 12 czerwca 2007 r., sygn. akt II FSK 789/06, LexPolonica nr 1446313.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 lutego 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 4312/2006, LexPolonica nr 1446327.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 13 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 816/2008, niepubl.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 2 grudnia 2010 r., sygn. akt I FSK 2064/09, niepubl.

### **Orzecznictwo wspólnotowe**

- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-202/90 między Ayuntamiento de Sevilla a Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda (Hiszpania).
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 maja 1994 r. w sprawie C-309/89 między Codorniu SA a Council of the European Union (Hiszpania).
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-354/95 między państwem francuskim a Parlamentem Europejskim.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/1995 między państwem belgijskim a Ghent Coal Terminal NV.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-446/1998 między państwem portugalskim a Fazenda Pública a Câmara Municipal do Porto.



## DEWOLUCJA W WIELKIEJ BRYTANII NA PRZYKŁADZIE WALII

*Przemysław Kwiatkowski*

**Abstrakt:** Celem artykułu jest dokonanie na przykładzie Walii analizy procesu dewolucji, czyli reformy ustrojowej rozpoczętej przez rząd Tony'ego Blaira w ostatnich latach XX w., polegającej na przekazaniu części uprawnień władz centralnych organom lokalnym. Autor stawia następującą tezę: mimo że dewolucja w Walii w porównaniu do Szkocji i Irlandii Północnej miała najbardziej ograniczony charakter, to nowelizacja ustawy dewolucyjnej znacznie przybliżyła model dewolucji walijskiej do najbardziej autonomicznego modelu szkockiego. Proces ten jest zbieżny ze wzrostem postaw narodowych Walijszyków, co znalazło swój wyraz w wynikach referendum z 2011 r., na mocy którego zostały zwiększone prawodawcze uprawnienia Zgromadzenia Narodowego Walii.

**Słowa kluczowe:** dewolucja, Gabinet Zgromadzenia, ustrój Wielkiej Brytanii, Walia, Zgromadzenie Narodowe Walii.

**JEL Classification:** Y90 – Other.

### 1. Wprowadzenie

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej zgodnie z przyjętą nomenklaturą jest określane jako zdecentralizowane państwo unitarne<sup>1</sup>. Jednakże w ostatnich latach XX w. widoczne było dążenie do poszerzenia zakresu samodzielności poszczególnych krajów wchodzących w skład Wielkiej Brytanii. Zjawisko to zostało określone mianem *dewolucji*. Słuszna jest opinia Piotra Sarneckiego, że jest to termin specyficzny dla brytyjskiego ustroju, określający daleko posuniętą decentralizację władzy na obrzeżach kraju, przy

<sup>1</sup> Andrzejewski P., Deszczyński P., Gołata K., *Systemy polityczne wybranych państw*. Poznań: Wydaw. Akademii Ekonomicznej, 1993, s. 39.

ko posuniętą decentralizację władzy na obrzeżach kraju, przy czym samo centrum (Anglia) nie ulega w tym zakresie zmianie<sup>2</sup>. Należy zaznaczyć, że proces dewolucji jedynie w pewnym zakresie zmienił już wieloletnią formułę sprawowania zarządu władz centralnych nad krajami, która opierała się na wchodzących w skład gabinetu ministerstwach oraz komisjach w Izbie Gmin<sup>3</sup>.

Procesem dewolucji została również objęta Walia. Na mocy The Government of Wales Act 1998 (zwanego dalej GoWA 1998) powołano Zgromadzenie Narodowe Walii (ang. National Assembly for Wales, wal. Cynulliad Cenedlaethol Cymru), które na mocy nowelizacji The Government of Wales Act 2006 (zwanego dalej GoWA 2006) zostało wyposażone w kompetencje ustawodawcze w zakresie pierwotnego ustawodawstwa (*primary legislation*)<sup>4</sup>. W wykonywaniu prawa wspomaga to ciało Gabinet Zgromadzenia (Government of Welsh Assembly), stanowiący walijski quasi-rząd.

## 2. Walia w ramach Anglii do reformy z roku 1998

Walia w okresie średniowiecza leżała w orbicie zainteresowań sąsiada ze wschodu – Anglii. Od XIII w. oba państwa były związane unią personalną, a od 1535 r. na mocy tzw. aktów unii (Acts of Union), inkorporujących angielski porządek prawny i administracyjny, stała się angielskim dominium<sup>5</sup>. W 1707 r., wraz z utworzeniem Zjednoczonego Królestwa stała się księstwem włączonym bezpośrednio do Anglii, z głową państwa – następcą tronu – noszącym tytuł księcia Walii.

Mimo że formalnie stanowiła część Anglii, co przejawiało się m.in. w posiadaniu wspólnego systemu prawnego i udziale Walijszyków w brytyjskim parlamencie, Walia nie utraciła poczucia swojej odrębności. W 2. połowie XIX w. pojawiło się zjawisko określane mianem „walijskiej polityki” (*Welsh politics*), przejawiające się w uchwalaniu przez parlament brytyjski ustawodawstwa dotyczącego jedynie obszaru księstwa Walii<sup>6</sup>. Mimo to dominujące było jednak poczucie lapidarnie wygłoszone przez dziewiętnastowiecznego brytyjskiego premiera Williama E. Gladstone’a, że *Rozróżnienie pomiędzy Anglią a Walią jest całkowicie nieznaną naszą konstytucją*<sup>7</sup>.

---

<sup>2</sup> Sarnecki P., *Ustroje konstytucyjne państw współczesnych*. Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business, 2008, s. 68.

<sup>3</sup> Tamże.

<sup>4</sup> W anglosaskiej tradycji ustrojowej mianem *primary legislation* określa się akty prawne wydawane przez legislatywę, ustawodawstwo pochodne (*subordinate legislation*) to natomiast akty wydawane przez organy władzy wykonawczej.

<sup>5</sup> Davies J., *History of Wales*. London: Penguin Books, 1994, s. 232.

<sup>6</sup> Pierwszym tego przykładem tego był *Welsh Closing Sunday Act*, zob. Davies J., dz. cyt., s. 446.

<sup>7</sup> Za Bagdanor V., *Devolution in the United Kingdom*. Oxford: Oxford University Press, 1999, s. 144.

W 2. połowie XX w. pojawiły się oznaki zmian w podejściu Londynu do zarządzania regionami. Ich wyrazem było utworzenie tzw. biur krajowych. W Walii najpierw powołano ciało doradcze przy premierze<sup>8</sup>, a następnie w 1964 r. utworzono ministerstwo Welsh Office, na którego czele stał sekretarz stanu do spraw Walii (Secretary of State for Wales). Był to drugi przypadek – po Scottish Office, kiedy Londyn odszedł od schematu ministerstw sektorowych i w ramach gabinetu została powołana jednostka zajmująca się całością administracji danego obszaru.

Niedługo po tym została utworzona Królewska Komisja Konstytucyjna, zwana komisją Kilbrandona (Royal Commission on the Constitution aka the Kilbrandon Commission), ustanowiona przez laburzystowski gabinet Howarda Wilsona, w celu zbadania możliwości decentralizacji władzy w Wielkiej Brytanii. Na podstawie wypracowanych przez to ciało rekomendacji opracowana została tzw. biała księga *Democracy and devolution: proposals for Scotland and Wales*, która odnośnie Walii proponowała utworzenie Zgromadzenia Walijskiego (Welsh Assembly). Należy w tym miejscu podkreślić, że ze względu na mniejszy stopień odrębności Walii od Anglii nie zaproponowano, tak jak miało to miejsce w przypadku Szkocji, utworzenie parlamentu, lecz właśnie Zgromadzenia<sup>9</sup>. Propozycja ta została poddana pod referendum przeprowadzone w roku 1979. Wówczas zaledwie 20% głosujących, stanowiących 12% wszystkich uprawnionych do głosowania, opowiedziało się za zwiększeniem kompetencji władz lokalnych<sup>10</sup>. Ta porażka spowodowała, że kwestia utworzenia walijskiego ciała ustawodawczego została odłożona na prawie 20 lat, gdyż dopiero po zwycięstwie Partii Pracy w roku 1997 Londyn rozpoczął działania zmierzające do ustanowienia demokratycznego mechanizmu, który zastąpiłby nieposiadające legitymacji mieszkańców Walii Ministerstwo ds. Walii.

Rząd Tony'ego Blaira z dużym dynamizmem przystąpił do prac w zakresie dewolucji. W lipcu 1997 r. został zaprezentowana biała księga *A Voice for Wales*, w której znalazła się propozycja dewolucji w stosunku do Walii. Jej główne założenie opierało się na przekazaniu kompetencji sekretarza stanu ds. Walii w takich dziedzinach, jak m.in. rolnictwo, rybołówstwo, edukacja, kultura czy też zdrowie, Zgromadzeniu Narodowemu Walii, które byłoby również odpowiedzialne za wydatkowanie środków z budżetu Welsh Office w wysokości ok. 7 mld funtów rocznie<sup>11</sup>.

Propozycja ta stała się przedmiotem referendum przeprowadzonego 18 września 1997 r. Tym razem zwyciężyli, co prawda większością niespełna siedmiu tysięcy głosów, zwolennicy utworzenia Zgromadzenia. Następnie walijska

---

<sup>8</sup> Davies J., dz. cyt., s. 622.

<sup>9</sup> Tewdwr-Jones M., Planning and the National Assembly for Wales: Generating Distinctiveness and Inclusiveness in a New Political Context. *European Planning Studies* 2001, vol. 9, no. 4, s. 555.

<sup>10</sup> Denver D., Voting in the 1997 Scottish and Welsh devolution referendum: Information, interests and options. *European Journal of Political Research* 2002, no. 41, s. 828.

<sup>11</sup> Tewdwr-Jones M., dz. cyt., s. 555.

ustawa dewolucyjna stała się przedmiotem obrad Izby Gmin i ostatecznie w lipcu 1998 r. została podpisana przez Elżbietę II, wchodząc tym samym w życie.

### 3. Dewolucja w latach 1998–2006

Artykuł pierwszy GoWA 1998 ustanawiał Zgromadzenie Narodowe Walii jako ciało jednolite (*corporate body*), bez oddzielenia kompetencji ustawodawczych i wykonawczych, wykonujące swoje kompetencje w imieniu Korony. Członkowie tego ciała ustawodawczego, w liczbie sześćdziesięciu, mieli być wybierani w wyborach, w których wyborcy dysponują dwoma głosami. Pierwszy głos oddawany jest zgodnie z formułą większościową w okręgach jednomandatowych, pokrywających się z tymi do parlamentu brytyjskiego. W taki sposób wybieranych jest czterdziestu członków Zgromadzenia. Pozostali są wybierani z list partyjnych w ramach pięciu okręgów, na które jest podzielony cały obszar Walii<sup>12</sup>.

Zgodnie z pierwotnymi założeniami Zgromadzenie zostało wyposażone w ustawodawstwo wykonawcze do aktów prawnych, dotyczących spraw Walii, uchwalonych przez brytyjski parlament. Ustanowiony został mechanizm poszerzenia kompetencji Zgromadzenia w tym zakresie. W części *Assembly Functions*, w art. 21 określono, że zakres kompetencji posiadanych przez Zgromadzenie określony jest w ustawie dewolucyjnej i innych ustawach, które sankcjonują przekazanie lub nadania uprawnień.

W przypadku nadania transfer ten może się dokonywać na mocy wydawanych przez królową *orders in council*<sup>13</sup>, a także delegowania przez parlament brytyjski. Decyzją głowy państwa mogły zostać przekazane Zgromadzeniu uprawnienia do tej pory wykonywane przez ministerstwa Korony, jeśli dotyczyły one spraw Walii. Na analogicznej zasadzie usankcjonowano przekazywanie kompetencji, które miały być wykonywane wspólnie przez Zgromadzenie i ministerstwa Korony. Ponadto GoWA 1998 w art. 22 p. 1 ust. c wprowadziła zasadę, że zgodę na delegowanie kompetencji na Zgromadzenie winno wyrazić samo Zgromadzenie.

Zakres przyznanych kompetencji, wynikający z założeń rządu brytyjskiego odnośnie dewolucji, spowodował, że Zgromadzenie przejęło większość kompetencji do tej pory wykonywane przez ministerstwo do spraw Walii. W związku z tym w 1999 r. zakończyło ono swoją działalność w dotychczasowej formie. W jego miejsce zaś powołano *Wales Office* z sekretarzem stanu do spraw Walii na czele. Do jego zadań należy przede wszystkim reprezentowanie interesów Walii w rządzie brytyjskim oraz reprezentowanie interesów Korony w Walii.

---

<sup>12</sup> *Government of Wales Act 1998* [on-line]. [Dostęp 30.01.2010]. Dostępny w World Wide Web: [http://www.opsi.gov.uk/acts/acts1998/ukpga\\_19980038\\_en\\_2#pt1-pb2-11g4](http://www.opsi.gov.uk/acts/acts1998/ukpga_19980038_en_2#pt1-pb2-11g4).

<sup>13</sup> Są to akty wydawane w imieniu królowej przez Tajną Radę.

Zadania te są głównie realizowane poprzez sprawowanie nadzoru nad działalnością legislacyjną parlamentu brytyjskiego w zakresie dotyczącym Walii<sup>14</sup>.

Ponieważ GoWA 1998 wyposażyla Zgromadzenie w kompetencje o charakterze wykonawczym, powodując w praktyce narastanie niejasności kompetencyjnych, to w 2002 r. członkowie Zgromadzenia uchwalili wniosek wzywający do [...] *możliwie jak najbardziej jasnego rozdzielenia wykonawczej gałęzi władz lokalnych od Zgromadzenia*<sup>15</sup>. Od marca 2002 r. ministrowie i urzędnicy wykonujący zadania wykonawcze w stosunku do decyzji Zgromadzenia w celu odróżnienia od Zgromadzenia zaczęli się określać mianem Rządu Zgromadzenia (Welsh Assembly Government)<sup>16</sup>.

W lipcu 2002 r. Zgromadzenie powołało specjalną komisję pod przewodnictwem lorda Richarda, której celem było dokonanie przeglądu dewolucji. Konkluzja prac komisji, która zakończyła pracę w roku 2004, zawierała się w stwierdzeniu, że Zgromadzenie powinno mieć możliwość uchwalania, podobnie jak parlament szkocki, pierwotnego ustawodawstwa, ale nie przed rokiem 2011<sup>17</sup>. Dodatkowo raport komisji proponował dwie inne ważne zmiany. Pierwsza dotyczyła reformy systemu wyborczego, polegającej na wprowadzeniu systemu pojedynczego głosu przechodzącego (tzw. STV – *single transferable vote*), czyli formuły proporcjonalnej w wyborach<sup>18</sup>. Druga natomiast dotyczyła kwestii podziału kompetencji ustawodawczych i wykonawczych. Autorzy raportu uznali, że dotychczasowa jednolitość, jako podstawa dalszego rozwoju Zgromadzenia, nie jest możliwa do utrzymania. W związku z tym potrzebne jest powołanie dwóch oddzielnych organów. Konsekwencją prac komisji było przyjęcie przez Zgromadzenie 6 grudnia 2004 r. rezolucji wzywającej do zmiany obowiązującej ustawy dewolucyjnej.

W czerwcu 2005 r. sekretarz stanu ds. Walii opublikował białą księgę *Better Governance for Wales*, stanowiącą odpowiedź rządu brytyjskiego na rezultat prac komisji lorda Richarda. W zakresie rozdziału władz dokument ten, nawiązując do propozycji zawartych w raporcie komisji, proponował powołanie Gabinetu Zgromadzenia (Welsh Assembly Government). Stojący na jego czele pierwszy minister (Prime Minister) miał być nominowany przez Zgromadzenie, a wybór ten miała zatwierdzać królowa. Zgodnie z propozycją do jego uprawnień należałoby mianowanie za zgodą królowej ministrów (Minister) i ich zastępców

<sup>14</sup> *The role of the secretary of State for Wales* [on-line]. [Dostęp 5.02.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.dca.gov.uk/constitution/devolution/guidance/dgn04.pdf>.

<sup>15</sup> *Guide to the Government of Wales Act 2006* [on-line]. March 2007 [Dostęp 29.02.2010]. Dostępny w World Web: <http://www.adjudicationpanelwales.com/caec/policy/calm/guidegovwalesact2006/guide.pdf;jsessionid=2Yz6LvPLxBsrTDTTh7MKpkYQLwMYvrZ51JBnBZF8qB12NQJGRystr!-764344044?cr=6&lang=cy&ts=3>.

<sup>16</sup> Tamże.

<sup>17</sup> Tamże.

<sup>18</sup> Tamże.

(Deputy Ministers), a także przejęcie kompetencji wykonawczych głównie w zakresie realizacji budżetu<sup>19</sup>.

Odnosnie wzmocnienia kompetencji ustawodawczych Zgromadzenia biała księga proponowała realizację tego procesu w trzech etapach. W pierwszym miano przyznać szersze uprawnienia w zakresie ustawodawstwa pochodnego. Etap drugi zakładał wprowadzenie mechanizmu pozwalającego przekazywać na mocy *order in council* poszerzonych uprawnień Zgromadzeniu w zakresie konkretnych poddanych dewolucji obszarów legislacji. Etap trzeci zakładał, że po uzyskaniu w drodze referendum zgody Zgromadzenie będzie mogło przyjmować akty ustawodawstwa pierwotnego w obszarach kompetencji jemu przyznanych, bez potrzeby uzyskiwania zgody parlamentu brytyjskiego. Takie referendum wymagało wcześniejszej zgody dwóch trzecich składu Zgromadzenia i większości w Izbie Gmin i Izbie Lordów. Przyjęcie takiego rozwiązania nie oznacza, że parlament straciłby prawo do stanowienia prawa obowiązującego w Walii<sup>20</sup>.

Propozycje zawarte w białej księdze, mimo że nie szły tak daleko jak propozycje zawarte w raporcie lorda Richarda, co stanowiło przyczynę silnej krytyki Better Governance for Wales, stały się przedmiotem prac komisji Zgromadzenia i Izby Gmin. Ostatecznie ustawa The Government of Wales Bill weszła w życie 25 lipca 2006 r.

Oceniając GoWA 1998, należy się zgodzić z Adrianem Kayem, w którego opinii jedną z intencji jej autorów było wprowadzenie dzielonych kompetencji między Londynem a Cardiff. Z jednej bowiem strony władze brytyjskie decydują o budżecie oraz pierwotnym ustawodawstwie. Z drugiej strony Zgromadzenie wprowadza w życie zapisy ustaw dotyczących Walii. W związku z powyższym oba szczeble mają wspólny interes we współpracy. Pojawiają się jednak sprzeczne oczekiwania odnośnie kształtu tej kooperacji<sup>21</sup>.

#### 4. Government of Wales Act 2006

Ustawa dewolucyjna z roku 2006 (The Government of Wales Act 2006) w większości odzwierciedla propozycje zawarte w białej księdze. Wiele z zawartych tam przepisów było zbliżonych lub wręcz identycznych z tymi zawartymi w GoWA 1998. Takie postępowanie wynikało z chęci skupienia wszystkich zapisów regulujących funkcjonowanie organów walijskich i ich relacji z Londynem w jednym dokumencie<sup>22</sup>.

---

<sup>19</sup> Tamże, s. 8

<sup>20</sup> Tamże.

<sup>21</sup> Kay A., Evaluating devolution in Wales. *Public Studies* 2003, vol. 51, s. 53.

<sup>22</sup> *Guide to the Government of Wales Act 2006*, s. 10

Część pierwsza jest poświęcona Zgromadzeniu. Druga reguluje kwestię powołania i funkcjonowania Gabinetu Zgromadzenia. Część trzecia określa natomiast mechanizm legislacyjny zaproponowany w białej księdze, umożliwiający Zgromadzeniu w określonym zakresie przejęcie, za zgodą brytyjskiego parlamentu, kompetencji w zakresie pierwotnego ustawodawstwa. Część czwarta sankcjonuje kwestię przeprowadzenia referendum w sprawie wyposażenia Zgromadzenia w szersze kompetencje ustawodawcze. Część piąta reguluje kwestię przekazywania środków z budżetu centralnego. Część szósta, ostatnia, zawiera przepisy końcowe i przejściowe.

Artykuł 1 powołuje organ ustawodawczy – Zgromadzenie Narodowe Walii, które straciło określony w GoWA 1998 jednolity charakter w zakresie uprawnień ustawodawczych i wykonawczych. Nie uległy natomiast zmianie zasady wyboru członków Zgromadzenia. Podobnie jak w innych ciałach ustawodawczych gros pracy legislacyjnej odbywa się na forum komisji. W przypadku Zgromadzenia, ze względu na specyfikę relacji na linii Walia-Anglia, zgodnie z art. 32, p. 1 sekretarzowi stanu do spraw Walii umożliwiono branie udziału w posiedzeniach Zgromadzenia, jednakże bez możliwości głosowania. W analogiczne uprawnienia zostali wyposażeni również pozostali ministrowie Korony.

Artykuł 33 dotyczy jednego z podstawowych mechanizmów dewolucji na rzecz organów walijskich. Stwierdzono w nim bowiem, że sekretarz powinien możliwie jak najszybciej po rozpoczęciu sesji parlamentu brytyjskiego skonsultować ze Zgromadzeniem program prac legislacyjnych parlamentu brytyjskiego. W związku z powyższym winien on przynajmniej raz w trakcie sesji uczestniczyć w obradach Zgromadzenia. Co interesujące, sekretarz stanu nie musi osobiście uczestniczyć w obradach, lecz jedynie za pośrednictwem przekazu wideo<sup>23</sup>. Gdy w trakcie sesji parlamentu pod obrady jednej z jego izb zostanie wprowadzony projekt ustawy dotyczącej spraw Walii, niepoprzedzony konsultacjami, sekretarz stanu do spraw Walii winien przeprowadzić ze Zgromadzeniem tego rodzaju konsultacje w sposób, w jaki sam uzna to za stosowne. Punkt 5 tego artykułu stanowi, że jeśli [...] *sekretarz nie będzie widział takiej potrzeby, nie jest zobowiązany do przeprowadzenia konsultacji ze Zgromadzeniem.*

W nawiązaniu do propozycji zawartych w Better Governance for Wales wzmocnieniu uległy kompetencje Zgromadzenia w zakresie ustawodawstwa, głównie poprzez mechanizm przekazywania uprawnień w tym zakresie na drodze *orders in council*. W wyniku tego GoWA 2006 wzmocniało autonomię poprzez wyposażenie Zgromadzenia w poszerzone mechanizmy legislacyjne w zakresie ustawodawstwa pierwotnego i pochodnego. Regulacje ich dotyczące znalazły się w częściach 3 i 4 ustawy dewolucyjnej.

---

<sup>23</sup> *Explanatory notes to Government of Wales Act 2006* [on-line]. [Dostęp 13.02.2010]. Dostępny w World Wide Web: [http://www.uk-legislation.hmso.gov.uk/acts/acts2006/en/ukpgaen\\_20060032\\_en.pdf](http://www.uk-legislation.hmso.gov.uk/acts/acts2006/en/ukpgaen_20060032_en.pdf).

W części 3 w art. 93 ustanowiono możliwość wydawania przez Zgromadzenie tzw. instrumentów (*assembly measures*). Z punktu widzenia dewolucji istotne znaczenia ma p. 5 wyżej wymienionego artykułu. Stwierdzono w nim bowiem, że uprawnienie Zgromadzenia do stanowienia prawa w niczym nie ogranicza prawa parlamentu do uchwalania prawa dla Walii. Stanowiło to potwierdzenie jednej z najważniejszych zasad brytyjskiego prawa konstytucyjnego – zasadę prymatu parlamentu<sup>24</sup>. W art. 94 określono, że przedmiotem instrumentów mogą być tylko kwestie leżące w kompetencjach Zgromadzenia, wyliczone w części pierwszej załącznika nr 5 do ustawy<sup>25</sup>.

