

UNIVERSITY OF BIALYSTOK
FACULTY OF LAW

BIALYSTOK LEGAL STUDIES

BIAŁOSTOCKIE STUDIA
PRAWNICZE

BIAŁYSTOK 2023

VOLUME 28 no. 2

BIALYSTOK LEGAL STUDIES

BIAŁOSTOCKIE STUDIA
PRAWNICZE



VOLUME 28 no. 2

Editor-in-Chief of the Publisher Wydawnictwo Temida 2: Dariusz Kijowski

Chair of the Advisory Board of the Publisher Wydawnictwo Temida 2: Rafał Dowgier

Advisory Board:

Representatives of the University of Białystok: Leonard Etel, Ewa M. Guzik-Makaruk, Dariusz Kijowski, Cezary Kulesza, Agnieszka Malarewicz-Jakubów, Maciej Perkowski, Joanna Sieńczyło-Chlabicz, Mieczysława Zdanowicz

Representatives of other Polish Universities: Marek Bojarski (University of Law in Wrocław), Dorota Malec (Jagiellonian University in Kraków), Tomasz Nieborak (Adam Mickiewicz University in Poznań), Maciej Szpunar (University of Silesia in Katowice; Advocate General at the Court of Justice of the European Union), Stanisław Waltoś (University of Information, Technology and Management in Rzeszów), Zbigniew Witkowski (Nicolaus Copernicus University in Toruń)

Representatives of Foreign Universities and Institutions: Lilia Abramczyk (Janek Kupała State University in Grodno, Belarus), Vladimir Babčák (University of Kosice, Slovakia), Renata Almeida da Costa (University of La Salle, Brazil), Jose Luis Iriarte Angél (University of Navarra, Spain), Andrew S. Horsfall (Syracuse University, USA), Jolanta Kren Kostkiewicz (University of Bern, Switzerland), Martin Krygier (University of New South Wales, Australia), Anthony Minnaar (University of South Africa, South Africa), Antonello Miranda (University of Palermo, Italy), Petr Mrkyvka (University of Masaryk, Czech Republic), Marcel Alexander Niggli (University of Fribourg, Switzerland), Lehte Roots (Tallinn University of Technology, Estonia), Jerzy Sarnecki (University of Stockholm, Sweden), Rick Sarre (University of South Australia, Australia), Kevin Saunders (Michigan State University, USA), Bernd Schünemann (University of Munich, Germany), Liqun Cao (Ontario Tech University, Canada)

Editors:

Editor-in-Chief: Elżbieta Kuzelewska

Editorial Secretary: Ewa Lotko, Paweł Czaplicki

Other Editors: Tanel Kerikmäe, Christopher Kulander, Andrzej Sakowicz, Urszula K. Zawadzka-Pąk, Bruna Žuber

© Copyright by Author(s) under the Creative Commons CC BY NC ND 4.0 license

No part of this work may be reproduced and distributed in any form or by any means (electronic, mechanical), including photocopying – without the written permission of the Publisher.

The original version of the journal is a print one.

ISSN 1689-7404

e-ISSN 2719-9452

Volume Theme Editors: Leonard Etel, Ewa Lotko, Urszula K. Zawadzka-Pąk

Language Editors: Urszula Andrejewicz, Claire Taylor-Jay

Statistical Editor: Ewa Glińska

Graphic and Typographic Development: Jerzy Banasiuk

Cover Design: Bogusława Guenther

Publisher: Faculty of Law, University of Białystok; Temida 2

All volumes can be purchased from Wydawnictwo Temida 2. Address: ul. A. Mickiewicza 1, 15-213 Białystok, Poland. E-mail: temida2@uwb.edu.pl, Tel. +48 85 745 71 68