Część druga załącznika określała ograniczenia stosowania wymienionego uprawnienia. Instrument poprzez wtórną legislację nie może zmienić lub sędować uprawnień wykonywanych przez ministra Korony ani go ich pozbawić. Ponadto nie może określić, czy dany czyn stanowi wystąpienie przeciwko prawu i czy podlega karze, jeśli owo wystąpienie grozi karą więzienia powyżej dwóch lat. Instrumenty nie mogą również zmieniać wymienionych w załączniku aktów prawnych<sup>26</sup>. Ponadto nie mogą wpływać na wykonanie aktów parlamentu, które dotyczą sum na spłatę zadłużenia zaciągniętego przez Gabinet Zgromadzenia poprzez mechanizm Walijskiego Funduszu Skonsolidowanego (Welsh Consolidated Fund). Instrument nie może również wpływać na zakres funkcji audytora generalnego. Nie jest on obowiązującym prawem, gdy jakiegokolwiek z jego postanowień wykracza poza zakres kompetencji, w jakie jest wyposażone Zgromadzenie (art. 94 p. 2).

Powyższe wyłączenia mogą być zmienione poprzez *order in council* (art. 95, p. 1). Procedura przedstawia się tu następująco. Propozycja *order in council* przedstawiona jest Zgromadzeniu, które w rezolucji przyjmuje albo odrzuca propozycję. Jeśli przyjmuje, *order in council* staje się przedmiotem prac obu izb parlamentu, a po zatwierdzeniu w rezolucji Tajna Rada rekomenduje królowej do podpisu. Po jego złożeniu przez królową akt wchodzi w życie (art. 95 p. 5).

Artykuły od 97 do 98 określają procedurę przyjęcia instrumentu. Może być ona zaproponowana przez pierwszego ministra, pozostałych członków Zarządu lub ich zastępców, głównego radcę (*Council General*) lub członka Zgromadzenia. Większość instrumentów przyjmuje się w trzyetapowej procedurze. Etap pierwszy zakłada możliwość debaty Zgromadzenia nad instrumentem i decyzję podję-

---

<sup>24</sup> Zob. Sarnecki P., dz. cyt., s. 20–22.

<sup>25</sup> W części pierwszej załącznika nr 5 do GoWA 2006 wymieniono następujące obszary: 1) rolnictwo, rybołówstwo, leśnictwo i rozwój obszarów wiejskich, 2) dziedzictwo historyczne, 3) kultura, 4) rozwój ekonomiczny, 5) edukacja, 6) środowisko, 7) straż pożarna i bezpieczeństwo przeciwpożarowe, 8) żywność, 9) służba zdrowia, 10) drogi i transport, 11) budownictwo, 12) samorząd, 13) Zgromadzenie Narodowe Walii, 14) administracja publiczna, 15) polityka społeczna, 16) sport i rekreacja, 17) turystyka, 18) gospodarka przestrzenna, 19) polityka wodna i zabezpieczenia przeciwpowodziowe, 20) język walijski.

<sup>26</sup> Są to: European Communities Act 1972, Data Protection Act 1998, Government of Wales Act 1998, Human Rights Act 1998, Civil Contingencies Act 2004, Re – Use of Public Sector Information Regulations 2005.



tą poprzez głosowanie Zgromadzenia nad głównymi założeniami instrumentu – ten etap jest odpowiednikiem drugiego czytania w parlamencie brytyjskim<sup>27</sup>. Etap drugi zakłada debatę i głosowanie nad szczegółowymi założeniami instrumentu – jest to odpowiednik trzeciego czytania<sup>28</sup>. Należy zaznaczyć, że w odniesieniu do pewnych kategorii instrumentów, np. prywatnych instrumentów, regulamin może wprowadzać odmienną procedurę<sup>29</sup>. Jeśli do instrumentu Zgromadzenia zostanie wprowadzona poprawka, należy przeprowadzić etap umożliwiający zaaprobowanie lub odrzucenie tych zmian przez Zgromadzenie.

Zapisy zawarte w art. 101 umożliwiają sekretarzowi na blokowanie przekazania projektu instrumentu do decyzji Tajnej Rady. Dzieje się tak wówczas, gdy minister ma uzasadnione podejrzenie, że instrument ten będzie miał niekorzystny wpływ na stanowienie prawa lub na możliwość wykonywania funkcji znajdujących się poza zakresem kompetencji Zgromadzenia, jest niekompatybilny z jakimkolwiek zobowiązaniem międzynarodowym Wielkiej Brytanii czy zagraża bezpieczeństwu kraju lub/i interesowi narodowemu. Na przedstawienie swoich zastrzeżeń minister ma cztery tygodnie od daty przyjęcia instrumentu przez Zgromadzenie.

W nawiązaniu do propozycji zawartych w Better Governance for Wales ustawa dewolucyjna z 2006 r. wyposażyła Zgromadzenie w uprawnienia do uchwalania pierwotnego ustawodawstwa, niewymagające uzyskania sankcji parlamentu brytyjskiego, ale wprowadzające obowiązek przeprowadzenia referendum w tej sprawie. W przeciwieństwie do Szkocji GoWA 2006 określa obszary, o które w przypadku wyrażenia zgody przez Walijszyków w referendum mogą zostać poszerzone kompetencje legislacyjne Zgromadzenia. Obszary te to te same, w zakresie których zgromadzenie dysponuje kompetencją do uchwalania instrumentów.

W tym miejscu należy podkreślić, że odmienny zakres kompetencji szkockiego i walijskiego organu ustawodawczego wynikał z faktu, że Szkocja posiada odrębny od angielskiego system prawny. Walia zaś ma wspólny z Anglią system stanowienia i egzekucji prawa. W konsekwencji kompetencje prawodawcze Zgromadzenia zostały określone enumeratywnie poprzez wyliczenie obszarów, których może ono dotyczyć.

Procedura poszerzenia kompetencji Zgromadzenia w zakresie ustawodawstwa pierwotnego przedstawia się następująco. Decyzję o przeprowadzeniu referendum podejmuje królowa, wydając odpowiedni *order in council*, którego procedura przyjęcia jest analogiczna jak w przypadku *order in council* ustanawiającego zwiększenie kompetencji Zgromadzenia w zakresie uchwalania instrumentów. Na analogicznych zasadach poprzez *order in council* ustawa dewolucyjna umożliwia dodanie kolejnych obszarów, w zakresie których można przeprowadzić referendum przyznające Zgromadzeniu uprawnienie do wydawania ustaw.

---

<sup>27</sup> *Explanatory notes to Government of Wales Act 2006*, dz. cyt.

<sup>28</sup> Tamże.

<sup>29</sup> Tamże.

W GoWA 2006 określono również przypadki, gdy ustawa wydana przez Zgromadzenie nie jest ważna. W art. 108 p. 2 stwierdzono, że jeśli ustawa wykracza poza zakres kompetencyjny, staje się wówczas nieważna. Ponadto aby akt był ważny, winien nie wykraczać swoimi skutkami prawnymi poza Walię. Nie może być też sprzeczny z Europejską Konwencją Praw Człowieka i Europejskim Prawem Wspólnotowym.

Inicjatywę zgłaszania propozycji ustawy mają: pierwszy minister, ministrowie i zastępcy ministrów oraz radca generalny, a także członkowie Zgromadzenia. Procesowanie nad projektem ustawy w Zgromadzeniu zakłada trzy etapy: debatę i głosowanie nad ogólnymi założeniami, głosowanie nad szczegółami projektu, ostateczne głosowanie. Odmienne zasady mogą zostać zastosowane przy okazji uchwalania pewnych kategorii ustaw, np. ustaw prywatnych (*private bills*).

Na wniosek radcy generalnego lub prokuratora generalnego projekt może być przedłożony do oceny Sądowi Najwyższemu, który oceni, czy dana ustawa znajduje się w zakresie kompetencji walijskiego ciała ustawodawczego. Tak jak w przypadku instrumentów Zgromadzenia sekretarz ma prawo do przedstawienia swoich uwag, zapobiegając tym samym przedłożeniu projektu królowej do aprobaty. Gdy sekretarz nie ma przesłanek do tego, ustawa jest składana królowej do podpisu.

Zgodnie z propozycjami zawartymi w raporcie komisji Richarda i Belter Government for Wales na mocy GoWA 2006 w strukturze Zgromadzenia został wyodrębniony Gabinet Zgromadzenia (Welsh Assembly Government). Przez królową zostaje powołany pierwszy minister, a kandydata na to stanowisko nominuje Zgromadzenie. Na mocy art. 48 p. 1 pierwszy minister za zgodą królowej powołuje spośród członków gabinetu. Ma również możliwość w oparciu o art. 49 p. 2 rekomendować królowej osobę na stanowisko radcy generalnego<sup>30</sup>. Rekomendacja ta musi być poprzedzona uzyskaniem zgody Zgromadzenia.

Z punktu widzenia dewolucji istotne znaczenie mają zapisy zawarte w art. 57 i 58. W art. 57 p. 2 stwierdzono bowiem, że *Funkcje ministra walijskiego, pierwszego ministra i radcy generalnego są wykonywane w imieniu Korony Brytyjskiej*. Królowa na mocy art. 58 p. 1a posiada uprawnienie przekazania w *order in council* ministrom walijskim (*Welsh Minister*), pierwszemu ministrowi oraz radcy generalnemu każdą z funkcji wykonywanych przez ministrów Korony w stosunku do spraw Walii. Podczas gdy kompetencje ministrów Korony w stosunku do Walii są realizowane w sposób samodzielny, *order in council* nakłada natomiast obowiązek uzyskania przez tegoż zgody Gabinetu Zgromadzenia w tym zakresie.

Kolejny artykuł ma istotne implikacje, gdyż powiązuje dwa zjawiska: integrację europejską z dewolucją. Na jego mocy członkowie Gabinetu Zgromadzenia zyskali uprawnienie do implementowania prawa wspólnotowego w za-

---

<sup>30</sup> To doradca Gabinetu Zgromadzenia w kwestiach ustawodawczych, a także członek Zgromadzenia, jest to więc stanowisko polityczne. Ma prawo do interweniowania w imię interesu publicznego w związku z postępowaniem Zarządu i/lub pierwszego ministra.

kresie wykonywanych przez nich kompetencji. Decyzja o wprowadzeniu regulacji unijnej dotyczącej Walii nie wymaga zgody parlamentu brytyjskiego, a winna być jedynie przedłożona Zgromadzeniu.

Dalsze artykuły w zakresie kompetencji Gabinetu Zgromadzenia mają charakter ogólny. Przykładem tego jest art. 60 uprawniający członków Gabinetu Zgromadzenia do [...] *czynienia wszystkiego, co uznają za stosowne w celu realizacji ekonomicznego, społecznego i środowiskowego powodzenia Walii*. Uprawnienia te mogą być realizowane na terenie całej Walii lub jej części, w zakresie każdego mieszkańca i osoby przebywającej na terenie Walii.

Odnosnie kompetencji członków Gabinetu Zgromadzenia w kontekście dewolucji ważny, choć mający ogólny charakter, jest art. 62 uprawniający [...] *Ministrów Walii, pierwszego ministra i radcę generalnego do odpowiedniego reprezentowania w każdej kwestii dotyczącej Walii*.

Jeśli ministrowie Korony wykonują funkcje dotyczące powołania lub likwidowania instytucji międzyregionalnych (*cross-border body*), do odbycia konsultacji z Gabinetem Zgromadzenia zobowiązuje ich kolejny artykuł GoWA 2006<sup>31</sup>. Analogicznie wygląda sytuacja w przypadku decyzji personalnych dotyczących tych ciał. Jedynie w sytuacji, gdy decyzje ministrów nie dotyczą spraw Walii, są oni zwolnieni z tego obowiązku. Jeśli przeprowadzenie konsultacji nie jest możliwe ze względu na termin, odpowiedni minister Korony winien możliwie jak najszybciej poinformować o tym Gabinet Zgromadzenia oraz przedstawić mu uzasadnienie. Ma to jednak nikle znaczenie, gdyż w ostatnim punkcie artykułu stwierdza się, że niezastosowanie się do zapisu określonego w pierwszym punkcie nie powoduje nieważności decyzji.

Artykuł 82 dotyczy międzynarodowych zobowiązań Zjednoczonego Królestwa, które mogą wpływać na funkcjonowanie Gabinetu Zgromadzenia. Artykuł 82 p. 1 wyposażył sekretarza w uprawnienie do interweniowania w celu wstrzymania akcji Gabinetu Zgromadzenia, która jego zdaniem stałaby w sprzeczności z międzynarodowymi zobowiązaniami Wielkiej Brytanii. Powoduje to, że każde działanie w zakresie przyznanych Gabinetowi Zgromadzenia kompetencji może zostać odwołane przez sekretarza. Ponadto może on nakazać członkom walijskiej egzekutywy, aby podejmowali działania będące w zakresie ich kompetencji w celu spełnienia zobowiązań międzynarodowych. Nakaz tego rodzaju musi być poprzedzony konsultacjami z Gabinetem Zgromadzenia i zawierać uzasadnienie.

Bardzo istotnym zapisem z punktu widzenia dewolucji jest art. 84 umożliwiający odmienny sposób realizacji praw dotyczących Anglii i Walii przez Ministrów Korony w stosunku do Anglii, a członków Gabinetu Zgromadzenia w stosunku do Walii.

---

<sup>31</sup> Artykuł 63 p. 2 wyjaśnia, że istotnym ciałem międzyregionalnym jest takie, które wykonuje czynności o charakterze publicznym i nie wchodzi w skład struktury brytyjskiego gabinetu.

Zwiększenie zakresu decentralizacji spowodowało powstanie potrzeby zmiany mechanizmów przekazywania funduszy centralnych. W tym celu GoWA 2006 powoływało Walijski Fundusz Konsolidacyjny (Welsh Consolidated Fund), któremu sekretarz przekazywał środki uchwalone przez parlament. W celu obliczenia kwoty używana jest tzw. formuła Burnetta określająca kwotę subwencji z budżetu centralnego na podstawie liczby ludności, a nie oceny faktycznego zapotrzebowania na środki finansowe<sup>32</sup>. W art. 118 ustawy dewolucyjnej zawarto możliwość powiększenia tej kwoty jedynie w razie poszerzenia zakresu kompetencji władz walijskich o kompetencje do tej pory wykonywane przez ministrów Korony.

Na marginesie rozważań dotyczących Zgromadzenia Narodowego Walii należy poruszyć kwestię urzędników tego organu. Choć z formalnego punktu widzenia są oni członkami brytyjskiej służby cywilnej (Home Civil Service), to jednak coraz częściej deklarują, że jeśli dewolucja ma działać w sprawny sposób, konieczne jest, podobnie jak w Irlandii Północnej, utworzenie oddzielnej walijskiej służby cywilnej<sup>33</sup>. Jak do tej pory postulat ten nie został zrealizowany, co czyni istotnym pytanie, po której stronie leży lojalność urzędników Zgromadzenia Narodowego Walii<sup>34</sup>?

## 5. Referendum 3 marca 2011 r.

27 czerwca 2007 r. dwie główne partie walijskiej sceny politycznej (Walijska Partia Pracy oraz Plaid Cymru) ogłosiły, że podejmą wspólnie działania w celu przeprowadzenia referendum odnośnie przyznania Zgromadzeniu uprawnień ustawodawczych wynikających z zapisów zawartych w części czwartej GoWA 2006<sup>35</sup>.

Głosowanie w sprawie przeprowadzenia referendum odbyło się 9 lutego 2010 r. Pięćdziesięciu trzech spośród sześćdziesięciu członków Zgromadzenia zagłosowało za przeprowadzeniem referendum. Następnie decyzja ta została przekazana sekretarzowi ds. Walii, który w ciągu stu dwudziestu dni miał przedstawić sprawę przed parlamentem. Sądzone więc, że decyzja o przeprowadzeniu referendum odbędzie się po wyborach parlamentarnych w Wielkiej Brytanii. Ostatecznie 21 września 2010 r. została podjęta decyzja o przeprowadzeniu refe-

---

<sup>32</sup> Laffin M., Thomas A., Webb A., Intergovernmental relations after devolution: the National Assembly for Wales. *Political Quarterly* 2000, Apr. – June, vol. 71, issue 2, s. 230.

<sup>33</sup> Cole A., Jones B., Storer A., Inside the National Assembly for Wales: the Welsh Civil Service under Devolution. *Political Quarterly* 2003, Apr., vol. 74, issue 2, s. 231.

<sup>34</sup> Kay A., dz. cyt., s. 54.

<sup>35</sup> *One Wales. A progressive Agenda for the government of Wales* [on-line]. [Dostęp 23.10.2011]. Dostępny w World Wide Web: [http://news.bbc.co.uk/2/shared/bsp/hi/pdfs/27\\_06\\_07\\_oneyales.pdf](http://news.bbc.co.uk/2/shared/bsp/hi/pdfs/27_06_07_oneyales.pdf).

rendum w dniu 3 marca 2011 r.<sup>36</sup> Po początkowych kontrowersjach ustalono treść pytania, które brzmiało: Czy chcesz, aby Zgromadzenie było uprawnione do stanowienia prawa w obszarach objętych kompetencjami Zgromadzenia?<sup>37</sup>

W trakcie kampanii referendalnej badania opinii publicznej wykazywały, że im bliżej było terminu głosowania, tym mniej pewny był sukces zwolenników poszerzenia kompetencji Zgromadzenia. Ostatecznie jednak przeciwnicy stanowili 36,5% biorących udział w referendum. Symptomatyczna była jednak niska frekwencja, która wyniosła 35%.

Reakcje na wynik referendum były pozytywne, choć w niejednakowym stopniu. Lider partii walijskich nacjonalistów, Ieuan Wyn Jones, określił go mianem „początku nowej ery walijskiej dewolucji”<sup>38</sup>. Sekretarz ds. Walii, Cheryl Gillian, wyrażając swoje zastrzeżenie co do wielkości frekwencji, pokreślił natomiast, że był to „dobry dzień dla Walii”.

W wyniku referendum Zgromadzenie uzyskało kompetencje do stanowienia prawa w obszarach określonych w GoWA 2006, bez potrzeby uzyskiwania za każdym razem zgody parlamentu w Londynie.

## 6. Podsumowanie

Oceniając przebieg dewolucji w kontekście Walii, należy się zgodzić z postawioną na początku niniejszego artykułu tezą, że w porównaniu ze Szkocją i Irlandią Północną dewolucja w Walii ma najbardziej ograniczony charakter<sup>39</sup>. Niemniej jednak należy zauważyć, że w okresie 1998–2011 dokonał się znaczący krok naprzód w kierunku zbliżenia rozwiązań do tych wprowadzonych już w Szkocji. Potwierdzeniem tego jest przede wszystkim zwiększenie możliwości legislacyjnych Zgromadzenia Narodowego Walii o stanowienie ustawodawstwa pierwotnego. Ponadto wydzielenie z ciała ustawodawczego organu wykonawczego służy zwiększeniu efektywności realizowania obu tych funkcji.

Pewnym paradoksem dewolucji w Walii jest natomiast to, że pomimo ożywienia narodowego, przejawiającego się m.in. zwiększeniem popularności języka walijskiego, Walijszczy, w przeciwieństwie do znaczącej części Szkotów, nie marzą o własnym państwie. Nadal jednak, jak pokazuje niska frekwencja w referendum z roku 2011, są ambiwalentnie nastawieni do zwiększania kompetencji, którymi dysponuje Zgromadzenie. Nie jest więc pewne, czy w średniookresowej perspektywie nastąpi kontynuacja procesu dewolucji.

---

<sup>36</sup> *Referendum on more Welsh powers set for 3 March, 2011* [on-line]. [Dostęp 23.10.2011]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.bbc.co.uk/news/uk-wales-politics-11382649>.

<sup>37</sup> *The Referendum. Your questions answered* [on-line]. [Dostęp 23.10.2011]. Dostępny w World Wide Web: [http://www.assemblywales.org/newreferendum\\_qa\\_english.pdf](http://www.assemblywales.org/newreferendum_qa_english.pdf).

<sup>38</sup> *Wales says Yes in Referendum vote* [on-line]. [Dostęp 23.10.2011]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.bbc.co.uk/news/uk-wales-politics-12648649>.

<sup>39</sup> Sarnecki P., dz. cyt., s. 71.

## Literatura

- Andrzejewski P., Deszczyński P., Gołata K., *Systemy polityczne wybranych państw*. Poznań: Wydaw. Akademii Ekonomicznej, 1993. ISSN 0239-6734.
- Bagdanor V., *Devolution in the United Kingdom*. Oxford: Oxford University Press, 1999. ISBN 0-19-280128-7.
- Cole A., Jones B., Storer A., Inside the National Assembly for Wales: the Welsh Civil Service under Devolution. *Political Quarterly* 2003, Apr., vol. 74, issue 2.
- Davies J., *History of Wales*. London: Penguin Books, 1994. ISBN 978-0-140-28475-1.
- Denver D., Voting in the 1997 Scottish and Welsh devolution referendum: Information, interests and options. *European Journal of Political Research* 2002, no. 41.
- Explanatory notes to Government of Wales Act 2006* [on-line]. [Dostęp 13.02.2010]. Dostępny: World Wide Web: [http://www.uk-legislation.hmsso.gov.uk/acts/acts2006/en/ukpga\\_20060032\\_en.pdf](http://www.uk-legislation.hmsso.gov.uk/acts/acts2006/en/ukpga_20060032_en.pdf).
- Guide to the Government of Wales Act 2006* [on-line]. March 2007 [Dostęp 29.02.2010]. Dostępny w World Web: <http://www.adjudicationpanelwales.com/caec/policy/calm/guidegovwalesact2006/guidee.pdf;jsessionid=2Yz6LvPLxBsrTDTh7MKpkYQLwMYvrZ51JBnBZF8qB12NQJGRystr!-764344044?cr=6&lang=cy&ts=3>.
- Kay A., Evaluating devolution in Wales. *Public Studies* 2003, vol. 51.
- Laffin M., Thomas A., Webb A., Intergovernmental relations after devolution: the National Assembly for Wales. *Political Quarterly* 2000, Apr. – June, vol. 71, issue 2.
- One Wales. A progressive Agenda for the government of Wales* [on-line]. [Dostęp 23.10.2011]. Dostępny w World Wide Web: [http://news.bbc.co.uk/2/shared/bsp/hi/pdfs/27\\_06\\_07\\_onewales.pdf](http://news.bbc.co.uk/2/shared/bsp/hi/pdfs/27_06_07_onewales.pdf).
- Referendum on more Welsh powers set for 3 March, 2011* [on-line]. [Dostęp 23.10.2011]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.bbc.co.uk/news/uk-wales-politics-11382649>.
- Sarnecki P., *Ustroje konstytucyjne państw współczesnych*. Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business, 2008. ISBN 978-83-7601-353-4.
- Tewdwr-Jones M., Planning and the National Assembly for Wales: Generating Distinctiveness and Inclusiveness in a New Political Context. *European Planning Studies* 2001, vol. 9, no. 4.
- The Referendum. Your questions answered* [on-line]. [Dostęp 23.10.2011]. Dostępny w World Wide Web: [http://www.assemblywales.org/newreferendum\\_qa\\_english.pdf](http://www.assemblywales.org/newreferendum_qa_english.pdf).
- The role of the secretary of State for Wales* [on-line]. [Dostęp 5.02.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.dca.gov.uk/constitution/devolution/guidance/dgn04.pdf>.
- Wales says Yes in Referendum vote* [on-line]. [Dostęp 23.10.2011]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.bbc.co.uk/news/uk-wales-politics-12648649>.

## Akty prawne

- Government of Wales Act 1998* [on-line]. 1998 [Dostęp 15.01.2010]. Dostępny w World Wide Web: [http://www.opsi.gov.uk/acts/acts1998/ukpga\\_19980038\\_en\\_1](http://www.opsi.gov.uk/acts/acts1998/ukpga_19980038_en_1).
- Government of Wales Act 2006* [on-line]. 2006 [Dostęp 15.01.2010]. Dostępny w World Wide Web: [http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2006/ukpga\\_20060032\\_en\\_1](http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2006/ukpga_20060032_en_1).

## REGULACJE ULG INWESTYCYJNYCH I ZWOLNIEŃ DOCHODÓW KAPITAŁOWYCH OSÓB FIZYCZNYCH W WYBRANYCH JURYSDYKCJACH EUROPEJSKICH

*Anna Maria Panasiuk*

**Abstrakt:** W krajach europejskich stosuje się różnorodny mechanizm opodatkowania dochodów osób prywatnych uzyskanych z zysków kapitałowych. Polegają one m.in. na zróżnicowanej polityce ulg i zwolnień podatkowych, co z kolei przekłada się na wysokość efektywnych obciążeń podatkowych tychże dochodów. W artykule przedstawiono ulgi podatkowe i innego rodzaju subsydia w wybranych krajach wspomagające rozwój młodych przedsiębiorstw. Mają one na celu stymulację rozwoju lokalnej gospodarki i przedsiębiorczości, a długoterminowo wiążą się z oczekiwaniami wzrostu wpływów do budżetu Skarbu Państwa.

**Słowa kluczowe:** start-up, ulgi inwestycyjne, venture capital, zwolnienia podatkowe.

**JEL Classification:** E62 – Fiscal Policy; Public Expenditures, Investment, and Finance; Taxation; H20 – General; H24 – Personal Income and Other Non-business Taxes and Subsidies.

### 1. Wprowadzenie

Ustawodawstwa europejskich systemów podatkowych stosują różnorodny mechanizm opodatkowania dochodów osób prywatnych uzyskanych z zysków kapitałowych. W przypadku dochodów kapitałowych osób fizycznych stosuje się zróżnicowane kwalifikacje do określenia źródła dochodu, sposobu kalkulacji podstawy opodatkowania etc. Niektóre systemy podatkowe do zysków kapitałowych zaliczają dochody ze zbycia aktywów wykorzystywanych w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa, inne natomiast dochody ze zbycia instrumen-

tów finansowych oraz udziałów (akcji) w spółkach, a także prawa udziałowe w spółkach osobowych. Obok różnic w zakresie określania podstawy opodatkowania oraz momentu powstania zobowiązania podatkowego istnieją znaczne różnice dotyczące mechanizmów stosowania określonych stawek podatkowych.

Różnorodność metod polega nie tylko na innym zdefiniowaniu źródeł i kwalifikacji dochodów kapitałowych, lecz także na zróżnicowanej polityce ulg i zwolnień podatkowych, co z kolej przekłada się na wysokość efektywnych obciążeń podatkowych tychże dochodów. Odmienna polityka państw wynika z prób podniesienia swojej konkurencyjności podatkowej w stosunku do innych systemów podatkowych w Europie oraz z konieczności wsparcia określonego fragmentu lokalnej gospodarki ze względu na przyjętą politykę finansową ustawodawcy.

## 2. Ulgi inwestycyjne i zwolnienia podatkowe

Analizy ekonomiczne i matematyczne przeprowadzone w latach 90. oraz na początku lat 2000., dotyczące nowych inwestycji typu *start-up* oraz działalności funduszy *venture capital*, zdefiniowały dokładnie wpływ opodatkowania dochodów z zysków kapitałowych na gospodarke oraz rozwój tego rodzaju przedsięwzięć<sup>1</sup>.

Przedmiotem przeprowadzonych badań były młode, małe firmy w fazie *start-up*, które cechują się znacznym potencjałem rozwoju, dużą innowacyjnością, ale też sporym ryzykiem przedsiębiorcy oraz inwestorów<sup>2</sup>. Istotą przedsiębiorczości polegającej na rozwoju nowych małych firm oraz jej znaczeniu dla kondycji gospodarki jest potencjał kreowania nowych stanowisk pracy oraz innowacyjność, jakie nowe/młode firmy wprowadzają do życia gospodarczego. Główną rolą przedsiębiorcy w *start-up* jest dostarczenie pomysłu oraz podjęcie jego realizacji poprzez wkład pracy, pewnego rodzaju nakłady rzeczowe oraz nieznaczące nakłady finansowe. Możliwość przedsiębiorcy najczęściej kończą się na etapie, gdy faza realizacji wciąż polega na konieczności urzeczywistnienia pomysłu, tj. przed podjęciem działalności komercyjnej i rozpoczęciem generowania przychodów. Rolą funduszy typu *venture capital*<sup>3</sup> lub też funduszy prywatnych inwestorów jest podjęcie ryzyka inwestycyjnego na tak wczesnym etapie rozwoju przedsięwzięcia, a także wsparcie przedsiębiorcy posiadającym doświadczeniem, kontaktami biznesowymi oraz znajomością rynku, a szczególnie branży, w której działa przedsiębiorca. Cytowane analizy empiryczne autorów *Taxa-*

---

<sup>1</sup> Keuschnigg Ch., Nielsen S.B., *Taxation and Venture Capital Backed Entrepreneurship*. March 2004; Da Rin M., Nicodano G., Sembenelli A., *Public Policy and Creation of Active Venture Capital Markets*. January 2005; Keuschnigg Ch., *Taxation of venture capitalist with a portfolio of firms*. Oxford 2004.

<sup>2</sup> Keuschnigg Ch., Nielsen S.B., dz. cyt., s. 4.

<sup>3</sup> Tamże, s. 4.



*tion and Venture Capital Backed Entrepreneurship*<sup>4</sup> wskazują, że te firmy, które są finansowane oraz otrzymują dodatkowe, aktywne wsparcie w zakresie rozwoju, mają większe szanse na powodzenie, stosują daleko bardziej innowacyjne rozwiązania, wprowadzają znacznie częściej własne patenty na rynek. Ponadto badania wskazują na trzykrotnie większą efektywność prowadzonych w tych firmach procesów *research & development*.

Dalej autorzy przeprowadzają równoległe wywody matematyczne dowodzące wpływu opodatkowania dochodów z przeprowadzonych inwestycji w podobne przedsięwzięcia oraz stosowania subsydiów je wspierających. *Opodatkowanie dywidend oraz zysków kapitałowych powoduje spadek wartości przedsięwzięcia oraz zmniejsza prawdopodobieństwo jego powodzenia*. Twierdzenie to dotyczy małych przedsięwzięć typu *start-up*<sup>5</sup>.

Niektóre kraje, doceniając powyższą rolę, jaką młode przedsięwzięcia odgrywają w gospodarce, stosują różnego rodzaju ulgi podatkowe lub innego rodzaju subsydia wspomagające ich rozwój.

## 2.1. Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii

Schemat ulg podatkowych, którego celem jest naklonienie prywatnych przedsiębiorców do inwestowania środków w niepowiązane z nimi małe przedsiębiorstwa, to *Schemat inwestycyjny przedsiębiorców – The Enterprise Investment Scheme (EIS)*. Celem wprowadzenia EIS jest zapewnienie finansowania potencjalnie ryzykownym przedsięwzięciom w fazie *start-up*. Aby inwestycja została zakwalifikowana jako EIS, musi być dokonana na okres co najmniej trzech lat przez osobę niepowiązaną ze spółką oraz musi być dokonana w udziały (akcje) kwalifikowanej spółki. Spółka musi prowadzić określoną przez prawo działalność gospodarczą – *qualified business activity*<sup>6</sup> typu A lub działalność typu B. Działalność typu A stanowi określona ustawą działalność handlowa, która w całości lub w większym stopniu musi być prowadzona na terytorium UK. Działalność typu B dotyczy badań i rozwoju prowadzonych w chwili emisji udziałów (akcji) lub natychmiast po emisji. Prace związane z badaniami oraz rozwojem muszą być prowadzone z intencją rozpoczęcia przewidzianej prawem działalności handlowej typu A.

Spółka musi prowadzić co najmniej jedną z kwalifikowanych działalności handlowych albo powinna być spółką matką w stosunku do grupy spółek, których działalność operacyjna nie składa się głównie z działalności niekwalifikowanych. Działalnością kwalifikowaną jest działalność handlowa prowadzona w oparciu o warunki rynkowe i w celu uzyskania dochodu i która nie polega

---

<sup>4</sup> Tamże, s. 5.

<sup>5</sup> Tamże, s. 22–23.

<sup>6</sup> Obuoforibo B., *United Kingdom – Individual Taxation* [on-line]. Amsterdam: IBFD, 2010 [Dostęp 15.02.2010], s. 34. Dostępny w Internecie: <http://online2.ibfd.org/data/ogvi/gvi/Gvi-Uni.coc.p0003.html>.

(w całości lub w głównej mierze) na prowadzeniu działalności, które są wyłączone. Działalność wyłączona to w szczególności: handel nieruchomościami, kontraktami terminowymi (*futures*), instrumentami rynku towarowego (*comodities*), akcjami, papierami wartościowymi lub innymi instrumentami finansowymi, działalność banków, ubezpieczeń, leasingu, usług prawnych lub księgowych. Dodatkowo spółka kwalifikowana nie może być notowana na giełdzie, jej aktywa brutto nie mogą przekraczać wartości 7 mln funtów brytyjskich przed wydaniem udziałów (akcji) ani natychmiast po ich wydaniu. Jeżeli udziały (akcje) są wydane przez spółkę matkę, to warunek ten dotyczy aktywów całej grupy. Stan zatrudnienia spółki kwalifikowanej nie może przekroczyć pięćdziesięciu pracowników. Jeżeli udziały (akcje) są wydane przez spółkę matkę, to warunek ten dotyczy zatrudnienia w całej grupie.

*Income Tax relief.* Ulga podatkowa przysługuje kwalifikowanemu inwestorowi i polega na możliwości odliczenia 20% funduszy zainwestowanych w danym roku podatkowym w celu objęcia wyemitowanych udziałów (akcji) albo w wysokości 500 tys. funtów brytyjskich. Odliczeniu podlega niższa z tych kwot. Szczególnie ważne jest to, że odliczenie dokonuje się od podatku, nie od dochodu.

*Capital gains tax relief.* Zwolnienie podatkowe dla dochodów uzyskanych z inwestycji typu EIS przysługuje inwestorowi w przypadku zbycia udziałów lub akcji nabytych w ramach EIS i obejmuje cały uzyskany dochód z tego tytułu. Zwolnienie to przysługuje pod warunkiem, że akcje/udziały są trzymane przez okres co najmniej trzech lat.

Inwestorowi przysługuje również ulga podatkowa w razie strat poniesionych w związku z dokonaną inwestycją w udziały (akcje) nabyte w ramach EIS. Poniesiona strata może być odliczona od dochodów z zysków kapitałowych, uzyskanych w drodze każdej innej inwestycji niekwalifikującej się do schematu EIS. Strata może być również odliczona od innych dochodów inwestora, jakie uzyskał on w roku podatkowym, w którym nastąpiła strata, w poprzednim roku podatkowym lub w obu latach<sup>7</sup>. Kwota odliczenia wynikająca ze straty winna być pomniejszona o kwotę 20% odliczenia, jakie inwestor wykorzystał w ramach podatku dochodowego – *income tax relief*.

*EIS investment relief.* Jeżeli dochód ze zbycia aktywów, który podlega opodatkowaniu podatkiem od zysków kapitałowych, zostanie przeznaczony na inwestycję w schemacie EIS, inwestor może skorzystać z ulgi związanej z reinwestycją w EIS. Ulga polega na możliwości odroczenia podatku należnego w związku z uzyskaniem dochodu z zysków kapitałowych podlegających opodatkowaniu. Odroczenie podatku następuje na okres do momentu ziszczenia się jednego z podanych wydarzeń: inwestor dokona zbycia udziałów/akcji objętych w ramach schematu EIS lub udziały/akcje przestaną być udziałami/akcjami kwalifikowanymi, lub inwestor utraci status rezydenta i nastąpi to przed upływem okresu trzyletniej inwestycji w EIS.

---

<sup>7</sup> Sec. 132 *Income Tax Act 2007*, cyt. za: Obuoforibo B., dz. cyt., s. 36.

Podobny instrument podatkowy, obok EIS, stanowi mechanizm inwestycyjny w postaci *venture capital trust* (VCT) – jako schemat zbiorowego inwestowania. VCT jest to spółka inwestycyjna notowana na giełdzie, której inwestycje w wysokości 70% stanowią nienotowane na giełdzie kwalifikowane spółki generujące co najmniej 85% dochodu spółki inwestycyjnej<sup>8</sup>. Co najmniej 70% pozyskanego kapitału z inwestycji pozyskanej w tym schemacie przez spółkę VCT musi być przez nią wykorzystane w ciągu 12 miesięcy do finansowania kwalifikowanej działalności operacyjnej spółek, w których nabywa ona akcje lub udziały. Spośród zainwestowanych środków co najmniej 30% musi obejmować udziały (akcje) zwykle bez uprawnień do preferencyjnej dywidendy lub innych preferencyjnych praw w przypadku likwidacji spółki lub umorzenia udziałów (akcji)<sup>9</sup>. Inwestycja w żadną ze spółek nie może przekroczyć 15% wartości całkowitych inwestycji VCT. Ewentualne środki niezainwestowane w tym okresie muszą zostać zainwestowane w przeciągu kolejnych 12 miesięcy<sup>10</sup>. Status VCT po weryfikacji spełnienia powyższych warunków przyznaje HMRC. Nadanie statusu VCT może być cofnięte, jeżeli spółka przestaje spełniać określone w przepisach warunki. Akcje VCT mogą być notowane na giełdzie<sup>11</sup>.

Regulacje podatkowe przyznają ulgi i zwolnienia podatkowe z tytułu inwestycji w spółki VCT osobom fizycznym pod warunkiem ukończenia 18 roku życia.

Zwolnienie z podatku dochodowego dla dywidend uzyskanych z inwestycji w VCT przysługuje dochodom z dywidend uzyskanych z udziałów zwykłych posiadanych w VCT. Zwolnienie to przysługuje w przypadku inwestycji podjętych w nowo wyemitowane udziały (akcje), a także udziały (akcje) nabyte na rynku wtórnym<sup>12</sup>.

Ulga polega na możliwości odliczenia równowartości zainwestowanej kwoty w VCT od podatku dochodowego z innych źródeł dochodów. Odliczeniu podlega kwota stanowiąca 30% dokonanej inwestycji w udziały zwykle bez praw uprzywilejowania w ciągu pięciu lat od dnia dokonania inwestycji oraz pod warunkiem, że udziały są trzymane przez okres co najmniej pięciu lat, lecz nie więcej niż 200 tys. funtów brytyjskich w roku<sup>13</sup>. Ulga ta przysługuje dla inwestycji podjętych tylko w nowo wyemitowane udziały (akcje).

Zwolnienie podatkowe przysługuje inwestorom osiągającym dochody ze zbycia udziałów (akcji) VCT, co do których ulga nie została wycofana lub które takiej ulgi nie utraciły. Utrata ulgi jest możliwa w przypadku zbycia akcji w okresie pięciu lat od dnia podjęcia inwestycji<sup>14</sup>. Zwolnienie to przysługuje dla

---

<sup>8</sup> Obuoforibo B., dz. cyt., s. 36.

<sup>9</sup> HM Revenue & Customs, *Venture Capital Trusts (VCTs)* [on-line]. [Dostęp 20.05.2011]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.hmrc.gov.uk/guidance/vct.htm#2>.

<sup>10</sup> Obuoforibo B., dz. cyt., s. 36.

<sup>11</sup> HM Revenue & Customs, dz. cyt.

<sup>12</sup> Tamże.

<sup>13</sup> Obuoforibo B., dz. cyt., s. 36.

<sup>14</sup> Tamże, s. 36.

inwestycji podjętych w nowo wyemitowane udziały (akcje) oraz udziały (akcje) nabyte na rynku wtórnym<sup>15</sup>.

## 2.2. Holandia

System podatkowy Holandii przewiduje ulgę podatkową w przypadku przedsięwzięć o charakterze *venture capital*, jeśli inwestycja odbywa się w tzw. *starting entrepreneurs*<sup>16</sup>, a więc przedsięwzięcie o charakterze *start-up*. Ulga polega na obniżeniu podstawy opodatkowania przez zwolnienie części dochodu z opodatkowania. Te same warunki dotyczą inwestycji dokonywanej długiem, tj. pożyczki udzielanej na rzecz samodzielnego przedsiębiorcy, a także spółki<sup>17</sup>. Zwolnienie to przysługuje w ramach kategorii trzeciej (box 3) i jest ono ograniczone zarówno co do wartości osiągniętego dochodu, jak i w zakresie przedmiotowym dokonanej inwestycji.

Maksymalne zwolnienie dla tych inwestycji wynosi 55 145 euro dla podatnika. Zwolnienie w wysokości 110 290 euro dla małżeństw oraz par na ich wniosek może być przyznane jednemu z nich<sup>18</sup>. Ulga ta obejmuje zarówno inwestycje bezpośrednie, jak i inwestycje pośrednie, przy czym wlicza się udzielone pożyczki lub objęcie udziałów w spółkach kontrolujących przedsięwzięcie.

Inny katalog przedsięwzięć, jakie mogą korzystać z ulgi podatkowej w ramach tzw. *listed green funds*, są przedsięwzięcia przyjazne środowisku – *environmentally friendly investments*. Obejmują one m.in.: projekty polegające na rozwoju i utrzymaniu natury, lasów oraz krajobrazów, projekty polegające na odnowie rolnictwa, generowaniu źródeł energii odnawialnej oraz budowie łatwych w utrzymaniu budynków mieszkalnych i budynków użyteczności publicznej<sup>19</sup>. Jednym z warunków kwalifikujących do otrzymania zwolnienia podatkowego jest wykorzystanie otrzymanych funduszy inwestycyjnych w celu uzyskania aktywów do prowadzenia działalności gospodarczej<sup>20</sup>.

Maksymalne zwolnienie dla tych inwestycji wynosi 55 145 euro dla podatnika. Zwolnienie w wysokości 110 290 euro dla małżeństw oraz par na ich wniosek może być przyznane jednemu z nich<sup>21</sup>. Ulga ta obejmuje zarówno inwestycje bezpośrednie, jak i inwestycje pośrednie wliczając udzielone pożyczki lub objęcie udziałów w spółkach kontrolujących przedsięwzięcie. Zwolnienie to przysługuje w ramach kategorii trzeciej (box 3).

---

<sup>15</sup> HM Revenue & Customs, dz. cyt.

<sup>16</sup> Offermanns R., *The Netherlands – Individual Income Tax* [on-line]. Amsterdam: IBFD, 2010 [Dostęp 15.02.2010], s. 21. Dostępny w Internecie: <http://online2.ibfd.org/data/ogvi/gvi/Gvi-Uni.coc.p0003.html>.

<sup>17</sup> Tamże, s. 22.

<sup>18</sup> Tamże, s. 22.

<sup>19</sup> Tamże.

<sup>20</sup> Tamże.

<sup>21</sup> Tamże.

### 2.3. Jurysdykcje, w których brak jest inwestycyjnych ulg podatkowych

System podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej, Luksemburga oraz Szwecji nie przewiduje instytucji ani schematów podatkowych, których celem byłoby promowanie inwestycji osób prywatnych mających na celu stymulację lokalnego rozwoju gospodarczego przez wspieranie przedsiębiorstw w pierwszej fazie rozwoju *start-up*. Próby w tym zakresie podejmował ustawodawca Republiki Federalnej Niemiec przez wprowadzenie nowej ustawy o funduszach typu *venture capital* – *Wagniskapitalbetelungsgesetz* (WGBG). Ustawa ta została uchwalona w roku 2008<sup>22</sup>. Ponieważ uznano ją za niezgodną z regulacjami unijnymi, nigdy nie weszła w życie. Zgodnie z założeniami rzeczony ustawy zwolnieniu miały podlegać zyski kapitałowe wynikające z inwestycji w spółki operacyjne typu *start-up*, jeśli inwestycja spełniała określone prawem warunki. Do zwolnienia kwalifikowały się dochody do wysokości 200 tys. euro. Gdy zysk kapitałowy przekraczał równowartość 800 tys. euro, ulga podatkowa ulegała proporcjonalnemu obniżeniu. W przypadku zysku kapitałowego wynoszącego min 1 mln euro, ulga podatkowa miała ulec obniżeniu do zera<sup>23</sup>.

### 2.4. Rzeczpospolita Polska

Ustawodawca Rzeczypospolitej Polskiej zgodnie z wytycznymi unijnymi wprowadził inną formę stymulacji rozwoju małych i średnich przedsięwzięć poprzez finansowe subsydia pochodzące z funduszy publicznych. Formą realizacji projektu wsparcia finansowego jest stworzenie Krajowego Funduszu Kapitałowego (dalej KFK), który utworzono w lipcu 2005 r. na podstawie *Ustany z dnia 4 marca 2005 roku o Krajowym Funduszu Kapitałowym*<sup>24</sup>. Zasady udzielania wsparcia przez KFK określa *Rozporządzenie z dnia 15 czerwca 2007 r. w sprawie wsparcia finansowego udzielanego przez Krajowy Fundusz Kapitałowy*<sup>25</sup>.

Celem KFK jest ograniczanie tzw. luki kapitałowej poprzez wspieranie finansowe funduszy kapitałowych (*venture capital/private equity*) inwestujących w rozwojowe oraz innowacyjne małe i średnie przedsiębiorstwa. Realizacja tego celu ma nastąpić przez efektywne oraz zgodne z ustawowymi kryteriami inwestycyjnymi alokowanie środków finansowych przeznaczonych na statutową działalność funduszu, tj. środków budżetu państwa, strukturalnych funduszy Unii Europejskiej lub środków pochodzących z innych źródeł, np. od instytucji zagranicznych<sup>26</sup>.

---

<sup>22</sup> Baumann B., *Compendium of Fiscal Incentives*, 2009, s. 25.

<sup>23</sup> Tamże, s. 25.

<sup>24</sup> Dz.U. 2005, nr 57, poz. 491.

<sup>25</sup> *Rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 15 czerwca 2007 r. w sprawie wsparcia finansowego udzielonego przez Krajowy Fundusz Kapitałowy*, Dz.U. 2007, nr 115, poz. 796.

<sup>26</sup> *Krajowy Fundusz Kapitałowy* [on-line]. [Dostęp 12.06.2011]. Misja, Cele, Zadania. Dostępny w World Wide Web: <http://www.kfk.org.pl/o-firmie/misja-cele-zadania>.

Fundusze KFK są inwestowane w instytucjonalne celowe fundusze kapitałowe typu *venture capital*, których zadaniem jest podejmowanie inwestycji o określonych rozporządzeniem parametrach. Inwestycje dokonywane są w przedsiębiorców, którzy realizują fazę badań, rozwoju produktu/usługi, wprowadzają produkt/usługę na rynek po raz pierwszy, rozszerzają działalność, rozwijają rynek produktu/usługi lub zwiększają swoje moce produkcyjne/usługowe<sup>27</sup>. Głównym zadaniem funduszy jest wspieranie inwestycji w technologie innowacyjne i przedsiębiorców o dużym potencjale rozwoju<sup>28</sup>.

Maksymalna, łączna wartość środków funduszy kapitałowych zaangażowanych w tego samego przedsiębiorcę oraz jednostki z nim powiązane nie może przekroczyć kwoty stanowiącej równowartość w złotych polskich 1 500 000 euro<sup>29</sup>. Wsparcie finansowe jest wyłączone w przypadku finansowania następujących rynków gospodarki: factoring, leasing, dzierżawa lub najem aktywów, usługi prawne i księgowość, handel hurtowy i detaliczny, produkcja żelaza, stali, górnictwo węgla, budownictwo okrętowe<sup>30</sup>.

### 3. Podsumowanie

Zaprezentowane wyżej instytucje podatkowe oraz subwencyjne mają na celu stymulację rozwoju lokalnej gospodarki i przedsiębiorczości, długoterminowo wiążą się zaś z oczekiwaniami wzrostu wpływów do budżetu Skarbu Państwa.

W uzasadnieniu do rozporządzenia ministra gospodarki czytamy, że fundusze KFK mają pomóc finansowo mikroprzedsiębiorcom oraz małym i średnim przedsiębiorcom o dużym potencjale rozwoju, pozyskującym środki inwestycyjne na realizację swoich przedsięwzięć. Mają one również stymulować inwestorów prywatnych, zachęcając ich do angażowania własnych środków pieniężnych w fundusze kapitałowe inwestujące w małe projekty, a także zachęcić te ostatnie do inwestowania lub tworzenia funduszy wyspecjalizowanych w inwestowaniu w rzeczony projekty<sup>31</sup>.