SPIS TREŚCI

Katarzyna Tomaszewska	
<i>Tax Confidentiality as a Limitation in the Procedure for Public Control of the State of Public Finances</i>	9
Anna Zalcewicz	
<i>New Technologies in the Control of Public Finances and Building Public Confidence in the State</i>	23
Andrzej Gorgol	
<i>Krytyczne uwagi o ustawowym modelu kontroli celno-skarbowej</i>	37
Andrzej Huchla	
<i>Kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa w sprawach, w których może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania</i>	55
Rafał Dowgier	
<i>Wpływ kontroli abstrakcyjnej sprawowanej przez Trybunał Konstytucyjny na dochodzenie nadpłat w podatku od nieruchomości (zagadnienia proceduralne)</i> .	67
Mariusz Popławski, Gábor Hulkó, Tetiana Iefymenko, Bogumił Pahl	
<i>Kontrola dokonywania zapłaty podatków lokalnych. Prawnoporównawcze studium przypadku</i>	81
Magdalena K. Fedorowicz	
<i>Legal Instruments for Control of Expenditure from the EU Budget in the Light of EU and Polish Law</i>	99
Jacek Wantoch-Rekowski, Elisabetta Tati	
<i>Controlling the Spending of EU Funds in Italian and Polish Law Against the Background of EU Regulations</i>	115

Damian Czudek, Michał Kozieł, Ewa Lotko, Marcin Tyniewicki <i>Controlling Public Expenditure in the Light of Constitutional Standards in Poland and the Czech Republic: Selected Aspects</i>	135
Joanna M. Salachna, Urszula K. Zawadzka-Pąk <i>Prawne instrumenty kontroli społecznej w szwajcarskim i polskim samorządzie. Studium doktrynalnoprawne</i>	157
Sebastian Skuza, Robert Lizak <i>Sztuczna inteligencja umożliwi kontrolę finansów publicznych – przegląd inicjatyw amerykańskiego rządu federalnego</i>	175
Zbigniew Ofiarski <i>Kontrola obrotu złotem inwestycyjnym oraz złotem dewizowym w Rzeczypospolitej Polskiej – uwarunkowania i zasadnicze dylematy</i>	197
Michał Mariański <i>Kontrola finansów publicznych w prawie francuskim. Wybrane aspekty instytucjonalne</i>	215
Michał Radvan, Tereza Svobodová <i>Recurrent Property Tax Control in the Czech Republic</i>	229
Eva Tomášková <i>Control of State Debt in the Czech Republic</i>	245

CONTENTS

Katarzyna Tomaszewska <i>Tax Confidentiality as a Limitation in the Procedure for Public Control of the State of Public Finances</i>	9
Anna Zalcewicz <i>New Technologies in the Control of Public Finances and Building Public Confidence in the State</i>	23
Andrzej Gorgol <i>Critical Remarks on the Statutory Model of Customs and Revenue Control</i>	37
Andrzej Huchla <i>Tax Control and Customs and Fiscal Control in Cases Where a General Anti-Avoidance Rule May Apply</i>	55
Rafał Dowgier <i>The Impact of Abstract Control by the Constitutional Court on the Recovery of Property Tax Overpayments: Procedural Issues</i>	67
Mariusz Popławski, Gábor Hulkó, Tetiana Iefymenko, Bogumił Pahl <i>Control of Local Tax Payments: A Comparative Law Case Study</i>	81
Magdalena K. Fedorowicz <i>Legal Instruments for Control of Expenditure from the EU Budget in the Light of EU and Polish Law</i>	99
Jacek Wantoch-Rekowski, Elisabetta Tati <i>Controlling the Spending of EU Funds in Italian and Polish Law Against the Background of EU Regulations</i>	115

Contents

Damian Czudek, Michał Kozieł, Ewa Lotko, Marcin Tyniewicz <i>Controlling Public Expenditure in the Light of Constitutional Standards in Poland and the Czech Republic: Selected Aspects</i>	135
Joanna M. Salachna, Urszula K. Zawadzka-Pąk <i>Legal Instruments of Social Control in Swiss and Polish Self-Government: A Doctrinal and Legal Study</i>	157
Sebastian Skuza, Robert Lizak <i>AI Enables the Control of Public Finances: US Federal Government Initiatives</i>	175
Zbigniew Ofiarski <i>Control of Trading Gold in Investment Gold in the Republic of Poland: Conditions and Fundamental Dilemmas</i>	197
Michał Mariański <i>Control of Public Finances in French Law: Selected Institutional Aspects</i>	215
Michal Radvan, Tereza Svobodová <i>Recurrent Property Tax Control in the Czech Republic</i>	229
Eva Tomášková <i>Control of State Debt in the Czech Republic</i>	245

Katarzyna Tomaszewska

University of Wrocław, Poland

katarzyna.tomaszewska@uwr.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4024-0036>

Tax Confidentiality as a Limitation in the Procedure for Public Control of the State of Public Finances