Jednocześnie w komentarzu czytamy, że Krajowy Fundusz Kapitałowy S.A. w latach 2007–2013 otrzyma do dyspozycji kwotę 180 mln euro. Na wyżej wymienioną kwotę składają się środki Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego oraz środki budżetu państwa. Przy założeniu inwestycji na powyższym poziomie oczekiwane łączne dodatkowe wpływy budżetowe w roku 2011 szacowo-

---

<sup>27</sup> Par. 2 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Gospodarki...

<sup>28</sup> Tamże.

<sup>29</sup> Tamże, par. 2 ust. 4.

<sup>30</sup> Tamże, par. 3.

<sup>31</sup> Uzasadnienie do projektu *Rozporządzenia Ministra Gospodarki w sprawie wsparcia finansowego udzielanego przez Krajowy Fundusz Kapitałowy, Krajowy Fundusz Kapitałowy* [on-line]. [Dostęp 12.06.2011]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.kfk.org.pl/?page=Structure&cid=7>.

wano na 157,98 mln zł, a w roku 2015 na 674,23 mln zł<sup>32</sup>. Ponadto uwzględnia się wpływ funduszy na rozwój rynku pracy oraz krajowej gospodarki. Istotną cechą projektu jest fakt wykorzystania w głównej mierze funduszy unijnych, które w stosunku do zainwestowanych funduszy krajowych stanowią aż 85% finansowego udziału w przedsięwzięciu<sup>33</sup>. Pomijając jednak ten aspekt, w skali naszego kraju bardzo korzystny, należy wskazać również słabe strony systemu publicznej ingerencji w bezpośrednią realizację projektów gospodarczych. Środki publiczne są dysponowane przez urzędników KFK, a ich zadysponowanie nastąpiło w siedem funduszy podejmujących dalsze inwestycje, zgodnie z dyspozycją rozporządzenia. Celem funduszu typu *venture capital* jest jednak maksymalizacja zysków funduszu przez maksymalnie korzystne wyjście z podjętej inwestycji.

Autorzy *Taxation and Venture Capital Backed Entrepreneurship*<sup>34</sup> analizują zasadność stosowania podobnych form wsparcia małych i średnich firm tj. przez stosowanie dopłat pochodzących ze środków publicznych, pozwalających na refinansowanie kosztów związanych z pierwszą fazą rozwojową przedsięwzięcia. Zdaniem autorów ulgi podatkowe są znacznie bardziej efektywnym narzędziem niż stosowane dopłaty z funduszy publicznych. Podczas gdy dopłaty refinansujące koszty założenia przedsięwzięcia stanowią czynnik motywujący do jego podjęcia (założenia nowej spółki), to ulgi podatkowe stymulują lepsze wyniki i motywują do uzyskania wyższej wartości przedsięwzięcia w jego późniejszych fazach rozwoju. Polityka finansowa państwa powinna być tak skonstruowana, aby obniżyć przepływy finansowe do nowych przedsięwzięć w fazie bezpośredniego startu, a dzięki temu pewne oszczędności budżetowe wykorzystać w celu zwiększenia czynników mających wpływ na wyniki i wartość przedsięwzięcia w wymiarze długoterminowym, a więc ulgi podatkowe.

Alternatywnym sposobem finansowania przedsięwzięć jest finansowanie w sposób tradycyjny, tj. przez instytucje finansowe. Te niestety nie angażują się aktywnie w ewentualne wsparcie finansowanej spółki, a często nie wykazują zainteresowania finansowaniem ryzykownych przedsięwzięć na etapie *start-up*.

Finansowanie może polegać na finansowaniu przez fundusze zinstytucjonalizowane w postaci funduszy typu *venture capital* lub przeciwnie, przez fundusze prywatne dysponowane przez osoby fizyczne. Fundusze prywatne łatwiej angażują się na wcześniejszym etapie przedsięwzięcia *start-up* niż fundusze typu *venture capital*. Na etapie wcześniejszym zaangażowanie prywatnego inwestora, skłonного podjąć większe ryzyko, wymaga relatywnie najniższych środków. Samo wejście inwestora prywatnego, zakres obsługi prawnej transakcji takiej inwestycji, a także *due diligence* dokonywane przez inwestora prywatnego jest relatywnie najtańsze dla przedsiębiorcy. Prywatni inwestorzy są również bardziej skłonni zaangażować swój czas i doświadczenie w efektywną pomoc przed-

---

<sup>32</sup> Tamże.

<sup>33</sup> Tamże.

<sup>34</sup> Keuschnigg Ch., Nielsen S.B., dz. cyt., s. 28.

siębiorky, podejmując czynności związane z rozwojem i zdobywaniem rynku przez rozwijające się przedsiębiorstwo. Fakt, że to inwestor ryzykuje własne środki, nie jest również bez znaczenia dla dalszych nakładów jego pracy w służeniu pomocą spółce/przedsiębiorcy. Jego rola często nie ogranicza się do biernego inwestowania w przedsięwzięcia, co ma częściej miejsce w przypadku inwestorów instytucjonalnych, którzy kumulują swoje zaangażowanie w pierwszej fazie negocjacji umowy inwestycyjnej oraz zapewnienia sobie maksymalnie korzystnych warunków wyjściowych, kosztem interesów założycieli, a czasem nawet spółki.

W wielu krajach europejskich działalność prywatnych inwestorów stowarzyszona jest w syndykatach lub grupach tzw. aniołów biznesu i odgrywa coraz większą rolę w zakresie wsparcia rozwijających się nowych przedsięwzięć typu *start-up*. Szczególny rozwój prywatnych form wspierania małych i średnich przedsiębiorstw można zaobserwować w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii. W tym samym kraju obserwujemy najkorzystniejsze w Europie ulgi podatkowe dla analizowanych przedsięwzięć inwestycyjnych osób prywatnych.

## Literatura

- Baumann B., *Compendium of Fiscal Incentives*, 2009.
- Da Rin M., Nicodano G., Sembenelli A., *Public Policy and Creation of Active Venture Capital Markets*. January 2005.
- HM Revenue & Customs, *Venture Capital Trusts (VCTs)* [on-line]. [Dostęp 20.05.2011]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.hmrc.gov.uk/guidance/vct.htm#2>.
- Keuschnigg Ch., Nielsen S.B., *Taxation and Venture Capital Backed Entrepreneurship*. March 2004.
- Keuschnigg Ch., *Taxation of venture capitalist with a portfolio of firms*. Oxford 2004.
- Krajowy Fundusz Kapitałowy [on-line]. [Dostęp 12.06.2011]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.kfk.org.pl>.
- Obuoforibo B., *United Kingdom – Individual Taxation* [on-line]. Amsterdam: IBFD, 2010 [Dostęp 15.02.2010]. Dostępny w Internecie: <http://online2.ibfd.org/data/ogvi/gvi/Gvi-Uni.coc.p0003.html>.
- Offermanns R., *The Netherlands – Individual Income Tax* [on-line]. Amsterdam: IBFD, 2010 [Dostęp 15.02.2010]. Dostępny w Internecie: <http://online2.ibfd.org/data/ogvi/gvi/Gvi-Uni.coc.p0003.html>.

## Akty prawne

- Ustawa z dnia 4 marca 2005 roku o Krajowym Funduszu Kapitałowym, Dz.U. 2005, nr 57, poz. 491.
- Rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 15 czerwca 2007 r. w sprawie wsparcia finansowego udzielonego przez Krajowy Fundusz Kapitałowy, Dz.U. 2007, nr 115, poz. 796.



HARMONIZACJA OPODATKOWANIA  
INSTYTUCJI ZBIOROWEGO INWESTOWANIA –  
SZANSE I ZAGROŻENIA  
DLA UNIJNYCH I POLSKICH PODMIOTÓW OD 2011 ROKU

*Rafał Płókarz*

**Abstrakt:** Artykuł prezentuje nowe uwarunkowania prawnopodatkowe działalności polskich i międzynarodowych funduszy inwestycyjnych i funduszy emerytalnych, w świetle zmian regulacyjnych wprowadzonych do polskiego prawa podatkowego od roku 2011. Wcześniej obowiązujące zapisy podatkowe sankcjonowały istnienie faktycznych barier w dostępie do rodzimego rynku finansowego dla inwestorów zagranicznych i jako takie były niezgodne z rozwiązaniami unijnymi. Ujednolicenie zasad opodatkowania polskich i zagranicznych funduszy inwestycyjnych i tym podobnych kategorii inwestorów zniosło te bariery. Jednocześnie wprowadziło również pewne nowe możliwości i zagrożenia

**Słowa kluczowe:** fundusze emerytalne, fundusze inwestycyjne, harmonizacja podatkowa, międzynarodowe rynki finansowe, opodatkowanie funduszy.

**JEL Classification:** G23 – Pension Funds; Other Private Financial Institutions; H73 – Interjurisdictional Differentials and Their Effects.

## 1. Wprowadzenie

Po wejściu Polski do Unii Europejskiej pojawił się problem nierównego traktowania podatkowego polskich i zagranicznych funduszy inwestycyjnych i emerytalnych, co okazało się niezgodne z prawem unijnym. Po kilku latach oczekiwania naciskana przez Komisję Europejską Polska zmieniła stosowne przepisy podatkowe, wprowadzając od początku 2011 r. formalną harmonizację opodatkowania instytucji zbiorowego inwestowania. Pojawiły się jednak wątpliwości, jak interpre-

tować pozornie proste przepisy i czy faktycznie nastąpiło pełne zrównanie obydwu kategorii podmiotów: rezydentów i nierezydentów. Nowe przepisy otwierają również nowe możliwości optymalizacji podatkowej, zwłaszcza z wykorzystaniem zagranicznych funduszy inwestycyjnych ulokowanych w jurysdykcjach o bardziej liberalnych uwarunkowaniach podatkowych i administracyjnych.

Celem niniejszego opracowania jest analiza szans i zagrożeń, które pojawiły się dla unijnych i polskich funduszy od roku 2011, w związku z wejściem w życie nowelizacji polskiej ustawy o opodatkowaniu dochodów osób prawnych, na mocy której doszło do ujednoczenia zasad opodatkowania funduszy polskich i zagranicznych. Jest to tematyka bardzo aktualna i nowa, dlatego brakuje szerszych opracowań w tym zakresie. Środowisko doradców podatkowych oczekuje dopiero pierwszych interpretacji podatkowych ze strony organów skarbowych. Praktyka w opisywanej tematyce będzie coraz bogatsza, jednak poziom niepewności co do przyszłości i trwałości nowych przepisów, a zwłaszcza ich interpretacji i aplikacji, skłaniają do głębszych refleksji nad wykładnią przepisów i biznesowymi implikacjami.

Autor od wielu lat zajmuje się tematyką polskich i zagranicznych funduszy inwestycyjnych, zarówno w charakterze dydaktyka, jak i praktyka finansów.

## 2. Zagadnienie dyskryminacji podatkowej funduszy zagranicznych

Polskie fundusze inwestycyjne<sup>1</sup> i polskie fundusze emerytalne<sup>2</sup> były i są zwolnione z opodatkowania od całości osiągniętych dochodów (art. 6 ust. 1 p. 10 i 11 *Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*<sup>3</sup>, dalej u.p.d.o.p). Z kolei zagraniczne fundusze inwestycyjne i zagraniczne fundusze emerytalne od swoich dochodów osiągniętych w Polsce dotąd nie były w Polsce zwolnione z opodatkowania.

Przez lata polskie organy skarbowe prezentowały w tym względzie jednolite, dyskryminacyjne podejście, zgodnie z polskim prawem odmawiając zagranicznym funduszom podobnego traktowania podatkowego, jakie należne jest funduszom polskim. W konsekwencji, wypłacając zagranicznym funduszom pożytki (dywidendy, odsetki, należności licencyjne) z przeprowadzonych przez fundusze inwestycji w emitowane i nabywane w Polsce instrumenty finansowe, polskie banki i biura maklerskie, występujące w roli płatników podatku CIT, zmuszone były potrącać i odprowadzać należny podatek dochodowy. Fundusze mogły co najwyżej korzystać z obniżonych stawek opodatkowania, jeżeli zasto-

---

<sup>1</sup> *Ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych*, Dz.U. 2004, nr 146, poz. 1546, z późn. zm.

<sup>2</sup> *Ustawa z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych*, Dz.U. 2004, nr 159, poz. 1667, z późn. zm.

<sup>3</sup> Dz.U. 2000, nr 54, poz. 654, z późn. zm.

sowanie miały stosowne zapisy bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub przepisy o spółkach matkach i spółkach córkach.

Niezależnie od coraz częściej pojawiających się w ostatnich latach korzystnych dla funduszy nierezydentów orzeczeń polskich sądów administracyjnych<sup>4</sup> Komisja Europejska 7 maja 2007 r. wysłała pismo do Rządu RP z żądaniem zmiany regulacji podatkowych, utrzymujących dyskryminację ze względu na przynależność państwową oraz naruszających zasady swobody przepływu kapitału i swobody przedsiębiorczości. Uruchomione zostało postępowanie dyskryminacyjne w konsekwencji złamania przez Polskę art. 12, 43, 56 i 63 traktatu o Unii Europejskiej. Mimo że już szesnaście dni później rząd polski zaakceptował stanowisko Komisji, to przez kolejne trzy lata nic w tej kwestii Polska nie zrobiła. Kolejne nowelizacje ustawy o CIT nie zawierały stosownych zmian i dopiero po interwencji Komisji Europejskiej w roku 2009 polskie Ministerstwo Finansów przygotowało stosowne zmiany<sup>5</sup>.

25 listopada 2010 r. sejm uchwalił nowelizację ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>6</sup>, wprowadzając m.in. dwa zupełnie nowe punkty w dotychczasowym art. 6 ust. 1: p. 10a oraz p. 11a. Nowela weszła w życie 1 stycznia 2011 r., formalnie likwidując podatkową dyskryminację zagranicznych funduszy inwestycyjnych i emerytalnych. Choć może się to wydawać tezą nieco dyskusyjną, to w kontekście wcześniejszych pozytywnych dla podatników wyroków sądowych i unijnego ustawodawstwa wprowadzone passusy de facto mają jedynie charakter porządkujący i nie tworzą nowego stanu prawnego.

### **3. Warunki uzyskania nowego zwolnienia podatkowego**

Nowe regulacje (art. 6 ust. 1 p. 10a i p. 11a u.p.d.o.p.) wprowadziły kilka warunków uzyskania przez zagraniczne fundusze zwolnienia podmiotowego z podatku dochodowego od osób prawnych, czyli analogicznego, jakim cieszą się polskie fundusze inwestycyjne i fundusze emerytalne. Podmiot zagraniczny powinien spełniać łącznie kilka warunków, które zostały zawarte w poniższej tabeli, przy czym warunki dla funduszy inwestycyjnych i funduszy emerytalnych różnią się nieznacznie. Tabela odzwierciedla stan prawny po wprowadzeniu w końcu 2011 r. pewnych modyfikacji, o których dalej.

---

<sup>4</sup> W tym jeden z ostatnich: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 31 stycznia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 2972/10.

<sup>5</sup> Szczepanik T., Szczypiński W., Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych w 2011 r. (2). *Przegląd Podatkowy* 2011, nr 2.

<sup>6</sup> *Ustawa z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne*, Dz.U. 2010, nr 226, poz. 1478.

Tab. 1. Warunki materialne zwolnienia podatkowego

Warunek	Fundusz inwestycyjny	Fundusz emerytalny
Status rezydenta podatkowego	Podlegają w państwie, w którym mają siedzibę, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania.	
Wylączny cel działania	Zbiorowe lokowanie środków pieniężnych zebranych w drodze publicznego lub niepublicznego proponowania nabycia ich tytułów uczestnictwa, w papiery wartościowe, instrumenty rynku pieniężnego i inne prawa majątkowe.	Gromadzenie środków pieniężnych i ich lokowanie, z przeznaczeniem na wypłatę uczestnikom programu emerytalnego po osiągnięciu przez nich wieku emerytalnego
Licencjonowanie	Prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym mają siedzibę, albo prowadzenie przez nie działalności wymaga zawiadomienia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym mają siedzibę, w przypadku gdy: <ul style="list-style-type: none"> <li>• działają jako fundusze typu zamkniętego oraz</li> <li>• ich tytuły uczestnictwa nie są oferowane w obrocie publicznym ani nie są notowane na rynkach regulowanych lub alternatywnych systemach obrotu, oraz mogą być nabywane przez osoby fizyczne, ale każdorazowo za co najmniej 40 tys. euro.</li> </ul>	Prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych władz państwa, w którym mają siedzibę.
Nadzór	Działalność podlega bezpośredniemu nadzorowi właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym mają siedzibę.	Działalność podlega nadzorowi właściwych władz państwa, w którym mają siedzibę.
Posiadają depozytariusza	przechowującego aktywa funduszu	prowadzącego rejestr aktywów tych podatników
Posiadają podmiot zarządzający	prowadzący działalność na podstawie zezwolenia właściwych organów nadzoru na rynku finansowym państwa, w którym mają siedzibę	-

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Ponadto ustawodawca wprowadził trzy dodatkowe warunki o charakterze formalnym, których spełnienie jest niezbędne do uzyskania zwolnienia. Pierwszym jest istnienie podstawy prawnej do wymiany informacji między organami podatkowymi Polski i państwa, w którym fundusz ma siedzibę; taką podstawę może dawać np. umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Polska. Kolejne dwa warunki polegają na obowiązku dostarczenia przez fundusz płatnikowi dwóch dokumentów, które umożliwią temu ostatniemu niepobraenie zryczałtowanego podatku od wypłacanych dywidend, odsetek i należności licencyjnych. Art. 26 ust. 1 p. 1g u.p.d.o.p precyzuje, jakie zaświadczenia są wymagane:

- certyfikat rezydencji podatkowej,
- pisemne oświadczenie, że fundusz jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych środków i spełnia warunki określone w ww. przepisach.

Zwolnieniu podlegają jedynie fundusze inwestycyjne i fundusze emerytalne posiadające siedzibę w innym państwie UE lub w innym należącym do EOG. Do tej drugiej grupy należą Norwegia i Islandia, bez Szwajcarii. W świetle powyższego warunku o wymianie informacji między państwami do czasu podpisania z Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, umowy o wymianie informacji lub innej podobnej, zwolnienie nie obejmuje funduszy z innego kraju EOG – Liechtensteinu.

Opisane wyżej zasady zostały już po kilku miesiącach zmodyfikowane w odniesieniu do funduszy inwestycyjnych, nowelą ustaw z 16 września 2011 r. (weszła w życie 4 grudnia 2011 r.): o funduszach inwestycyjnych i o CIT<sup>7</sup>. Wprowadzono liberalizację zasad tworzenia niepublicznych funduszy zamkniętych w Polsce, które odtąd mogą być tworzone bez zgody, a jedynie za wiedzą KNF, choć nadal są przez nią nadzorowane. Jednocześnie harmonizacja zasad opodatkowania funduszy polskich i zagranicznych funduszy UCITS została rozciągnięta na zagraniczne, niepubliczne fundusze zamknięte, ale pod warunkiem, że są one nadzorowane przez stosowne władze zagraniczne, a ponadto są zarządzane przez licencjonowane podmioty.

#### **4. Kontrowersje związane z wykładnią przepisów warunkujących uzyskanie zwolnienia**

Fundusz zagraniczny powinien spełnić łącznie wszystkie wymienione w poprzednim rozdziale warunki, aby uzyskać podmiotowe zwolnienie od podatku dochodowego, z tytułu uzyskanych w Polsce dochodów. Pierwsze pytanie, jakie się nasuwa, to czy każdy podmiot, który literalnie spełnia wszystkie kryteria, jest

---

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 16 września 2011 r. o zmianie ustawy o funduszach inwestycyjnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2011, nr 234, poz. 1389.

automatycznie zwolniony z opodatkowania? Ocena każdego funduszu z osobna może prowadzić do dokładnej analizy statusu prawnego funduszu, jego dokumentów, ewaluacji praktyki działania funduszy, analizy umów powierniczych, zakresu przedmiotowego nadzoru w poszczególnych jurysdykcjach. W praktyce może to być bardzo trudne do przeprowadzenia i czasochłonne.

W praktyce zwolnienie obejmuje głównie odsetki i dyskonto z obligacji (głównie skarbowych) i dywidend z kupionych akcji spółek, a w mniejszym zakresie – innych tzw. pasywnych źródeł dochodów, np. należności licencyjnych. Jako że fundusze zagraniczne głównie inwestują w akcje kilkunastu największych spółek notowanych na warszawskiej giełdzie, główną kategorią uzyskiwanego przez fundusze dochodu jest dochód z odpłatnego zbycia tych akcji. Co do zasady, dochody z odpłatnego zbycia przez inwestora zagranicznego (nie tylko przez fundusz) akcji notowanych na GPW, o ile nie są to akcje spółki, której główną kategorią aktywów są nieruchomości, są zwolnione z opodatkowania w Polsce. Opisywane w niniejszym opracowaniu zwolnienie podatkowe dotyczy zatem tylko części, prawdopodobnie mniejszości dochodów uzyskiwanych przez fundusze zagraniczne w Polsce.

Mimo pozornie czytelnych kryteriów uzyskania zwolnienia, enumeratywnie wymienionych w ustawie, wiele kwestii nie jest oczywistych, zostawiając spore pole do interpretacji, a nawet nadinterpretacji. Zapewne wiele z nich rozstrzygną interpretacje polskich organów skarbowych. Ostatnie słowo może należeć do Komisji Europejskiej (lub w ostateczności – Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości), która jeśli uzna, że wprowadzone przez Polskę regulacje nie w pełni zniosły bariery o charakterze dyskryminacyjnym, może zobligować Polskę do kolejnych zmian ustawowych. Komisja w styczniu 2011 r. otrzymała informację od polskiego rządu o wprowadzeniu w życie wymaganych zmian.

Precyzując warunki uzyskania zwolnienia, ustawodawca starał się zastosować obiektywne kryteria, analogiczne, jakie mają zastosowanie przy tworzeniu polskich funduszy inwestycyjnych, np. wymóg korzystania z usług banku depozytariusza, wymóg licencjonowania i nadzoru ze strony instytucji państwowych (w Polsce – ze strony Komisji Nadzoru Finansowego). Z niektórych zrezygnował, np. nie wymaga, aby zagraniczny fundusz miał identyczną jak polskie formę prawną spółki akcyjnej. Zasady tworzenia i funkcjonowania funduszy za granicą mogą dosyć istotnie się różnić od tych obowiązujących w Polsce, stąd proste, mechaniczne przyrównywanie zasad zagranicznych do zasad polskich i relatywna ocena stopnia konwergencji może prowadzić na manowce. Różnic tych był również świadomy inicjator zmian, odnosząc się do tego w uzasadnieniu do ustawy.

Do czasu przyjęcia wyżej opisanej nowelizacji z końca 2011 r. kontrowersje mogło wzbudzać m.in. zawężenie zwolnienia tylko do niektórych rodzajów funduszy, poprzez wymóg prowadzenia działalności polegającej na *zbiornym lokowaniu zebranych środków pieniężnych*. Intencją autora nowych regulacji, czyli Ministerstwa Finansów, było objęcie zwolnieniem jedynie funduszy tzw. zhar-

monizowanych, czyli respektujących zapisy dyrektyw o funduszach UCITS, takich jak polskie fundusze otwarte, ale bez funduszy inwestycyjnych zamkniętych (FIZ) i specjalistycznych funduszy otwartych (SOFI). Ze zwolnienia nie miała skorzystać więc część funduszy niezharmonizowanych (*non-UCITS funds*), choć części zapewne uda się spełnić kryterium „wspólnego inwestowania”, mimo że w praktyce zakładane są dla bardzo ograniczonego grona inwestorów. Chodzi przykładowo o luksemburskie fundusze inwestycyjne typu SIF i SICAR, tworzone dla wąskiego grona bardzo zamożnych lub instytucjonalnych inwestorów, tzw. kwalifikowanych. Asymetria podatkowa w tym przypadku może polegać na tym, że tego typu fundusze mogą mieć trudności z uzyskaniem zwolnienia podatkowego w Polsce, podczas gdy podobne fundusze polskie, w szczególności tzw. fundusze inwestycyjne zamknięte aktywów niepublicznych (FIZAN), z takiego zwolnienia bez przeszkód korzystają. Należy jednak nadmienić, że FIZAN często kreatywnie wykorzystują i tak bardzo liberalne przepisy w zakresie ustawowych limitów inwestycyjnych, dzięki czemu prowadzą niemal niczym nieskrępowaną politykę dywersyfikacji i rotacji aktywów. Niezwykle popularne w ostatnich latach w Polsce FIZAN-y upodabniają się wówczas do klasycznych funduszy hedgingowych, cały czas korzystając ze zwolnienia podatkowego, stając się przez to ulubionym wehikulem antypodatkowym polskich multimilionerów. Ponadto, termin „lokowanie środków pieniężnych” może wyłączać ze zwolnienia fundusze zagraniczne, które przyjęły inną niż gotówka formę wpłat od inwestorów, np. w formie aportu akcji lub udziałów.

Choć warunek uzyskania w swoim kraju zezwolenia na prowadzenie działalności przez fundusz wydaje się dosyć oczywisty, to warunek dotyczący podlegania przez fundusz nadzorowi w swoim kraju może już budzić wątpliwości z uwagi na bardzo niejednorodny zakres narodowych regulacji i funkcjonowanie nadzoru w różnych jurysdykcjach. O ile w Polsce nadzór jest wykonywany dosyć rygorystycznie przez KNF, o tyle w niektórych krajach jest bardziej liberalny, zwłaszcza w odniesieniu do funduszy dedykowanych inwestorom niedetalicznym. W niektórych krajach nadzór jest wykonywany przez bank centralny (np. na Cyprze), inaczej niż w Polsce.

Być może jednak największe kontrowersje może wzbudzać wymóg złożenia przez fundusz oświadczenia o spełnianiu wszystkich ww. kryteriów, a także konieczność potwierdzenia faktu bycia „rzeczywistym właścicielem” wypłacanych funduszowi należności. Polskie fundusze nie muszą bowiem składać podobnych deklaracji, nawet jeśli faktycznie są prawnymi właścicielami powierzonych im aktywów. Dodatkową komplikacją może być brak instytucji inwestora nominowanego (*nominee investor*) w polskim systemie prawnym. Ponadto nie jest jasne, jaka miałaby być treść i termin ważności podobnych zaświadczeń. Z konieczności składania tego typu deklaracji wynikać może nierówne traktowanie polskich i zagranicznych funduszy. Powyższe kryterium dyskwalifikuje również zagraniczne podmioty tworzone na podstawie prawa zobowiązań, transparentne podatkowo lub/i bez osobowości prawnej, np. fundusze powiernicze (*mutual*

*funds*), anglosaskie trusty czy francuskie fundusze FCP, a także omawiane w dalszej części fundusze luksemburskie i cypryjskie, o ile tworzone są w formie spółek osobowych. Formy te są jednak dopuszczalne w UE jako forma działania funduszy UCITS.

Reasumując, wskazane wydaje się zawężenie interpretacji nowych przepisów do wykładni językowej i – tylko w niewielkim zakresie – wykładni systemowej. Każdy podmiot spełniający zawarte w nowych przepisach kryteria powinien zostać objęty zwolnieniem podatkowym.

## 5. Możliwości optymalizacji podatkowej w nowych uwarunkowaniach regulacyjnych, z wykorzystaniem struktur zagranicznych

Wprowadzenie od 2011 r. zwolnienia dla funduszy zagranicznych otwiera nowe możliwości międzynarodowej optymalizacji podatkowej. W pierwszej kolejności skorzystają na nowych regulacjach setki zagranicznych funduszy otwartych, inwestujących w papiery wartościowe emitowane przez polskie podmioty. Są to najczęściej fundusze wyspecjalizowane w inwestycjach w akcje spółek pochodzących z *emerging markets*, a także fundusze wyspecjalizowane w obligacjach z rynków wschodzących. Udział inwestorów zagranicznych (nie tylko funduszy) w obrotach akcjami na warszawskiej giełdzie z roku na rok systematycznie rośnie (za wyjątkiem roku 2009, gdy nastąpił regres): od 31% w 2006 r., do rekordowego poziomu 47%, tj. 96,7 mld PLN w roku 2010. Ogromna większość, bo aż 84% obrotów generowanych w 2. połowie 2010 r. przez inwestorów zagranicznych przypadła w udziale brokerom pochodzącym z Wielkiej Brytanii<sup>8</sup>. Zaangażowanie samych zagranicznych funduszy typu ETF w polskie akcje sięgało w 2010 r. 0,5 mld USD<sup>9</sup>.

Inwestorzy zagraniczni (nie tylko fundusze) objęli też niemal połowę (46%) całkowitego zadłużenia Skarbu Państwa. Wartość skarbowych papierów wartościowych, tj. krajowych i zagranicznych obligacji, oraz – w minimalnym stopniu – bonów skarbowych, będących w posiadaniu inwestorów zagranicznych, sięgała w lutym 2011 r. 72,6 mld PLN<sup>10</sup>. Na tej podstawie można oszacować roczną wartość podatku od wypłacanych przez skarbowego emitenta odsetek i dyskonta na ok. 0,7 mld PLN, z czego zapewne większość jednak nie była potrącana z uwagi na niższe stawki wynikające z bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

---

<sup>8</sup> *Inwestorzy w obrotach giełdowych w 2010 r. – podsumowanie badania*. Warszawa: Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie, 2011.

<sup>9</sup> Piórkarz R., *Fundusze inwestycyjne typu ETF a polski rynek akcji*. W: Kalinowski M., Pronobis M. (red.), *Innowacje na rynkach finansowych*. Warszawa: Wydaw. CeDeWu, 2010, s. 63.

<sup>10</sup> *Ministerstwo Finansów, Departament Długu Publicznego* [on-line]. 2011 [Dostęp 25.04.2011]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.mf.gov.pl>.



Na warty w końcu 2010 r. 6 bln EUR europejskim rynku 36 tys. otwartych funduszy inwestycyjnych (UCITS<sup>11</sup>), czyli takich, które mogą się kwalifikować do zwolnienia z polskiego podatku, pierwsze miejsce zajmują fundusze luksemburskie (31,4%)<sup>12</sup>. Rynek luksemburski jest bardzo gościnny dla zagranicznych firm zarządzających, które znajdują w Wielkim Księstwie wyjątkowo sprzyjające warunki prawne, podatkowe, administracyjne i infrastrukturalne do tworzenia i rejestrowania funduszy inwestycyjnych. Fundusze otwarte najczęściej przybierają formę spółek akcyjnych o zmiennym kapitale (SICAV). Tego typu forma prawna zdecydowanie dominuje również wśród ponad 800 zagranicznych funduszy i subfunduszy, notyfikowanych w Komisji Nadzoru Finansowego i w efekcie dopuszczonych do sprzedaży w Polsce.

O ile fundusze SICAV adresowane są głównie do szerszego grona inwestorów, zwłaszcza detalicznych, o tyle dla inwestorów tzw. kwalifikowanych Luksemburg oferuje inne interesujące wehikuly inwestycyjne, a zwłaszcza:

- specjalistyczne fundusze inwestycyjne (*specialised investment fund*, SIF), od 2007 r., o charakterze dedykowanego funduszu typu *private equity* lub funduszu hedgingowego,
- fundusze *venture capital*, tzw. SICAR (*Société d'Investissement en Capital à Risque*), od roku 2004.

Fundusze SIF od kilku lat cieszą się bardzo dużą popularnością wśród inwestorów instytucjonalnych i bardzo zamożnych osób prywatnych. W końcu marca 2011 r., czyli po zaledwie czterech latach obowiązywania przepisów umożliwiających tworzenie tego typu funduszy, na liście luksemburskiej Komisji Nadzoru nad Sektorem Finansowym (CSSF) zarejestrowanych było już 1244 SIF-ów<sup>13</sup>. Fundusze SICAR są mniej popularne, gdyż trudniej taki fundusz utworzyć, a przepisy w tym względzie są nieco mniej liberalne.

Oprócz funduszy luksemburskich, cieszących się zasłużoną renomą i popularnością, godne rozważenia w międzynarodowej optymalizacji podatkowej są również cypryjskie fundusze inwestycyjne ICIS (*International Collective Investment Schemes*), zwłaszcza tzw. prywatne ICIS, tj. z nie więcej niż stu inwestorami. Mimo że przepisy regulujące działanie ICIS obowiązują już od roku 1999, jed-

---

<sup>11</sup> UCITS to akronim od angielskiego wyrażenia Undertaking for Collective Investments in Transferable Securities, oznaczającego instytucje zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe. Fundusze inwestycyjne tworzone na podstawie przepisów zgodnych z dyrektywami UCITS (w szczególności z dyrektywami UCITS III z 2001 r.), jak np. na podstawie polskiej ustawy z 2004 r. o funduszach inwestycyjnych, mogą być zbywane na zasadach transgranicznych, korzystając z tzw. paszportu europejskiego.

<sup>12</sup> *Trends in the European Investment Fund Industry in the Fourth Quarter of 2010 and Result for the Full Year 2010* [on-line]. February 2011, no. 44 [Dostęp 25.04.2011]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.efama.org>.

<sup>13</sup> *Commission de Surveillance du Secteur Financier* [on-line]. [Dostęp 26.04.2011]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.cssf.lu>.

nak dotąd utworzono zaledwie nieco ponad 60 tego typu funduszy<sup>14</sup>. Fundusze cypryjskie są, co prawda, mniej kapitałochłonne i znacznie tańsze w utrzymaniu niż ich luksemburskie odpowiedniki, jednak to te ostatnie cieszą się większym wzięciem inwestorów. W dużej mierze jest to konsekwencją wyższej od cypryjskiej jakości obsługi zagranicznych funduszy, zapewnianej przez luksemburskie centrum finansowe i działające tam podmioty. Nie bez znaczenia jest też peryferyjne usytuowanie Cypru, specjalizującego się bardziej w obsłudze inwestorów wschodnioeuropejskich, a także dłuższe tradycje bankowości i sektora funduszy inwestycyjnych w Luksemburgu.

Porównanie charakterystyk poszczególnych form funduszy inwestycyjnych luksemburskich i cypryjskich na tle rozwiązań polskich zawiera tabela 2.

Fundusze luksemburskie, zwłaszcza SIF i SICAR, a także cypryjskie ICIS są, podobnie jak fundusze polskie, zwolnione z opodatkowania, mimo podlegania podatkowi CIT jako spółki kapitałowe. Ponadto są nadzorowane przez instytucje nadzorcze i działają na podstawie wydanej licencji. Zobowiązane są też korzystać z usług banków depozytariuszy. Niekwestionowaną zaletą zagranicznych struktur jest również zwolnienie, pod pewnymi warunkami, dochodów uzyskiwanych z takich zagranicznych funduszy, przez polskich inwestorów. Polskie fundusze nie dysponują tym atutem, nawet jeśli same są zwolnione z podatku. Ponadto polskie fundusze są dosyć drogie, a polska KNF dosyć mało wydajna w wydawaniu zgody na uruchomienie funduszu. To wszystko przemawia na korzyść funduszy zagranicznych. Dotąd jednak rodzimi krezusi preferowali polskie fundusze, bardziej dostępne (oferta rodzimych TFI) i „swojskie”, także ze względów lingwistycznych (dokumentacja i obsługa polska).

Zarówno fundusze luksemburskie, jak i cypryjskie są bardzo interesujące dla polskich rezydentów podatkowych jako wehikuly międzynarodowej optymalizacji podatkowej, ze względu na bardzo korzystne dla podatników zapisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, podpisanych przez Polskę z Luksemburgiem i z Cyprzem. Na mocy umowy polsko-luksemburskiej dywidendy otrzymane przez polskich rezydentów z Luksemburga są w Polsce zwolnione z opodatkowania. Dywidendy otrzymane z Cypru są natomiast opodatkowane efektywnie stawką zaledwie 9%.

Praktykowany jest mechanizm optymalizacji podatkowej dla polskich inwestorów, którzy wnoszą swoje polskie i międzynarodowe aktywa finansowe do zagranicznego funduszu, by następnie bezpodatkowo je zbyć, a uzyskane środki bezpodatkowo reinwestować w inne aktywa, finalnie dystrybuując zyski z powrotem do Polski, bezpodatkowo lub z niewielkim obciążeniem podatkowym. Po wprowadzeniu zwolnienia z opodatkowania zagranicznych funduszy od 2011 r. takie zagraniczne, „prywatne” fundusze, tworzone m.in. przez polskich milionerów, mogą również bezpodatkowo pomnażać swoje aktywa w Polsce.

---

<sup>14</sup> *Central Bank of Cyprus* [on-line]. [Dostęp 26.04.2011]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.centralbank.gov.cy>.

Tab. 2. Porównanie form funduszy luksemburskich, cypryjskich i polskich

Fundusz (jeśli w formie korporacyjnej)	UCITS (SICAV)	SIF	SICAR	ICIS (fundusz prywatny)	Polski fundusz inwestycyjny
Minimalny kapitał zakładowy lub aktywa netto	1,25 mln EUR	1,25 mln EUR	1 mln EUR	Dowolne (jeśli fundusz prywatny)	4 mln PLN („prywatny” FIZ – dowolne)
Nadzór regulatora	Tak	Tak, ale w ograniczonym zakresie		Tak	Tak
Organ nadzorczy	Komisja Nadzoru nad Sektorem Finansowym (CSSF)			Cypryjski Bank Centralny	KNF
Inwestorzy	Dowolni	Kwalifikowani		≤100	Dowolni
Wymóg posiadania depozytariusza	Tak			Tak (opcja dla funduszy prywatnych)	Tak
Wymóg licencji	Tak				
Zwolnienie z podatku CIT	Tak		Tak, ale tylko sprzedaż papierów wartościowych	Tak, gdy sprzedaż papierów wartościowych i z zagranicznych dywidend, inaczej 10% (np. odsetki)	Tak
Roczna opłata subskrypcyjna	0,01% p.a. od aktywów netto		Brak	Brak	Brak
Podatek u źródła od dywidend, odsetek i zysków kapitałowych	Brak: odsetki zwolnione, jeśli fundusz jest <i>out-of-scope</i> w rozumieniu tzw. <i>savings directive</i>			Brak	19%
Korzyści z dyrektyw: odsetkowej i „Parent-Subsidiary”	Nie		Tak – jeśli SICAR w formie korporacyjnej	Tak	Tak
Korzyści z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	Możliwe, zależnie od traktatu				

Źródło: opracowanie własne na podstawie m.in.: *Luxembourg Regulated Investment Vehicles. An overview of the regulatory requirements*. KPMG, March 2008.

Bardzo popularne w ostatnich latach wśród zamożnych polskich inwestorów rodzime fundusze inwestycyjne zamknięte aktywów niepublicznych (FIZAN), służące do krajowej optymalizacji podatkowej, mogą w połączeniu z funduszem zagranicznym prowadzić do pełniejszej optymalizacji. Inwestor wycofujący środki z polskiego funduszu otrzymuje dochód pomniejszony o podatek 19%. Jeżeli wcześniej wniesie swoje certyfikaty do struktury zagranicznej (funduszu, holdingu), może uniknąć tego „podatku Belki”.

Co więcej, w świetle zapisów nowej dyrektywy unijnej o funduszach inwestycyjnych (tzw. UCITS IV), której zapisy powinny obowiązywać w Polsce od lipca 2011 r. (w praktyce zapewne wejdą w życie najwcześniej w 2012 r.), godne rozważenia może się okazać „przenoszenie” polskich funduszy za granicę, np. do Luksemburga.

Wprowadzając nowe zwolnienie, inicjator zmian, czyli Ministerstwo Finansów, rozpatrywał zamiennie pomysł likwidacji zwolnienia dla polskich funduszy, co w konsekwencji rozwiązałoby jednocześnie problem zwolnienia dla funduszy zagranicznych. Na szczęście pomysł ten zarzucono, w przeciwnym razie spowodowałby niemalą rewolucję na polskim rynku finansowym<sup>15</sup>. Szukające oszczędności budżetowych ministerstwo poważnie jednak rozważa pomysł renegotjacji umów bilateralnych podpisanych przez Polskę z Luksemburgiem i z Cyprzem. Zmiana tych dwóch umów mogłaby znacznie utrudnić polskim inwestorom międzynarodową optymalizację podatkową. Przeprowadzenie tych zmian nie musi być jednak proste i szybkie – potrwa co najmniej kilka lat. Do tego czasu inwestorzy nadal mogą korzystać z opisywanych wyżej struktur.

Ponadto wprowadzone zwolnienie i jego praprzyczyna, czyli niezgodność polskich regulacji z nadrzędnymi regulacjami unijnymi, otwiera furtkę do roszczeń podatników – zagranicznych funduszy, którzy przed 2011 r. zmuszeni zostali do zapłaty polskiego podatku CIT. Według opinii doradców podatkowych zaangażowanych w tę tematykę liczba wystąpień podatników o stwierdzenie i zwrot nadpłat z tytułu niesłusznie pobranego podatku liczona jest co najmniej w dziesiątkach.

## 6. Podsumowanie

Obowiązujące od 2011 r. zwolnienie z opodatkowania zagranicznych funduszy inwestycyjnych i emerytalnych, po kilku latach utrzymywania niezgodnej z unijnymi regulacjami asymetrii prawnej, w końcu doprowadziło do wprowadzenia

---

<sup>15</sup> Wystąpienie przedstawiciela Ministerstwa Finansów na seminarium podatkowym pt. „Nowe zasady opodatkowania funduszy inwestycyjnych – alternatywa dla dotychczasowych rozwiązań”, zorganizowanym w Warszawie, w dniu 19 kwietnia 2011 r. przez Polski Oddział Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego. *International Fiscal Association* [on-line]. [Dostęp 30.04.2011]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.ifa.nl>.

neutralności podatkowej. Podobnie jak polskie fundusze inwestycyjne i emerytalne, ich zagraniczne odpowiedniki z krajów UE i EOG mogą odtąd bezpodatkowo inwestować w Polsce, o ile spełnią kilka określonych ustawowo warunków. Warunki te, o charakterze materialnym i formalnym, rodzić jednak mogą wiele wątpliwości natury interpretacyjnej.

Wprowadzone zwolnienie otwiera nowe możliwości międzynarodowej optymalizacji podatkowej, zwłaszcza dla polskich rezydentów. Szczególnie interesujące wydaje się zastosowanie luksemburskich i cypryjskich funduszy inwestycyjnych, zwłaszcza w świetle obowiązujących zapisów bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

## Literatura

- Central Bank of Cyprus* [on-line]. [Dostęp 26.04.2011]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.centralbank.gov.cy>.
- Commission de Surveillance du Secteur Financier* [on-line]. [Dostęp 26.04.2011]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.cssf.lu>.
- International Fiscal Association* [on-line]. [Dostęp 30.04.2011]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.ifa.nl>.
- Inwestorzy w obrotach giełdowych w 2010 r. – podsumowanie badania*. Warszawa: Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie, 2011.
- Luxembourg Regulated Investment Vehicles. An overview of the regulatory requirements*. KPMG, March 2008.
- Ministerstwo Finansów, Departament Długu Publicznego* [on-line]. 2011 [Dostęp 25.04.2011]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.mf.gov.pl>.
- Plókarz R., Fundusze inwestycyjne typu ETF a polski rynek akcji. W: Kalinowski M., Pronobis M. (red.), *Innowacje na rynkach finansowych*. Warszawa: Wydaw. CeDeWu, 2010. ISBN 978-83-7556-284-2, 978-83-7556-285-9.
- Szczepanik T., Szczypiński W., Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych w 2011 r. (2). *Przegląd Podatkowy* 2011, nr 2.
- Trends in the European Investment Fund Industry in the Fourth Quarter of 2010 and Result for the Full Year 2010* [on-line]. February 2011, no. 44 [Dostęp 25.04.2011]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.efama.org>.

## Akty prawne

- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*, Dz.U. 2000, nr 54, poz. 654, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych*, Dz.U. 2004, nr 159, poz. 1667, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych*, Dz.U. 2004, nr 146, poz. 1546, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku docho-*

*dotym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne*, Dz.U. 2010, nr 226, poz. 1478.

*Ustawa z dnia 16 września 2011 r. o zmianie ustawy o funduszach inwestycyjnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Dz.U. 2011, nr 234, poz. 1389.

**Orzecznictwo**

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 31 stycznia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 2972/10.

**TOURIST TAXES IN THE CZECH REPUBLIC  
PODATKI TURYSTYCZNE W REPUBLICIE CZEKIEJ**

*Michal Radvan*

**Abstrakt:** Do najważniejszych obszarów gospodarki władz samorządowych miasta należy turystyka, która może przynieść dużo pieniędzy przedsiębiorcom i miastu. W niniejszym artykule skupiono się na opłatach turystycznych w Republice Czeskiej. Jego celem jest badanie strukturalnych składników opłat w turystyce, wskazanie słabości i propozycji rozwiązań. W części pierwszej umieszczono podsumowanie opłat lokalnych pobieranych w Republice Czeskiej. Następnie autor opisuje i analizuje dwa rodzaje opłaty turystycznej pobierane w republice (opłata za pobyt uzdrowiskowy i rekreacyjny oraz opłata za powierzchnię mieszkaniową), a w ostatniej części proponuje kilka rozwiązań w tym obszarze. Potwierdza również hipotezę, że podatki turystyczne są potrzebne zarówno właścicielom kwater, jak i miastu.

**Słowa kluczowe:** opłaty, podatki turystyczne, władze samorządowe.

**JEL Classification:** H20 – General; K34 – Tax Law; L83 – Sports, Gambling, Recreation, Tourism.

## **1. Introduction**

One of the most important economy areas of every municipality is tourism. It is able to produce a lot of money for entrepreneurs as well as for the municipality. There is a special symbiosis between these two subjects, because business people expect comfortable conditions for their profession, they need a high level of advertising a particular place and its facilities (booklets and web pages), developed infrastructure, interesting programs prepared by the municipality, like festivals and other events, appropriate preservation of historical, cultural and

natural monuments. If business people are successful (they earn a lot of money), they pay high taxes (income tax, VAT) and charges (tourist charges).

This paper is focused on tourist charges in the Czech Republic. The aim of the article is to examine the structural components of the charges in tourism, to find weaknesses and suggest the solutions. I would like to start with the hypothesis that tourist taxes are useful for both quartermasters and a municipality. At the end, it will be seen whether this hypothesis has been confirmed or disproved.

At the beginning, I will summarize local charges collected in the Czech Republic in general. Later I will describe and analyze two tourist charges collected in this republic (a charge for a spa and recreation stay and a charge for housing capacity), in the final part, I will bring several solutions in this area.

It is a sad truth that nobody in the Czech Republic is really interested in tourist taxes, which must be concluded from the conducted research.

This paper was drawn up under Project No 407/09/P285 of The Czech Science Foundation – GACR.

## 2. Tourist Taxes as Local Charges in General

Every municipality in the Czech Republic has a possibility to impose local charges (local fees, local taxes<sup>1</sup>). In fact, not every municipality uses this right and levies every local charge. A town council has an opportunity to decide whether the municipality will impose the local charge and it can define the amount of this charge within the legal limits. In fact, the income from the local charges is quite important especially for small municipalities (c. 10% of their incomes) and to pay local charges is the same duty as to pay every other tax and charge. Local charges, in general, have, except a fiscal function, a regulative and protective function, but in the case of tourist taxes it is not true.