Abstract: Any control, regardless of the field to which it relates, requires information. This claim is also valid in the field of citizen's control. For an individual to be able to effectively assess what is going on around him or her and make sound decisions on that basis, he or she must be able to obtain a variety of information, including, above all, information that is comprehensive public knowledge. According to what follows from the regulations of the Act of 6 September 2001 on access to public information, their catalogue is broad and, more importantly, open. Although on the surface it might seem that the individual does not need anything more, it should not be forgotten that the same legislator determines a number of restrictions that block or completely close the way to certain pieces of public information. This group of statutory restrictions includes tax confidentiality as defined by the Tax Ordinance Act of 29 August 1997. The main objective of the considerations undertaken in this article is to determine to what extent tax confidentiality by its very nature restricts the process of public scrutiny of the state of public finances, taking into account its subjective and objective scope and its positioning among all the premises limiting accessibility to public knowledge.

Keywords: access to information, public finance, taxpayer

Introduction

Nowadays, it is difficult to notice a person with a book or chatting with a companion sitting next to him or her, but it is impossible to avoid meeting people staring at their phones or tablets. This reality confirms the role that information plays in the life of a modern man. The wish to seek and access information is a consequence of

one of the basic human needs – the need to know.¹ Information has become and continues to be a valuable product, regardless of its type and subject matter. Even though information from the world of show business is of great interest and cannot be denied, such importance should also be given to information about the world around us: the economy, finance, politics or law. These are the areas that guarantee individuals the opportunity to be fully involved in public life, to decide rationally on issues affecting society as a whole or a particular local community. The Constitution of the Republic of Poland of 2 April 1997², in Article 61 Point 1, guarantees citizens the opportunity to obtain specific knowledge – public knowledge. ‘The constitutional right of a citizen serves real participation in public life... This right also serves the purpose of exercising citizen control over the functioning of public authority.’³ However, this right is not complete and absolute, and the legislature itself indicates the necessity of limiting it for the sake of specific values of high importance. Their development and specification is based on the provisions of the Act of 6 September 2001 on access to public information (hereinafter referred to as UDIP⁴ - ustawa o dostępie do informacji publicznej), where in Article 5 the legislator creates a catalogue of confidential information dictated by the necessity of protecting public and private interests. Despite the lack of a clear statutory definition, this includes tax confidentiality, the scope of which was determined by the content of the Act of 29 August 1997 on tax ordinance – hereinafter referred to as OP⁵ - ordynacja podatkowa). The focus of the analysis here is on determining to what extent the need to protect individual taxpayers’ data diminishes the extent and importance of public control attributed to the institution of access to public knowledge. For the present purposes, it seems necessary to restrict the legally permissible limits of the disclosure process and to situate tax confidentiality among them. It is also important to present its objective scope as well as the legitimacy of its statutory introduction into the legal order.

1. Access to public information as an institution of public control

In a state with a democratic system, knowledge of what the public authorities do, with what motivation, and for what purpose, is of major importance.⁶ The well-

1 T. Górzyńska, *Prawo do informacji i zasada jawności administracyjnej*, Zakamycze 1999, p. 20.

2 *Journal of Laws of 1997*, item 78 Point 483 as amended.

3 Resolution of the Supreme Administrative Court of 11 April 2005, I OPS 1/05, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/571022A55E> (8.08.2022).

4 *Journal of Laws of 2022*, Item 902.

5 *Journal of Laws of 2021*, Item 1540 as amended.

6 J.E. Stiglitz, *On Liberty, the Right to Know, and Public Discourse: The Role of Transparency in Public Life*, (in:) U.J. Gibney (ed.), *Globalizing Right: The Oxford Amnesty Lectures*, Oxford/New York 2003, p. 115 and ff.

known statement that ‘he who has the information has the power in the state’⁷ in its literal sense is undoubtedly a slight exaggeration, but it confirms the importance of public information in making citizens fully aware of the state of public affairs, capable of making rational decisions and willing to actively participate in public life. For instance, if the details of public finances concerning openness and transparency in the management of public funds are not made available, then individuals will be deprived of the opportunity to find out what the price of living and functioning in a country is.⁸