With regard to local charges, the legal regulation of these charges is very important. The Charter of Fundamental Rights and Freedoms (Act No. 2/1993 Sb., as amended), in its Article 11(5), says that taxes and charges are possible to be imposed only in legal act. This act is Act No. 565/1990 Sb., Local Charges Act, as amended. In its Section 14 it contains authorization for municipalities to assess local charges by the ordinance. In this ordinance conditions for levying, charge rate, charge maturity, and eventual immunity must be given. The ordinance must not exceed the conditions defined by Local Charges Act (for example maximum charge rate or varieties of charges).

Nowadays the municipalities in the Czech Republic have an opportunity to levy the following local charges:

---

<sup>1</sup> For more see Mrkývka P., Některé úvahy o materiálním základu veřejné správy. *Časopis pro právní vědu a praxi* 2003, nr 2.



- Dog charge,
- Charge for spa and recreation stay,
- Charge for using public places,
- Charge on entrance,
- Charge for housing capacity,
- Charge on gambling machines,
- Charge on communal waste,
- Charge for permission to enter designated areas by motor vehicle,
- Charge on evaluation of building land.

This list is complete and the municipality has no possibility to levy any other charge<sup>2</sup>.

If somebody has a duty to pay a local tax and they fail to do it (on time or they do not pay the right amount), the municipality sends him an assessment. The amount due can be raised three times in the assessment. The municipality has to start a procedure with the debtor in three years after the debtor had to pay the charge because then there is no chance to levy the charge. The maximum period extends to ten years after the debtor had to pay the charge. The administration office is the municipality that levied the charge. The municipality has the right to reduce the charge or to exempt the charge duty or accessories to the charge.

It seems that none of the local charges in the above mentioned list is a typical tourist tax<sup>3</sup>. But in fact, two of them can be considered as tourist taxes: charge for a spa and recreation stay and housing capacity charge. Because of numerous similar or even same structural components of these charges, municipalities usually decide to collect both these charges together and the tax administration is done by the same person. A very much discussed topic in these circumstances is whether both charges can be regulated in one municipal ordinance. My answer is yes. For first, it is not forbidden. And what is not forbidden, that is allowed. Moreover, in my opinion it is practical for the taxpayers to find all the necessary information in one municipal ordinance, if they have fiscal duties connected with tourism.

---

<sup>2</sup> For more see Radvan M. et al., *Finanční právo a finanční správa – Berní právo*. Brno: Masaryk University and Doplněk, 2008.

<sup>3</sup> Like Spanish Tax on stays in business tourist accommodation, or tourist taxes in the Netherlands and Luxembourg. „*Taxes in Europe*” Database – *List of Minor Taxes* [on-line]. 2011 [Available 9.11.2011]. Available on: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/info\\_docs/tax\\_inventory/list\\_minor\\_taxes\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/list_minor_taxes_en.pdf).

### **3. Charge for a spa and recreation stay**

The taxpayers of the charge for a spa and recreation stay are natural persons who stay in spas or other recreation centers for the purposes of treatment or recreation. There are some more conditions that must be fulfilled to levy the charge: the persons must stay at a spa or recreation center just for some time and have to pay some money for accommodation. Only the blind, the handicapped, young people (under 18) and the elderly (over 70), as well as people receiving children allowance are exempted<sup>4</sup>. The taxpayers pay the charge together with the price for accommodation and the owner of a hotel or an apartment (quartermaster – the payer – natural or legal person<sup>5</sup>) must send the charge to the municipality.

There are several problems in this definition. The first problem occurs with the definition of places where the charge can be collected. All spas are stated in the government decree, but what about recreation centers? There is no legal definition of this term and it depends on the municipality if it “feels” it is a recreation center or not. In fact, if there is at least one hotel, hostel or any other kind of accommodation for tourists, the municipality can declare that it is a recreation center. Thus, it is declared by the municipal ordinance imposing the charge for a spa and recreation stay.

The other problem is the purpose of stay: the taxpayer is only the person staying in the accommodation facility because of treatment or recreation. It means that every person coming to the facility should be asked about the purpose of their stay and if they say that the purpose is, for example, a scientific conference, there is no duty to pay. But many quartermasters do not do that and rely on the legal text that the guests have a duty to pay unless they prove another purpose of the accommodation booking. Therefore, as the guest leaves, they write down in the registration book some other purpose of the stay than recreation or treatment, and thus they retain the money paid as a charge.

The last problem which I see is to prove the claim for exemption for people receiving children allowance. I am afraid that usually none of these people has a decision on children allowance with him/her travelling for holidays. Moreover, the act is still dealing with educational benefit, even it was replaced by children allowance several years ago.

Historically, there were many problems with the evidence of taxpayers. One of the amendments to the Local Charges Act assessed a duty for the quartermasters to keep the registration book with the information about their guests – the taxpayers (name, surname, address, number of identity

---

<sup>4</sup> Soldiers in basic military service and in civil service (substitution for basic military service) are also exempted; however the basic military service and civil service in the Czech Republic were abolished more than ten years ago.

<sup>5</sup> Till the end of 2010, the quartermaster was even a surety.

card/passport) – and the times and purposes of their stay for six years after the last record in the book. It is quite an easy instrument to control the tax duties, especially if it is kept electronically.

The charge rate can run to 15 CZK<sup>6</sup> for a person per day. In fact, per night, because the first day (the day of the arrival) is free of charge. According to the proposal of the Ministry of Finance, the charge rate should be higher – up to 50 CZK<sup>7</sup>. Obviously, there is a possibility of lump sum charge per week, month or even a whole year, but this lump sum charge must not be higher than 15 CZK for one day.

Many municipalities do not have enough experience with this charge and they are asking whether it is possible to collect the charge only during a certain part of the year or only in a certain part of the municipality. Of course, it is, and there are many arguments for that. Primarily, introducing the charges, it is the right of a municipality, it is a declaration of its right to self-government. Moreover, we must remember the other functions of charges besides fiscal functions: regulation and stimulation functions; even if they are suppressed in the case of tourist taxes.

#### **4. Housing capacity charge**

The housing capacity charge can be levied in municipalities and in cities<sup>8</sup> at facilities where the guests are obliged to pay for accommodation with the exception of facilities for students and pupils like student hostels and campuses, hospitals and spa facilities (if they are not run as hotels), and facilities for social and charitable purposes.

The taxpayer is the natural or legal person – the quartermaster, usually the owner or the tenant of the facility. But, of course, the charge will be included in the price of the accommodation; in fact, there is no difference between housing capacity charge and charge for a spa and recreation stay. The quartermaster must keep the registration book with the information about their guests and period of stay for six years after the last record in the book. With the exemption of the purpose of stay, the information is the same as in the case of registration book for a spa and recreation stay charge. That is why, there is usually just one registration book for both charges.

The charge is paid for every used bed. The charge rate is 6 CZK for a bed per night or there can be negotiated a lump sum charge per year.

---

<sup>6</sup> 1 EUR = 25 CZK.

<sup>7</sup> This proposal was never discussed by the government and sent to the Parliament, but it was discussed in Legislative Council of the Government and its commissions and probably will be introduced again in the future.

<sup>8</sup> This is a mistake in the act, not in the article; of course, every city is a municipality.

## **5. Conclusion**

At the beginning of this conclusion it is necessary to say they, that there are tourist taxes in the Czech Republic, even if are not included in the tax system, but (only) in the list of charges. According to the definitions of the terms „tax” and „charge” it is more precise, because tax, as an obligatory amount defined by an act with a laid down rate from the incomes of economic subjects to the public budgets on the irrecoverable principle, is more or less regular and the taxpayer does not receive any consideration, while, in contrast to the tax, charges are irregular (ad hoc) and the taxpayer is eligible to ask for some consideration. As we can see, both tourist charges are really irregular. Often, plea of taxpayers that they have no consideration is easily refutable: if I am coming to spa, I expect natural springs, beautiful countryside, clean and neat squares and streets, branches, promenades, etc. If I am a guest in the hotel (as a tourist), I hope there will be a map of the city, including necessary information about cultural life, historical and natural monuments, places to eat, to drink, to have fun. I will probably use local mass transportation, I will produce some waste, I will use some infrastructure. As a quartermaster, I need a piece of help from the municipality: municipality spends a lot of money on the presentation of the city, organizes festivals and other events, takes care of historical, cultural and natural monuments, and that is why, tourists are coming. In the information materials of the municipality (booklets, internet), my hotel is mentioned, so that tourists could stay just there, etc. We can find many other examples of how municipalities are useful for both hotel owners and tourists. From this point of view, a charge is a more precise term than tax.

On the other hand, not everything is devoid of mistakes in the area of tourist charges. The most problematic aspect is the existence of two charges concerning tourist stays. Because of similar or even same structural components of these charges and similar administration, many municipalities introduce both charges at the same time. That is why, I think that there should be only one charge, called a tourist charge. Almost all structural components could remain the same; we have to solve just the person of taxpayer. I would prefer the guest as a taxpayer, because they receive much more from the municipality than the quartermaster. This owner or runner of the hotel, or any other accommodation facility, must be a payer – the one who collects the charge from the taxpayer and sends it to the tax administrator – to the municipality.

In my opinion, the charge rate is quite low, nowadays at maximum 15 + 6 CZK. If we compare it with the rates abroad, we can see that this is one of the lowest rates, but the costs of the municipality are the same as overseas. The proposal to increase the rate up to 50 CZK per night seems to be a reasonable step. We must remember that this is a local charge and municipalities do not have to set the maximum rate. Besides, there is one more benefit: the tax is paid by foreigners, not locals, who create the electorate in the municipality.

Even if there are still two charges, I believe it is necessary to correct the obvious mistakes in the act. A city is a municipality; there are no more soldiers in basic military service and people in civil service; an educational benefit was replaced by a children allowance. Several provisions, like proving the claim for exemption in case of a children allowance, should be formulated more precisely so that there would be no problems in the application of the act.

I do believe that tourist charges have its place in the charge or tax system of every country; they are very useful for municipalities, quartermasters and even for guests. The hypothesis forwarded t at the beginning, that tourist taxes are useful for both quartermasters and municipality, was confirmed. Tourist charge,s as any others, must be very simple for tax administration, optimally controlled electronically. Every stakeholder must be informed how the revenue was spent and how it helped to increase tourism in the municipality.

### **Literature**

- Mrkývka P., Některé úvahy o materiálním základu veřejné správy. *Časopis pro právní vědu a praxi* 2003, nr 2.
- Radvan M. et al., *Finanční právo a finanční správa – Berní právo*. Brno: Masaryk University and Doplněk, 2008.
- „*Taxes in Europe*” Database – *List of Minor Taxes* [on-line]. 2011 [Available 11.09.2011]. Available on: World Wide Web: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/info\\_docs/tax\\_inventory/list\\_minor\\_taxes\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/list_minor_taxes_en.pdf).

### **Legal Acts**

- Charter of Fundamental Rights and Freedoms* (Act No. 2/1993 Sb., as amended). Act No. 565/1990 Sb., *Local Charges Act*, as amended.



## ETYKA BIEGŁEGO REWIDENTA JAKO JEDEN Z OBSZARÓW ETYKI W BIZNESIE

*Grażyna Voss*

**Abstrakt:** Jednostki gospodarcze opracowują sprawozdanie finansowe, które dostarcza użytkownikom wewnętrznym i zewnętrznym informacji o stanie majątkowym i finansowym jednostki. Jednak na skutek nadużyć, które miały miejsce w latach 90. XX w., wielu użytkowników straciło zaufanie do tego typu informacji. W celu zbudowania właściwych relacji między poszczególnymi podmiotami występującymi na rynku stworzono kodeks etyki biegłego rewidenta, a wraz z nim poczucie bezpieczeństwa opartego na publicznym zaufaniu do zawodu biegłego rewidenta.

**Słowa kluczowe:** biegły rewident, etyka, kodeks etyczny.

**JEL Classification:** M42 – Auditing.

### 1. Wprowadzenie

Etyka biznesu jest dziedziną rozległą, heterogeniczną, bez wyraźnie określonych linii granicznych. Dla różnych autorów nie musi oznaczać tego samego, np. w rozważaniach nad sposobami i kierunkami działania w ramach życia gospodarczego.

Praktyka etyczna biznesu jest rozpatrywana w ramach systemu ekonomicznego stworzonego przez rząd, który musi ustalić jasne ramy przepisów potrzebnych do działania, system zabezpieczeń społecznych, ochrony środowiska, uczciwości w systemie bankowym. Przepisy te nie oznaczają pozbawienia możliwości kierowania się własnymi przekonaniemami w celu podejmowania decyzji etycznych.

Etyka w biznesie obejmuje trzy poziomy:

- powiązany z całą gospodarką, czyli makrosystemem (etyka systemu),
- wewnątrz przedsiębiorstwa czy relacje pracownicze, powiązania firmy z otoczeniem, etyka pracy, etyka firmy,
- etyka osoby obejmująca wartości kultury i norm zachowań.

Zharmonizowanie powyższych poziomów nie jest łatwe.

Etyka firmy jest ściśle związana z etyką osobistą. Nie jest ona niczym innym jak etycznym poczuciem odpowiedzialności menedżera czy zarządu za podjęte przez firmę działania. Dlatego styl życia tych osób i ich postawa wobec społeczeństwa powinny być brane pod uwagę przy doborze kadry kierowniczej. Funkcjonowanie przedsiębiorstw opiera się na pomnażaniu majątku i korzyści finansowych, jednak etyka pogoni za zyskiem powinna zawierać zobowiązanie do traktowania personelu w sposób uczciwy i z szacunkiem dla godności ludzkiej. Istotną rolę w etyce odgrywa zaufanie, zarówno w kontaktach osobistych, jak i zawodowych, krajowych czy zagranicznych. Dlatego coraz więcej uwagi poświęca się kodeksom etycznym w ujęciu krajowym i międzynarodowym. Na szczególną uwagę zasługuje kodeks etyki biegłego rewidenta, który został stworzony w celu unikania oszustw finansowych, jakie miały miejsce w latach 90. XX wieku.

## **2. Odpowiedzialność biegłych rewidentów – kodeks a odpowiedzialność społeczna**

Każde przedsiębiorstwo funkcjonuje w określonych warunkach gospodarki rynkowej i prowadzi ewidencję operacji gospodarczych oraz opracowuje sprawozdania finansowe. Zadania te odzwierciedlają zakres prac będących przedmiotem rachunkowości finansowej, która jest zorientowana na zewnętrznych użytkowników informacji finansowych. Zawarte w sprawozdaniach finansowych informacje o majątku, źródłach finansowania działalności, o osiągniętych wynikach i pozycji finansowej firmy opracowywane są na podstawie przyjętych rozwiązań prawnych, tak by zawarty w nich obraz firmy przedstawiony był w sposób rzetelny, wiarygodny, sprawdzalny i odzwierciedlał prawdziwą sytuację. Wiarygodność i sprawdzalność informacji jest elementem budującym zaufanie między użytkownikami informacji finansowych a ich autorami (przedsiębiorstwami) i wynika z obowiązujących w rachunkowości regulacji prawnych.

Międzynarodowa Federacja Księgowych opracowała *Kodeks etyki zawodowych księgowych*, który już we wstępie zakłada, że w wyniku istnienia narodowych różnic w kulturze, języku oraz systemach prawnych i społecznych zadanie przygotowania szczegółowych wymogów etycznych należy przede wszystkim do organizacji członkowskich w poszczególnych krajach oraz że na nich spoczywa



również odpowiedzialność za wprowadzenie tychże wymogów w życie i ich egzekwowanie.

Opracowany kodeks ma służyć jako model, na którym należy opierać krajowe wskazówki etyczne. Przedstawia on normy wykonywania zawodu księgowego. Na podstawie tego modelu powstał krajowy kodeks etyki zawodowej biegłych rewidentów. Nakłada on na biegłych przestrzeganie zasad:

- rzetelności i bezstronności,
- kompetencji zawodowych,
- tajemnicy zawodowej.

Sprawozdanie finansowe, które podlega badaniu przez biegłych rewidentów, jest przedstawiane do wiadomości publicznej. Rynek kapitałowy kreuje konkurencyjność między właścicielami kapitału a przedsiębiorstwami, które go potrzebują do finansowania swojej działalności. Konkurencja na rynku kapitałowym przynosi najlepsze efekty wówczas, gdy wszyscy uczestnicy mają jednaki dostęp do takiego zasobu istotnych i rzetelnych informacji, który pozwala im właściwie ocenić ryzyko inwestycyjne (poziom pierwszy – powiązania z gospodarką, poziom drugi – powiązania z otoczeniem). Mając podstawowy wpływ na jakość i zakres ujawnianych informacji w sprawozdaniach finansowych, zarządy spółek nierzadko kierują się własnymi interesami, niekiedy zbieżnymi z oczekiwaniami właścicieli kapitału, wierzycieli i pozostałych interesariuszy. Naruszenie ogólnie przyjętych zasad wywołuje negatywne skutki dotyczące inwestorów, a pośrednio całych społeczeństw. Stąd opracowane regulacje prawne (ustawa o rachunkowości, rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych), nakładające na jednostki gospodarcze obowiązek opracowywania i prezentacji sytuacji majątkowej i finansowej sprawozdań finansowych przez pracowników działów finansowo-księgowych, gwarantują rzetelność opracowanych informacji (poziom trzeci – etyka osoby, normy zachowań). Dodatkowo przeprowadzone badania przez biegłych rewidentów wzmacniają zaufanie użytkowników, dzięki czemu mogą bezpiecznie wykorzystywać wartości informacyjne zestawienia zmian w skonsolidowanym kapitale własnym i pozostałych elementach sprawozdań finansowych.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości biegły rewident, który sporządza niezgodną ze stanem faktycznym opinię o sprawozdaniu finansowym i stanowiących podstawę jego sporządzenia księgach rachunkowych jednostki lub sytuacji finansowo-majątkowej tej jednostki, podlega grzywnie lub karze pozbawienia wolności do lat dwóch albo obu tym karom łącznie. Jeżeli sprawca czynu określonego w ust. 1 działa nieumyślnie, podlega grzywnie albo karze ograniczenia wolności. Biegły rewident ponosi odpowiedzialność w myśl ustawy, gdy wyda pozytywną opinię na temat sprawozdania finansowego i dokumentacji księgowej, które nie spełniają wymogów tej ustawy lub też gdy sprawozdania finansowe

we i księgi rachunkowe zgodne z przepisami ustawy zaopiniował negatywnie. *Czyn karalny z art. 78 UR zostaje także popełniony, gdy opinia i raport biegłego rewidenta nie wynikają z zebranej i opracowanej w toku badania dokumentacji rewizyjnej*<sup>1</sup>. Badanie, w którym biegłemu rewidentowi zarzuca się naruszenie bezstronności i niezależności, uważa się za nieważne, nawet w sytuacji, gdy jego opinia okaże się merytorycznie poprawna. Dokonane naruszenia przepisów mogą być umyślne lub nieumyślne. Przedawnienie karalności wymienionych czynów następuje po trzech latach od momentu ich popełnienia.

### 3. Kodeks etyki biegłego rewidenta

Zawód biegłego rewidenta wyróżnia się dużym zaufaniem w społeczeństwie, dlatego też niezwykle ważną kwestią jest etyka zawodowa. Od biegłego rewidenta wymaga się przede wszystkim uczciwości, szczerości, rzetelności i bezstronności. Wiarygodność badania i bezstronność opinii zostaną zapewnione, gdy wszystkie czynności przeprowadzi się zgodnie z podstawowymi zasadami wykonywania zawodu.

Regulacjami prawnymi precyzującymi wymagania, prawa, obowiązki oraz odpowiedzialność biegłych rewidentów są: ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie, ustawa o rachunkowości, kodeks cywilny, kodeks karny. Organizacją ustalającą zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów jest Krajowa Izba Biegłych Rewidentów. Uprawnienia do uchwalania tych zasad ma Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów. Dokumentem obowiązującym w Polsce jest *Kodeks etyki zawodowej biegłych rewidentów*, który podkreśla rangę tego zawodu i jego odpowiedzialność społeczną. Główna myśl kodeksu to: *Biegły rewident powinien wykonywać swoje zadania w sposób wysoce etyczny i profesjonalny, przy poszanowaniu interesu publicznego oraz systemu prawnego Rzeczypospolitej Polskiej, a swoją postawą i postępowaniem przyczyniać się do postrzegania przedstawicieli zawodu jako osób zaufania publicznego. Przy realizacji tego celu należy kierować się postanowieniami niniejszego Kodeksu etyki zawodowej*<sup>2</sup>.

Kodeks etyki zawodowej biegłych rewidentów wyodrębnia ogólne i szczegółowe zasady postępowania. Bez względu na miejsce i charakter zatrudnienia, przy wykonywaniu czynności związanych z zawodem biegły rewident zobowiązany jest do przestrzegania zasad:

- rzetelności i bezstronności,
- kompetencji zawodowych,

---

<sup>1</sup> Jarugowa A., Martyniuk T. (red.), *Komentarze do Ustawy o rachunkowości. Rachunkowość – MSR – podatki*. Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., 2002, s. 731.

<sup>2</sup> *Kodeks etyki zawodowej biegłych rewidentów*. Tekst według załącznika do uchwały nr 2 Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów z dnia 30 czerwca 2002 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów.

- tajemnicy zawodowej,
- niezależności zawodowej.

Rzetelność i bezstronność. Postępowanie biegłego rewidenta powinno być rzeczowe, obiektywne, wolne od uprzedzeń i wpływu rozbieżności zdań (sporów). Musi on przestrzegać tej zasady podczas prowadzenia działalności zawodowej, niezależnie od funkcji, jaką pełni. W sytuacji, gdy bierze udział w badaniu sprawozdań finansowych oraz wykonuje inne usługi, powinien dbać o zachowanie bezstronności, postępując w sposób wolny od uprzedzeń i nie ulegając naciskom innych osób. W przypadku sporu powstałego między biegłym a podmiotem zamawiającym, mającym przeważać o jego rzetelności czy bezstronności, należy zaprzestać współpracę.

Kompetencje zawodowe. Biegły rewident ma obowiązek świadczenia na rzecz podmiotu zamawiającego usług wysokiej jakości, zgodnie z dorobkiem i postępem nauki rachunkowości i rewizji finansowej, przepisami prawa i zasadami ugruntowaną praktyką. Przez niezbędne kompetencje rozumie się posiadaną wiedzę, nabyte umiejętności i doświadczenie. Biegły rewident powinien zapewnić sobie doradztwo i pomoc właściwych specjalistów, gdy nie posiada należytych kompetencji do wykonywania specjalistycznych części usług. Ma również obowiązek stałego podnoszenia kwalifikacji w zakresie zasad rachunkowości, przepisów prawa gospodarczego i finansowego.

Tajemnica zawodowa. Zgodnie z kodeksem biegły rewident ma obowiązek zachowania w tajemnicy wszystkich informacji, które uzyskał w trakcie wykonywania czynności zawodowych bez żadnego ograniczenia czasowego. Odpowiada także za zachowanie tajemnicy przez podległych mu pracowników i osoby z nim współpracujące. Ujawnić informacje może tylko wówczas, gdy zaistnieje prawnie przewidziany obowiązek ich ujawnienia przez biegłego rewidenta lub podmiot czy też w sytuacji, gdy zamawiający upoważnił biegłego rewidenta do ujawnienia informacji. W tym jednak wypadku należy się upewnić, czy nie naruszy to interesów którejkolwiek z zainteresowanych stron. Zasada ta nie dotyczy informacji objętych publikowaniem.

Niezależność zawodowa. W trakcie wykonywania zawodu biegły rewident jest samodzielny i niezależny, podlega wyłącznie przepisom prawa, postanowieniom norm wykonywania zawodu oraz zasadom etyki zawodowej.

Zawodowi księgowi narażeni są na sytuacje, w których może dojść do próby wywierania nacisków. Zachowanie obiektywizmu wymaga eliminowania wszelkich uprzedzeń, stronniczości czy presji otoczenia. Obowiązkiem biegłego jest również zapewnienie, aby podległy mu personel przestrzegał wymienionych w kodeksach zasad etycznych. Zawodowy księgowy powinien unikać sytuacji, które mogą być odczytane jako niewłaściwe i negatywnie wpływać na jego pozycję zawodową oraz osób z nim współpracujących, np. przyjmowanie podarunków od klientów, obdarowywanie ich, goszczenie przez klientów.

Do badania sprawozdań finansowych oprócz wiedzy ogólnej, szczegółowej z rachunkowości, procedur rewizji finansowej biegły musi posiadać wiedzę o badanej jednostce. Informacje te pozyskuje od kierownictwa i pracowników jednostki. Znaczenie dla właściwego wykorzystania tej wiedzy mają rzetelność, aktualność i terminowość przekazywanych danych.

Poufne informacje mogą być ujawnione, gdy<sup>3</sup>:

- ujawnienie jest autoryzowane; gdy klient lub pracodawca upoważnia do ujawnienia informacji, należy rozważyć interesy wszystkich stron, włączając w to osoby trzecie, których interesy mogłyby być naruszone,
- ujawnienie jest wymagane przez prawo; przykłady sytuacji, w których od zawodowego księgowego prawo wymaga ujawnienia poufnych informacji, to:
  - w celu przygotowania dokumentacji lub przedstawienia dowodów podczas trwania postępowania sądowego,
  - w celu poinformowania odpowiednich władz publicznych o ujawnionych przypadkach naruszeń prawa,
- ujawnienie jest obowiązkowe według wymogów lub praw zawodowych, aby:
  - być w zgodzie z technicznymi standardami i wymogami etycznymi,
  - ochronić zawodowe interesy zawodowego księgowego podczas postępowań sądowych,
  - podporządkować się przeglądowi jakości (lub przeglądowi wzajemnemu przeprowadzanemu przez organizację członkowską lub organizację zawodową),
  - odpowiednio zareagować na zadane pytanie lub dochodzenie prowadzone przez organizację członkowską bądź organ nadzoru.

Przed przekazaniem poufnym informacji zawodowy księgowy musi rozstrzygnąć, czy wszystkie kluczowe informacje są znane, poparte dowodami. Powinien dokonać też wyboru właściwego podmiotu, któremu ma zamiar ujawnić uzyskane informacje.

Zagrożenia niezależności biegłego rewidenta można podzielić na kilka grup. Są to zagrożenia<sup>4</sup>: interesu własnego, związane z przeglądem własnej pracy, z reprezentowaniem interesów klienta, ze zbytnią zażyłością, z zastraszaniem. Zagrożenie interesu własnego istnieje w sytuacji, gdy osoby badające sprawozdania finansowe mogą uzyskiwać korzyści z udziałów finansowych w badanym podmiocie, np. bezpośrednio lub pośrednio udziały finansowe, pożyczki, gwarancje, wynagrodzenie uwarunkowane wynikami audytu, ryzyko utraty zlecenia.

---

<sup>3</sup> Kwasiborski A., *Relacje audytora z podmiotem badanym i jego otoczeniem*. Warszawa: Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, 2008, s. 124.

<sup>4</sup> Tamże, s. 129.

Zagrożenie związane z przeglądem własnej pracy, czyli rewizja i ocena własnych opracowań, może mieć miejsce, gdy należy dokonać weryfikacji ocen z poprzednich okresów w celu właściwego osądu bieżących prac oraz w sytuacji, gdy audytor był w przeszłości członkiem zarządu podmiotu badanego, pracownikiem na szczeblu kierowniczym lub zajmował stanowisko umożliwiające mu wpływ na wyniki weryfikacji.

Zagrożenie związane z reprezentowaniem interesów klienta może powstać wówczas, gdy biegły popiera lub wydaje się, że popiera ocenę podmiotu zamawiającego badanie, negatywnie wpływając na jego obiektywizm.

Zagrożenie związane ze zbytnią zażyłością pojawia się wówczas, gdy ze względu na bliskie powiązania między grupą audytorską a osobami podmiotu badanego zawodowi księgowi solidaryzują się z nimi w swoich opiniach.

Z zagrożeniem związanym z zastraszeniem mamy do czynienia, jeżeli strona zamawiającego badanie grozi pracownikowi zespołu weryfikacyjnego.

#### **4. Rola krajowych i międzynarodowych organizacji w propagowaniu etycznych zasad rachunkowości**

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce jest organizacją działającą od roku 1907, skupia przedstawicieli środowiska zawodowego związanego z rachunkowością i finansami. Celem stowarzyszenia jest:

- podejmowanie i prowadzenie działalności w zakresie doskonalenia kwalifikacji niezbędnych do prawidłowego wykonywania zawodu,
- troska o nienaganny poziom etyczny i zawodowy członków i tworzenie odpowiednich warunków do podnoszenia tego poziomu,
- współpraca z organami państwowymi i samorządowymi, a zwłaszcza z Krajową Izbą Biegłych Rewidentów, organizacjami społeczno-zawodowymi w zakresie doskonalenia rachunkowości, metod przetwarzania jej danych, analizy, finansów, podatków i innych rozliczeń zrównanych z podatkami oraz wykonywania zawodu, rewizji ksiąg i kontroli finansowo-księgowej.

Stowarzyszenie realizuje swoje cele przez:

- prowadzenie działalności na rzecz krzewienia poczucia godności zawodowej wywodzącej się z profesjonalnego wykonywania zawodu, zgodnego z zasadami prawa, wiedzy i etyki,
- prowadzenie w różnych formach działalności edukacyjnej, informacyjnej i konsultacyjnej z dziedziny rachunkowości, finansów, podatków i innych rozliczeń zrównanych z podatkami, analizy finansowej, przetwarzania danych, rewizji ksiąg, kontroli finansowo-księgowej prawa gospodarczego i innych dziedzin pokrewnych,

- inspirowanie i rozwijanie działalności zmierzającej do upowszechniania nowoczesnych metod w zakresie organizacji i technik prowadzenia rachunkowości,
- prowadzenie bibliotek i czytelni oraz organizowanie odczytów, zebrań dyskusyjnych, konferencji, wystaw i innych imprez służących realizacji statutowych celów stowarzyszenia<sup>5</sup>.

Komisja Etyki została powołana w celu oceny przestrzegania zasad etycznych przez sygnatariuszy *Kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości*. Komisja Etyki prowadzi swoją działalność przy Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce. Celem jej działania jest:

- *propagowanie zasad zawartych w Kodeksie zawodowej etyki w rachunkowości,*
- *ocena przestrzegania przez sygnatariuszy zasad etycznych zawartych w kodeksie,*
- *oddziaływanie na eliminowanie czynów i zachowań niezgodnych z zasadami etycznymi<sup>6</sup>.*

Komisja Etyki rozpatruje również uwagi i propozycje zmian dotyczące treści *Kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości* zgłaszane przez sygnatariuszy. Następnie przygotowuje propozycje tych zmian, które przekazuje Zarządowi Głównemu Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Krajowa Rada Dyplomowanych Biegłych Księgowych (KRDBK) została powołana do życia w roku 1989 uchwałą Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. Do jej podstawowych zadań należy:

- troska o wysoki poziom wiedzy zawodowej księgowych,
- krzewienie najwyższej jakości standardów etyki zawodowej,
- reprezentowanie i obrona interesów zawodowych biegłych księgowych wobec władz i opinii publicznej,
- współdziałanie przy opracowywaniu i aktualizacji programów nauczania w dziedzinie rachunkowości,
- udział w pracach nad metodologią i rozwojem rachunkowości w Polsce,
- udział w tworzeniu światowych standardów rachunkowości opracowywanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board, IASB) oraz Międzynarodową Federację Księgowych (International Federation of Accountants, IFAC),
- popularyzacja międzynarodowych standardów i wytycznych z dziedziny rachunkowości,
- reprezentowanie polskich księgowych w globalnym środowisku zawodowym oraz przynależność do Międzynarodowej Federacji Księgowych.

---

<sup>5</sup> Statut. W: *Stowarzyszenie Księgowych w Polsce* [on-line]. [Dostęp 10.03.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.skwp.pl/Statut,70.html#2>.

<sup>6</sup> Wawrowski R., *Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości. Monitor Rachunkowości i Finansów* [on-line]. 2008, nr 10 [Dostęp 9.03.2010]. Dostępny w World Wide Web: [http://www.mrf.pl/index.php?mod=m\\_artykuly&cid=137&id=179](http://www.mrf.pl/index.php?mod=m_artykuly&cid=137&id=179).

KRDBK utrzymuje kontakt i współpracuje z dyplomowanymi biegłymi księgowymi poprzez Kluby Dyplomowanych Biegłych Księgowych działające w ramach Oddziałów Okręgowych<sup>7</sup>.

Do priorytetowych zadań Krajowej Izby Biegłych Rewidentów należą<sup>8</sup>:

- dążenie do zapewnienia wysokiej jakości świadczonych usług i wspieranie tego dążenia przez organy Izby i jej regionalne oddziały,
- wyjaśnianie społeczeństwu znaczenia audytu i innych usług wykonywanych przez biegłych rewidentów oraz konstruktywna rola samorządu w przygotowywaniu i opiniowaniu prawa gospodarczego, szczególnie z zakresu rewizji finansowej, rachunkowości i podatków,
- sprawne funkcjonowanie nadzoru samorządowego nad przestrzeganiem przez biegłych rewidentów i przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych zasad etyki zawodowej i zasad wykonywania usług oraz współpraca z organem nadzoru publicznego,
- ochrona interesów zawodowych i dbałość o sprawne funkcjonowanie samorządu.

Wśród międzynarodowych organizacji księgowych wyróżnia się:

1. International Federation of Accountants (IFAC) – Międzynarodowa Federacja Księgowych, grupuje profesjonalne organizacje księgowych z 85 krajów; jej celem jest rozwój i wzmocnienie zawodu rachunkowca/księgowego w świecie, a także popieranie harmonizacji rachunkowości; IFAC nie zajmuje się bezpośrednio opracowywaniem standardów międzynarodowych; wydaje międzynarodowe dyrektywy rewizji finansowej.
2. International Auditing Practices Committee (IAPC) – Międzynarodowy Komitet do spraw Auditingu, działa w ramach IFAC; wydaje wytyczne dotyczące badania rocznych sprawozdań finansowych, dążąc do ujednoczenia praktyk w zakresie rewizji finansowej.
3. Group of Four (G4) – zawodowe organizacje księgowych/rachunkowców ze Stanów Zjednoczonych, Kanady, Wielkiej Brytanii oraz Australii, a także Nowej Zelandii (G4 + 1), dążące do zwiększenia swego wpływu na proces tworzenia standardów.
4. European Accounting Association (EAA) – Europejskie Stowarzyszenie Księgowych, grupuje instytucjonalnych i indywidualnych członków z całego świata; organizuje kongresy i wydaje pismo akademickie.

---

<sup>7</sup> Krajowa Rada Dyplomowanych Biegłych Księgowych. W: *Stowarzyszenie Księgowych w Polsce* [on-line]. [Dostęp 10.03.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.skwp.pl/Krajowa,Rada,Dyplomowanych,Biegłych,Księgowych,72.html>.

<sup>8</sup> VI Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów. W: *Krajowa Izba Biegłych Rewidentów* [on-line]. [Dostęp 9.03.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.kibr.org.pl/pl/zjazdy/250/druk>.

5. International Association for Accounting Education and Research (IAAER) – grupuje członków społeczności akademickiej interesujących się zagadnieniami sprawozdawczości finansowej<sup>9</sup>.
6. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) z siedzibą w Londynie (dawny Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, IASC). IASB podobnie jak IFAC jest organizacją pozarządową, której celem jest przede wszystkim opracowywanie, zgodnie z interesem publicznym, wysokiej jakości, zrozumiałych i możliwych do wyegzekwowania globalnych standardów rachunkowości, które nakładają wymóg zamieszczenia w sprawozdaniach finansowych i innych formach sprawozdawczości finansowej wysokiej jakości, przejrzystych i porównywalnych informacji, aby w ten sposób pomóc uczestnikom światowych rynków kapitałowych w podejmowaniu decyzji.
7. Europejska Federacja Księgowych i Audytorów Małych i Średnich Przedsiębiorstw (The European Federation of Accountants and Auditors, EFAA), z siedzibą w Brukseli, jest organizacją działającą na forum europejskim na rzecz reprezentowania interesów księgowych małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP) i ich klientów m.in. poprzez: zapewnianie, że potrzeby sektora MŚP są odpowiednio zaspakajane, wpływanie na procesy legislacyjne i regulacyjne w taki sposób, aby uwzględniły one problemy MŚP, a także utrzymywanie kontaktów z Komisją Europejską i innymi instytucjami europejskimi. Do EFAA należą organizacje księgowe z: Danii, Finlandii, Francji, Holandii, Niemiec, Norwegii, Polski, Portugalii, Rosji, Szwecji, Ukrainy, Wielkiej Brytanii i Włoch<sup>10</sup>.

## 5. Podsumowanie

W warunkach, w jakich funkcjonują podmioty gospodarcze na globalnym rynku, coraz większego znaczenia nabiera rola informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych. Są one niezbędne do podejmowania decyzji strategicznych przez użytkowników zewnętrznych. W latach 90. XX w. podmioty gospodarcze przedstawiały obraz jednostki w sprawozdaniu finansowym, który daleki był od ideału i nie zawsze stanowił wierny i rzetelny obraz tego, co mogłoby odzwierciedlić właściwą sytuację jednostki. Doprowadziło to do wielu nadużyć, a przede wszystkim spowodowało, że użytkownicy sprawozdań finansowych ograniczyli poziom zaufania do informacji zawartych w sprawozdaniach. Odbudowanie utraconego zaufania może nastąpić poprzez zagwarantowanie, że

---

<sup>9</sup> Roszczynialska E., Wydymus Z., *Rachunkowość według standardów Unii Europejskiej*. Kraków: WSZIB, 2001.

<sup>10</sup> *Stowarzyszenie Księgowych w Polsce* [on-line]. [Dostęp 10.03.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.skwp.pl>.



zawód księgowy i rewidenta jest zawodem zaufania publicznego. Opracowane kodeksy etyki zawodowej pozwolą na ograniczenie i eliminację nadużyć. Warto jednak się zastanowić, czy sam kodeks jako zestaw norm powszechnie stosowanych jest wystarczającym narzędziem, czy poza kodeksem potrzebna jest w tym zakresie edukacja wszystkich zainteresowanych stron.

## **Literatura**

- VI Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów. W: *Krajowa Izba Biegłych Rewidentów* [on-line]. [Dostęp 9.03.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.kibr.org.pl/pl/zjazdy/250/druk>.
- Jarugowa A., Martyniuk T. (red.), *Komentarze do Ustawy o rachunkowości. Rachunkowość – MSR – podatki*. Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., 2002. ISBN 83-7187-671-8.
- Kodeks etyki zawodowej biegłych rewidentów*. Tekst według załącznika do uchwały nr 2 Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów z dnia 30 czerwca 2002 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów.
- Krajowa Rada Dyplomowanych Biegłych Księgowych. W: *Stowarzyszenie Księgowych w Polsce* [on-line]. [Dostęp 10.03.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.skwp.pl/Krajowa,Rada,Dyplomowanych,Bieglych,Ksiegowych,72.html>.
- Kwasiborski A., *Relacje audytora z podmiotem badanym i jego otoczeniem*. Warszawa: Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, 2008. ISBN 978-83-89255-28-0.
- Roszczyńska E., Wydymus Z., *Rachunkowość według standardów Unii Europejskiej*. Kraków: WSZIB, 2001. ISBN 83-88934-09-0.
- Statut. W: *Stowarzyszenie Księgowych w Polsce* [on-line]. [Dostęp 10.03.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.skwp.pl/Statut,70.html#2>.
- Stowarzyszenie Księgowych w Polsce* [on-line]. [Dostęp 10.03.2010]. Dostępny w World Wide Web: <http://www.skwp.pl>.
- Wawrowski R., Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości. *Monitor Rachunkowości i Finansów* [on-line]. 2008, nr 10 [Dostęp 9.03.2010]. Dostępny w World Wide Web: [http://www.mrf.pl/index.php?mod=m\\_artykuly&cid=137&id=179](http://www.mrf.pl/index.php?mod=m_artykuly&cid=137&id=179).



**OBOWIĄZKI I ODPOWIEDZIALNOŚĆ SPEDYTORA  
W PROCESIE LOGISTYCZNYM –  
ASPEKTY PRAWNE**

*Iwona Wasielewska-Marszałkowska*

**Abstrakt:** Opracowanie zawiera aspekty prawne dotyczące działalności spedytora. Przedstawiono obowiązki i odpowiedzialność spedytora w polskich przepisach prawnych uregulowanych w kodeksie cywilnym. Omówiono *Ogólne polskie warunki spedycyjne* jako warunki umownie stosowane w działalności przedsiębiorstw spedycyjnych. W podsumowaniu nawiązano również do *Modelowych warunkach spedycyjnych FLATA*. Na końcu autorka podkreśliła znaczenie aspektów prawnych w działalności spedytatorów oraz konieczność ich aktualizacji i ujednolicenia w działalności międzynarodowej.

**Słowo kluczowe:** obowiązki i odpowiedzialność spedytora.

**JEL Classification:** K00 – General.

## 1. Wprowadzenie

Pojęcia: spedytora oraz spedycja w literaturze zarówno ekonomicznej, jak i prawniczej są różnie definiowane i rozumiane. Z analizy różnych definicji spedycji<sup>1</sup> spotykanych w literaturze wynika, że niektóre akcentują bardziej podmiotową stronę istoty spedycji, rozważając kwestię, kim jest podmiot zajmujący się spedycją i na jakich warunkach ją wykonuje, inne natomiast bardziej podkreślają problem przedmiotu działalności spedycyjnej, jej zakres i elementy składowe. Te pierwsze zwracają bardziej uwagę na stosunki formalnoprawne łączące spe-

---

<sup>1</sup> Szczepaniak T. (red.), *Transport międzynarodowy*. Warszawa: PWE, 1996, s. 301–302.

dytora ze zleceniodawcą, te drugie eksponują organizacyjno-ekonomiczną stronę usługi spedycyjnej.

Z praktycznego punktu widzenia najważniejsze jest stwierdzenie, że spedycja to zorganizowanie przemieszczenia ładunku przy zastosowaniu odpowiednio dobranych środków transportu i sposobu przewozu, w wyniku czego następuje przesłanie ładunku od dostawcy do odbiorcy. Przy najszerszej interpretacji zakresu działalności spedycyjnej można przyjąć, że obejmuje ona wszystkie czynności potrzebne do bezpiecznego, terminowego i ekonomicznego przesłania ładunku, z wyjątkiem samego przewozu odpowiednio dobranym środkiem transportu<sup>2</sup>.

A zatem [...] *spedycja zajmuje się zawodowo organizowaniem transportu ładunków oraz wykonywaniem wszelkich niezbędnych czynności z tym związanych*<sup>3</sup>. Warto pamiętać, że [...] *istotną częścią działalności spedycyjnej jest praca koncepcyjna, występująca w mniejszym lub większym nasileniu w każdym podmiocie, wymiana informacji między uczestnikami nie tylko procesu transportowego, ale i handlowego oraz ułatwianie wszelkiego rodzaju formalności, takich jak wypełnianie dokumentów transportowych i handlowych*<sup>4</sup>. Zakres czynności wykonywanych w działalności spedycyjnej obejmuje określone czynności, [...] *które umownie dzieli się na:*

- *czynności wykonywane przez spedytora, nazywane spedycją właściwą,*
- *czynności organizowane przez spedytora, w skład których wchodzi czynności przemieszczania i czynności dodatkowe.*

*Za spedycję właściwą uważa się wykonywanie następujących czynności:*

- *przyjmowanie zleceń spedycyjnych i udzielanie porad związanych z procesami spedycyjnymi,*
- *wybór środka transportu,*
- *zawieranie umów o przewóz,*
- *ubezpieczanie przesyłki,*
- *sporządzanie dokumentacji transportowej,*
- *odbiór przesyłki od nadawcy,*
- *przygotowanie przesyłki do przewozu,*
- *nadanie przesyłki na środek transportu wraz z dokumentacją transportową,*
- *odbiór przesyłki ze środka transportowego oraz właściwej dokumentacji,*
- *odprawa celna,*
- *przekazanie przesyłki odbiorcy.*

*Spedytor, organizując czynności przemieszczania, staje się odpowiedzialny za wykonanie na rzecz przesyłki: dowozu, odwozu, przewozu, załadunku, wyladunku, przeładunku,*

---

<sup>2</sup> Tamże, s. 302.

<sup>3</sup> Płaczek E., *Logistyka międzynarodowa*. Wyd. 2. Katowice: Wydaw. Akademii Ekonomicznej, 2006, s. 75.

<sup>4</sup> Załoga E., Milewski D., *Spedycja. Procesy i usługi*. Szczecin: Wydaw. Uniwersytetu Szczecińskiego, 2004, s. 8.

w przypadku zaś organizowania czynności dodatkowych spedytor może odpowiadać za: składowanie przesyłki, podjęcie należności za dostarczoną przesyłkę, przeprowadzenie cesji praw do przesyłki, sprzedaż przesyłki<sup>5</sup>.

## 2. Obowiązki i odpowiedzialność spedytora w kodeksie cywilnym

W polskich przepisach regulacje prawne dotyczące działalności spedytora zawiera *Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny*<sup>6</sup>, która określa podstawowe prawne aspekty działalności spedytora, takie jak: umowa spedycji, odpowiedzialność, obowiązki, roszczenia i przedawnienie. Zakres umowy spedycji w kodeksie cywilnym (dalej k.c.) zawierają art. 794–804. Przepisy te dotyczą zarówno spedycji krajowej, jak i międzynarodowej.

Jeśli przepisy te nie wyczerpują odpowiedzi na pytania dotyczące spedycji, to stosuje się odpowiednio przepisy o umowie zlecenia<sup>7</sup>. Oczywisty jest fakt, że nadrzędnymi regulacjami są zawarte prawa i obowiązki oraz zakres odpowiedzialności wynikający z zawartej między stronami umowy spedycji (zleceniodawca a spedytor). Przepis art. 794 k.c. brzmi: §1. *Przez umowę spedycji spedytor zobowiązuje się za wynagrodzeniem w zakresie działalności swojego przedsiębiorstwa do wysyłania lub odbioru przesyłki albo dokonania innych usług z jej przewozem. Spedytor może występować w imieniu własnym albo w imieniu dającego zlecenie.*

Ustawodawca określił zatem strony umowy, czyli: spedytora jako przedsiębiorcę uprawnionego do działalności spedycyjnej oraz właściciela ładunku zwanego zleceniodawcą.

*Zleceniodawcą może być osoba fizyczna lub prawna z wyjątkiem przewoźnika, gdyż z celu i sensu działalności spedycyjnej wynika, że polega ona na opiece nad przesyłką z ramienia użytkownika transportu*<sup>8</sup>. Ustawodawca określił również, że za wykonane czynności spedytorowi przysługuje ustalone ze zleceniodawcą wynagrodzenie.

Kodeks cywilny zawiera także podstawowe obowiązki spedytora: art. 797 dotyczy podejmowania czynności przez spedytora do egzekwowania nienależnie pobranych sum z tytułu przewoźnego, cla i innych należności związanych z przewozem przesyłki, art. 798 określa obowiązek spedytora w zakresie podejmowania takich czynności, które zabezpieczą prawa dającego zlecenie lub osoby przez niego wskazanej względem przewoźnika albo innego spedytora.

Obowiązkiem spedytora według k.c. (art. 794) jest również wykonywanie poleceń zawartych w zleceniu (umowie spedycji): *wysłanie lub odbiór przesyłki albo dokonanie innych usług związanych z jej przewozem*. W kwestii zaś ubezpieczenia towaru spedytor ma także obowiązek ubezpieczenia towaru tylko na podstawie

---

<sup>5</sup> Marzec J., *Spedycja lądowa*. Warszawa: WKiŁ, 1979, s. 20–24.

<sup>6</sup> Dz.U. nr 16, poz. 93, z późn. zm.

<sup>7</sup> Szczepaniak T. (red.), *Transport i spedycja w handlu zagranicznym*. Warszawa: PWE, 2002, s. 298–299.

<sup>8</sup> Tamże, s. 299.

pisemnego polecenia ze strony zleceniodawcy. Pisemne polecenie ubezpieczenia powinno zawierać wartość przesyłki oraz rodzaje ryzyk, od których ma być ubezpieczona przesyłka. *Obowiązek dochodzenia roszczeń z tytułu ubezpieczenia obciąża spedytora tylko w przypadku wyraźnego polecenia danego mu przez zleceniodawcę i za osobnym wynagrodzeniem*<sup>9</sup>.

Należy również pamiętać o innych obowiązkach spedytora, takich jak: podejmowanie innych czynności niezbędnych do wykonywania zlecenia bez potrzeby informowania o tym zleceniodawcy i na jego koszt, a zwłaszcza o jednym z podstawowych obowiązków, czyli [...] *udzielanie porad swojemu zleceniodawcy, oraz informowanie go o nadejściu lub nadaniu przesyłki. Dotyczy to również sporządzania dokumentów transportowych oraz udzielania instrukcji wysyłkowych*<sup>10</sup>.

Mówiąc zaś o odpowiedzialności spedytora, należy pamiętać o tym, że spedytorka jako podmiot zarządzający procesem odpowiada za przebieg całego procesu wynikającego z zawartej umowy spedycji lub/i zlecenia klienta bezpośrednio przed swoim klientem. Odpowiada on również za uczestniczących w tym procesie podwykonawców wybranych przez siebie do realizacji niniejszego procesu. Jednakże art. 799 k.c. wskazuje wyraźnie, że spedytorka nie ponosi odpowiedzialności za działania lub zaniechania podwykonawców, ponosi on odpowiedzialność za ich wybór: *Spedytorka jest odpowiedzialna za przewoźników i dalszych spedytorków, którymi posługuje się przy wykonaniu zlecenia, chyba że nie ponosi winy w wyborze*.

Analizując ten zapis, warto pamiętać, że spedytorka wybiera podwykonawców (np. firmy transportowe), kierując się należyłą starannością i dobrem klienta, a więc powierza zadania podwykonawcom profesjonalistom, mającym odpowiednie kwalifikacje i uprawnienia. Dlatego też spedytorka żąda (tak jak zlecający od spedytorki) od swoich podwykonawców staranności oraz wysokiego poziomu profesjonalizmu w wykonywanych usługach. *Udowodnienie, że nie popełniono błędu w wyborze, polega na wykazaniu, że wykonanie przewozu zostało zlecone profesjonalnej firmie, np. znanym liniom lotniczym, żeglownym, kolei państwowej lub koncesjonowanemu przewoźnikowi (jeżeli transport krajowy i/ lub międzynarodowy jest koncesjonowany)*.

*Konsekwencją zwolnienia się spedytorki od odpowiedzialności za podwykonawcę jest dokonanie przez spedytorkę cesji praw dochodzenia roszczeń na rzecz klienta, umożliwiające bezpośrednie dochodzenie odszkodowania przez klienta u przewoźnika*<sup>11</sup>. Odpowiedzialność spedytorki wskazuje tu art. 801 §1 kodeksu cywilnego. Odszkodowanie za utratę, ubytek lub uszkodzenie przesyłki w czasie od jej przyjęcia aż do wydania przewoźnikowi, dalszemu spedytorkowi dającemu zlecenie lub osobie przez niego wskazanej, nie może przewyższać zwykłej wartości przesyłki, chyba że szkoda wynika z winy umyślnej lub rażącego niedbalstwa spedytorki.

*Sformułowanie, iż odszkodowanie „nie może przewyższać zwykłej wartości przesyłki” nie oznacza, że szkoda sprowadzać się może wyłącznie do czystej wartości przesyłki.*

---

<sup>9</sup> Neider J., *Transport międzynarodowy*. Warszawa: PWE, 2008, s. 258.

<sup>10</sup> Tamże, s. 258.

<sup>11</sup> Sikorski P.M., *Spedycja w praktyce – wiek XXI*. Warszawa: PWT, 2008, s. 22.

*W skład szkody mogą bowiem wchodzić koszty naprawy przesyłki, koszty ekspertyz rzeczoznawców powołanych przez zleceniodawcę, koszty przewozu uszkodzonej przesyłki lub nawet koszty powrotnego przewozu przesyłki do kontrahenta zleceniodawcy, po naprawie uszkodzonej rzeczy, koszty zapłaconego przez zleceniodawcę cla od uszkodzonej przesyłki itd. Natomiast suma tych składników nie może przekroczyć zwykłej wartości przesyłki. Jeśli przekroczy, spedytor zobligowany jest do wypłaty odszkodowania w kwocie nie wyższej niż zwykła wartość przesyłki<sup>12</sup>.*

Zgodnie z §2 art. 801 k.c. spedytor nie ponosi odpowiedzialności za ubytek nieprzekraczający granic ustalonych we właściwych przepisach, a w braku takich przepisów – granic zwyczajowo przyjętych.

Odpowiedzialność za utratę, ubytek lub uszkodzenie pieniędzy, kosztowności lub rzeczy szczególnie cennych ustawodawca wskazuje w art. 801 §3 k.c.: *spedytor ponosi odpowiedzialność jedynie wtedy, gdy właściność przesyłki były podane przy zawarciu umowy, chyba że szkoda wynika z winy umyślnej lub rażącego niedbalstwa spedytora.*

Należy pamiętać, że odpowiedzialność spedytora zawarta w treści art. 801 k.c. dotyczy szkód wynikających z utraty, czyli zaginięcia całości przesyłki, lub ubytku, czyli zaginięcia części przesyłki, a także jej uszkodzenia. Ponadto w tych przypadkach spedytor ponosi odpowiedzialność tylko w okresie dysponowania ładunkiem, a *zatem od momentu przyjęcia przesyłki aż do wydania jej przewoźnikowi, dalszemu spedytorowi, zleceniodawcy lub osobie przez niego wskazanej (odbiory przesyłki)*<sup>13</sup>.

Istotną kwestią jest również niewykonanie przez spedytora (lub zwłoka w wykonaniu) swoich obowiązków zawartych w umowie spedycji lub zleceniu, których to szkód kodeks cywilny nie reguluje w odniesieniu do rekompensaty. *Zleceniodawca może się wówczas domagać pełnego ich pokrycia przez spedytora*<sup>14</sup>.

Reasumując, odpowiedzialność spedytora jest wynikiem zakresu zawartej umowy spedycji (zlecenia). Aspekty dotyczące przedawnienia roszczeń w kodeksie cywilnym regulują art. 803 i 804. Według zapisów powyższych artykułów terminy przedawnienia będą następująco: art. 803 k.c. wskazuje na przedawnienie roszczeń z upływem jednego roku: §1. Roszczenia z umowy spedycji przedawniają się z upływem roku. Kwestię terminu przedawnienia określa §2: termin ten będzie: w przypadkach roszczeń z tytułu uszkodzenia lub ubytku przesyłki od dnia dostarczenia przesyłki; w wypadku całkowitej utraty przesyłki lub jej dostarczenia z opóźnieniem od dnia, w którym przesyłka miała być dostarczona; we wszystkich innych wypadkach od dnia wykonania zlecenia.

Roszczenia zwrotne spedytora reguluje natomiast art. 804 k.c., są to roszczenia przysługujące spedytorowi przeciwko przewoźnikom i dalszym spedytorom, którymi się posługiwał przy przewozie przesyłki. Przedawniają się one z upływem sześciu miesięcy od dnia, kiedy spedytor naprawił szkodę, albo od

<sup>12</sup> Marciniak-Neider D., Neider J. (red.), *Podręcznik spedytora: transport, spedycja, logistyka*. Gdynia: PISIL, 2011, t. 1, s. 84–85.

<sup>13</sup> Szczepaniak T. (red.), *Transport i spedycja...*, s. 301.

<sup>14</sup> Neider J., dz. cyt., s. 259.

dnia, kiedy wytoczono przeciwko niemu powództwo. *Przepis ten stosuje się odpowiednio do wymienionych roszczeń między osobami, którymi spedytor posługiwał się przy przewozie przesyłki. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 21 lipca 2004 r. (sygn. akt V CK 21/04, OSNC 2005/7-8/137) stwierdził, że termin przedawnienia, określony w art. 804 k.c., biegnie albo od dnia, w którym spedytor naprawił szkodę dobrowolnie, bez potrzeby wytaczania powództwa, albo od dnia, w którym wytoczono przeciwko niemu powództwo. Jednakże przedawnienie roszczeń spedytora dalszego przeciwko spedytorowi głównemu następuje w terminie określonym w art. 803 k.c. (czyli w terminie roku, a nie sześciu miesięcy od dnia naprawienia szkody bądź wytoczenia powództwa). Przepis art. 803 k.c. ma także zastosowanie do roszczeń o zwrot wydatków poczynionych w celu należytego wykonania zlecenia oraz do roszczenia o zwolnienie od zobowiązań zaciągniętych w celu należytego wykonania zlecenia, przysługujących spedytorowi dalszemu przeciwko spedytorowi głównemu na podstawie art. 742 k.c. w związku z art. 796 k.c. (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 listopada 1999 r., sygn. akt I CKN 209/98, OSNC 2000/7-8/127)<sup>15</sup>.*

### 3. Ogólne polskie warunki spedycyjne

Konkludując uwarunkowania prawne w Polsce, należy przyjąć podział aktów prawnych na fakultatywne akty prawne oraz obligatoryjne akty prawne. W Polsce ustawy (m.in. cytowany w opracowaniu kodeks cywilny) i rozporządzenia, które de facto nie mogą być sprzeczne z konwencjami międzynarodowymi, w których to Polska jest stroną, należą do tzw. obligatoryjnych aktów prawnych. Charakter wiążący dla Polski mają te konwencje międzynarodowe, które zostały przez nią ratyfikowane, te zaś, które nie są ratyfikowane, i *tak obowiązuje polskich spedytorów i przewoźników na terenie tych państw, które taką konwencję ratyfikowały*<sup>16</sup>.

Do fakultatywnych aktów prawnych (czyli aktów prawnych, na które pozwalają się strony zawierające daną umowę), należy zaliczyć m.in. *Ogólne polskie warunki spedycyjne*, INCOTERMS 2000. *Ogólne polskie warunki spedycyjne* (OPWS) zostały opracowane po raz pierwszy przez Polską Izbę Handlu Zagranicznego w 1956 r., a następnie znowelizowane w latach 1987 i 1995. Ostatnia wersja OPWS została opracowana i zatwierdzona przez Radę PISiL (Polską Izbę Spedycji i Logistyki) uchwałą nr 1/01/2010 z dnia 14 stycznia 2010 r., która zawiera 31 artykułów regulujących zagadnienia: definicji spedytora, usług spedycyjnych, oferty, zlecenie spedycyjne i wykonanie zlecenia, ubezpieczenia, przeszkody w wykonaniu czynności spedycyjnych, wynagrodzenie spedytora i zwrot poniesionych kosztów, odpowiedzialność spedytora, ograniczenia i wyłączenia odpowiedzialności spedytora, reklamacje, prawo zastawu i zatrzymania, przedawnienie roszczeń, rozstrzygnięcie sporów i prawo właściwe. Warunki OPWS z lat 1995 i 2002, a także ostatnią wersję OPWS z 2010 r. można odszu-

---

<sup>15</sup> Marciniak-Neider D., Neider J. (red.), dz. cyt., s. 92.

<sup>16</sup> Sikorski P.M., dz. cyt., s. 23.



kać na stronie internetowej PISiL (<http://www.pisil.pl/opws/>). Ostatnia wersja OPWS 2010 została zaaprobowana w marcu 2011 r. przez FIATA. W tej wersji OPWS można zauważyć największą w porównaniu do poprzednich wersji wnikliwość i aktualność regulacji tak prężnie rozwijającej się działalności spedycyjnej.

Odpowiedzialności spedytora uregulowanej w OPWS dotyczą artykuły od §19 do §21 (OPWS z 2010 r.). Warunki zawarte w OPWS bardziej szczegółowo nakreślają zakres uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności spedytora.

Jeden z przykładów odpowiedzialności spedytora zawiera zapis §20 OPWS z 2010 r.: *Spedytor ponosi odpowiedzialność za szkodę wynikającą z niykonania lub nienależytego wykonania czynności spedycyjnych wynikających z umowy spedycji, chyba że udowodni, iż nie mógł zapobiec szkodzie pomimo dołożenia należytej staranności.* W §21 OPWS z 2010 r. stwierdza się natomiast, że spedytor [...] *działając jako operator transportu multimodalnego odpowiada zgodnie z warunkami dokumentu przewozowego odnoszącego się do tego rodzaju transportu. Kolejną [...] zasadą przyjmowaną w Ogólnych Warunkach Spedycyjnych jest obowiązek klienta do opłacania należności frachtowych bez zmniejszenia i dochodzenia roszczeń w trybie odrębnym. Dotyczy to zarówno roszczeń z tytułu opóźnionej dostawy (w przypadku zawarcia umowy z terminem dostarczenia), jak i szkód w towarze*<sup>17</sup>.

Podsumowując rolę OPWS w działalności spedytora, warto dodać, że pełnią one istotną funkcję, jednak nie są normami prawnymi obligatoryjnymi, nie mogą także być sprzeczne z przepisami prawa bezwzględnie obowiązującego. Regulacje OPWS są wiążące dla spedytora i zleceniodawcy wówczas, gdy strony te nie zastrzegły wyraźnie w umowie innych warunków. OPWS stanowią jedynie warunki umowne, które mogą być proponowane klientom przez spedytora. W praktyce można spotkać przywołane przez spedytora ogólne warunki spedycyjne np. *w stopce papieru firmowego, faksu, faktury spedytora*<sup>18</sup>, często spedytorzy wskazują OWS na własnych stronach internetowych.

*Wydaje się, że odwołanie się przez spedytora, w treści kierowanej do potencjalnego zleceniodawcy oferty, do OPWS zamieszczonych na stronie internetowej tegoż spedytora (czy też nawet stronie internetowej Polskiej Izby Spedycji i Logistyki), spełnia wymóg art. 384 §4 k.c. Zleceniodawca może bowiem stosowany przez spedytora wzorzec umowy OPWS zapisać, przechować i wielokrotnie odtwarzać, albo nawet wydrukować i przechować w formie papierowej*<sup>19</sup>.

Ważną kwestią jest poinformowanie klienta o ogólnych warunkach spedycyjnych, a nie tylko ich przywołanie, a zatem wskazanie OWS albo ich przytoczenie *in extenso* tak, ażeby klient mógł się z nimi zapoznać. *Niektórzy spedytorzy mogą korzystać z Ogólnych Warunków Spedycyjnych publikowanych przez Krajową Izbę Gospodarczą (Polskie Ogólne Warunki Spedycyjne) lub krajowe stowarzyszenie spedytorów*

---

<sup>17</sup> Tamże, s. 25.

<sup>18</sup> Tamże, s. 24.

<sup>19</sup> Marciniak-Neider D., Neider J. (red.), dz. cyt., s. 51.

*(Niemieckie Ogólne Warunki Spedycyjne – ADSp). W tym wypadku wystarczą generalne przywołanie regulacji, jako że uważa się, iż tekst jest powszechnie dostępny<sup>20</sup>.*

*Należy również pamiętać, że [...] OPWS jak każdy inny wzorzec czy projekt umowy podlegać może negocjacom. Z różnych przyczyn, najczęściej natury handlowej, niektóre postanowienia OPWS mogą zatem zostać wyraźnie w umowie stron wyłączone. Umowa spedycji może też niektóre kwestie regulować odmiennie niż OPWS i wówczas – w myśl przepisu art. 385 §1 k.c. – w razie sprzeczności treści umowy z wzorcem umownym (OPWS) strony są związane w danej, odmiennie uregulowanej materii, umową, a nie treścią OPWS<sup>21</sup>.*

#### 4. Ubezpieczenie odpowiedzialności cywilnej spedytora

W ramach wykonywania działalności spedycyjnej istotną rolę odgrywa ubezpieczenie odpowiedzialności cywilnej spedytora (OCS). Warto podkreślić, że [...] *żaden przepis prawa ani postanowienie OPWS nie nakładają na spedytora obowiązku zawarcia umowy ubezpieczenia z tytułu odpowiedzialności cywilnej spedytora. Jest to jednak bardzo pożądane i winno być standardem<sup>22</sup>.* Ubezpieczenie to jest skierowane do firm spedycyjnych wykonujących w ramach swojej działalności gospodarczej czynności związane z obsługą spedycyjną swoich zleceniodawców zarówno na terenie RP, jak i poza jej granicami.

Przedmiotem ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej spedytora jest odpowiedzialność cywilna spedytora za szkody powstałe w wyniku niewykonania lub nienależytego wykonania usługi spedycyjnej w stosunku do jego zleceniodawcy i wobec osób trzecich, którą to odpowiedzialność spedytora ponosi zgodnie z przepisami kodeksu cywilnego. Przykładowe czynności obejmujące ubezpieczenie OCS to m.in.: przygotowanie dokumentacji spedycyjnej, kontrola stanu przesyłek towarowych, pakowanie, rozpakowywanie, przepakowywanie, załadunek, rozładunek, odprawa celna, a także inne czynności związane z usługą spedycyjną (oprócz usług przewozowych).

W praktyce standardowy okres ubezpieczenia trwa 12 miesięcy. Składka ubezpieczenia OCS jest ustalana na podstawie zadeklarowanych wpływów z tytułu wykonywania umów spedycji, przy jednoczesnym ustaleniu ryzyka ponoszonego przez ubezpieczyciela. Istotną kwestią dotyczącą odpowiedzialności cywilnej spedytora jest ustalenie z ubezpieczycielem w ramach ubezpieczenia sumy gwarancyjnej. Suma gwarancyjna stanowi górną granicę odpowiedzialności firmy ubezpieczeniowej za jedno zdarzenie (czyli szkodę) i za wszystkie zdarzenia zaistniałe w okresie ubezpieczenia. Odszkodowanie, które ma być wypłacone, zależy od wartości szkody, jednakże nie może przekroczyć sumy gwarancyjnej.

---

<sup>20</sup> Sikorski P.M., dz. cyt., s. 24.

<sup>21</sup> Marciniak-Neider D., Neider J. (red.), dz. cyt., s. 52.

<sup>22</sup> Tamże, s. 87.

Ubezpieczyciel w ramach odszkodowania może pokryć poza wartością samej szkody także dodatkowe koszty poniesione przez spedytora. Mogą to być koszty związane z koniecznością wykonania ekspertyz rzeczoznawców, powołanych w porozumieniu z ubezpieczycielem w celu ustalenia rozmiaru lub okoliczności szkody. Również kosztami dodatkowymi pokrywanymi przez ubezpieczyciela mogą być koszty wynikłe z zastosowania przez spedytora niezbędnych środków w celu zapobieżenia szkodzie lub jej zmniejszenia, ważne jest udokumentowanie tych kosztów przez spedytora.

Dodatkowymi kosztami pokrywanymi przez ubezpieczyciela mogą być także koszty sądowe w wypadku sporu prowadzonego przez spedytora za zgodą ubezpieczyciela. *Spedytor nie powinien bez zgody ubezpieczyciela zaspokajać jakichkolwiek roszczeń ani obiecywać ich zaspokojenia, gdyż ubezpieczyciel może uznać konkretne roszczenie za nieuzasadnione. Spedytor ma obowiązek powiadomić ubezpieczyciela o wszczęciu przeciwko niemu postępowania sądowego związanego ze szkoda<sup>23</sup>.*

## **5. Podsumowanie**

Świadczenie usług spedycyjnych odbywa się zatem nie tylko na podstawie przepisów kodeksu cywilnego. *Należy wszak podkreślić, iż szereg obowiązków spedytora zasygnalizowanych w przepisach kodeksu cywilnego, znajduje swe odzwierciedlenie w przepisach innych ustaw bądź aktów niższego rzędu<sup>24</sup>.* Akty niższego rzędu mówiące o obowiązkach spedytora to m.in. rozporządzenia, postanowienia konwencji, ustawy.

Faktem jest, że polski kodeks cywilny, a także kodeksy innych krajów, nie wyczerpują wystarczająco definicji lub też bardzo ogólnie określają obowiązki, uprawnienia i odpowiedzialność stron umowy spedycyjnej, dlatego też istotnym elementem jest właśnie funkcja OWS.

Wspomnieć należy również o *Modelowych warunkach spedycyjnych FLATA*. W 1996 r. Międzynarodowe Zrzeszenie Spedytorów (International Federation of Freight Forwarders Association, FIATA) opracowało i przyjęło na kongresie *Modelowe warunki spedycyjne FLATA* (Fiata Model Rules for Freight Forwarding Services). Jako że w wielu krajach brakuje uregulowań legislacyjnych dotyczących działalności spedytora, a także brak OWS, te właśnie modelowe warunki są *rekomendowane do stosowania przez spedytorów zarówno w spedycji międzynarodowej, jak i wewnątrz krajowej<sup>25</sup>.*

Należy pamiętać, że w świetle prawa polskiego *Modelowe warunki spedycyjne FLATA* są warunkami umownymi, a więc [...] *ich włączenie do stosunku prawnego spedycji jest więc dobrowolne, co oznacza, że polski spedytor, który pragnie się na nie powołać, musi zachować reżymy z art. 384 k.c. Spedytor, niepodlegający polskiemu prawu, musi, dla*

---

<sup>23</sup> Sikorski P.M., dz. cyt., s. 27.

<sup>24</sup> Marciniak-Neider D., Neider J. (red.), dz. cyt., s. 46.

<sup>25</sup> Szczepaniak T. (red.), *Transport i spedycja...*, s. 301.

uzyskania możliwości stosowania *FLATA Model Rules for Freight Forwarding Services*, zachować wymogi swojego prawa w tym zakresie, niejednokrotnie zaś winien je włączyć do umowy spedycji<sup>26</sup>.

Regulacje prawne stosowane w działalności spedytatorów różnią się między sobą w różnych krajach. Prace poszczególnych krajów, a także zrzeczeń spedytatorów dotyczące uregulowań prawnych zmierzają jednak do ujednoczenia przepisów (poza oczywistymi zmianami dotyczącymi zmian legislacyjnych, do których Polska, jako kraj UE, musi się dostosować). Ciągłe zmiany i rozwój branży transport – spedycja – logistyka zmuszają (i wymagają) aktualizacji przepisów, zarówno tych obligatoryjnych, jak i fakultatywnych, dając tym samym wskazówki oraz wytyczne do działania spedytatorów zgodnie z literą prawa.

## Literatura

- Marciniak-Neider D., Neider J. (red.), *Podręcznik spedytora: transport, spedycja, logistyka*. Gdynia: PISIL, 2011, t. 1. ISBN 978-83-924234-3-0.
- Marzec J., *Spedycja lądowa*. Warszawa: WKiŁ, 1979.
- Neider J., *Transport międzynarodowy*. Warszawa: PWE, 2008. ISBN 978-83-208-1773-7.
- Płaczek E., *Logistyka międzynarodowa*. Wyd. 2. Katowice: Wydaw. Akademii Ekonomicznej, 2006. ISBN 83-7246-867-2.
- Sikorski P.M., *Spedycja w praktyce – wiek XXI*. Warszawa: PWT, 2008. ISBN 978-83-906065-8-3.
- Szczepaniak T. (red.), *Transport i spedycja w handlu zagranicznym*. Warszawa: PWE, 2002. ISBN 83-208-1367-0.
- Szczepaniak T. (red.), *Transport międzynarodowy*. Warszawa: PWE, 1996. ISBN 83-208-1008-6.
- Zaloga E., Milewski D., *Spedycja. Procesy i usługi*. Szczecin: Wydaw. Uniwersytetu Szczecińskiego, 2004. ISBN 83-7241-383-5.

## Akty prawne

*Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny*, Dz.U. nr 16, poz. 93, z późn. zm.

---

<sup>26</sup> Marciniak-Neider D., Neider J. (red.), dz. cyt., s. 98.