Access to public information whose role is to provide knowledge of what representatives of the ruling power do, as well as how, by what means and to what degree, has been regulated by the content of the UDIP. This is about access to public information, the instrumental nature of which results, among other things, from the content of Article 3 UDIP, which determines the special rights of an individual in connection with the constitutionally guaranteed information law. As elements of the sharing process, each of them individually as well as all of them together make visible what an individual interested in obtaining public knowledge can count on. The right of access to public information is realized through it being permissible to request public knowledge, inspection of an official document and access to meetings of commonly elected collegiate bodies are forms in which the right of . Further reinforced by the legally guaranteed means by which an individual can actually acquire public information of interest to him or her (Article 7 UDIP), they confirm the servile role of access to public knowledge. What is at stake here is first and foremost the possibility of carrying out independent, unorganized public control of public life based on information defined by the legislator as data on public affairs. An interested party may collect and use various information regarding the correctness of the implementation of public tasks, allowing the assessment of whether public funds have been administered correctly. This is information on public matters, imprecisely defined by the legislator (Article 1 Point 1 UDIP). It happens because in a democratic state ruled by law, the subject of public control must cover a wide range of information.⁹ Their extensive substantive scope, confirmed by the openness of the catalogue presented in Article 6 UDIP, constitutes a particular confirmation of the functionality ascribed to access, although at the same time, it should be emphasized that it leads to many problems resulting from divergences in interpretation between the entity requesting information

7 Opoka, Kto ma informacje, ten ma władzę, https://opoka.org.pl/biblioteka/P/PS/fronda62_wywiad.html; J. Berdychowski, Kto ma informację, ten ma władzę. I to się nie zmienia, <https://wszystkoconajwazniejsze.pl/jan-berdychowski-kto-ma-informacje-ten-ma-wladze-i-to-sie-nie-zmienia/> (11.08.2022).

8 See H. McRae, *Świat w roku 2020*, Warsaw 1996, p. 297 and T.R. Aleksandrowicz, *Komentarz do ustawy o dostępie do informacji publicznej*, Warsaw 2008, p. 7.

9 P. Szustakiewicz, *Dostęp do informacji na podstawie ustawy o dostępie do informacji publicznej*, (in:) T. Gardocka (ed.), *Obywatelskie prawo do informacji*, Warsaw 2008, p. 20.

and the entity obliged to provide it. However, the position of the individual as a fundamental part of an information society geared towards knowledge and its active use is undoubtedly strengthened. Although no one can or does force anyone to access public information (an individual may be indifferent to what is happening in his/her environment), nevertheless a greater or lesser display of interest in the state of public affairs gives rise to an obligation on the part of the entity referred to in Article 4 UDIP as an obliged informant. This does not constitute any guarantee that the individual will obtain what they expect, but it follows from the fact of it being a public subjective right that the right to information gives the individual the possibility to challenge an action taken by the obliged party, albeit incorrectly according to the intention of the person concerned, and also creates the opportunity to respond effectively to the lack to such actions. From a procedural point of view, the economy of formalism in the process of requesting information, or in the scope of independent recourse to public information in no-application procedure, also deserves special emphasis. Both doctrine and jurisprudence point out that the public information procedure is administratively deformed and simplified. The absence of the need to prove a legal or factual interest, the possibility for the applicant to remain anonymous at the application stage, not burdening the application process with the rigour associated with the need to accept a certain content of the claim and the use of an official form, is supposed to make the procedure for making public information available an uncomplicated one, while confirming the assumption that access serves the public interest.

2. Legally regulated restrictions on the process of making public information available

The statutorily presented institution of access to public knowledge constitutes an institution for the protection of the public interest by the public control function attributed to it. Importantly, however, this protection also manifests itself in the context of the limitations referred to in Article 5 UDIP and additionally accompanies the protection of private interests. The search for the protection of private interests on the grounds of the regulations of the UDIP entails considering the content of Article 2 Point 2 UDIP and Article 5 UDIP, already mentioned above. While the admissibility of public control as part of access to public information is guaranteed for the benefit of all individuals living in a given state, the need to protect information whose disclosure would or could cause damage to the Republic of Poland or be detrimental to its interests is also unfavourable, according to the protection of the public interest (the protection of classified information).¹⁰ In addition, while the acquisition of information for public scrutiny may subsequently entail its use for personal purposes (i.e. the

10 See Act of 5 August 2010 (Journal of Laws of 2019, Item 742 as amended).

protection of private interests), the need to protect the public interest and the consequent protection of private interests must not lead to the infringement of the personal interests of others in connection with the disclosure of discretionary, sensitive individual data of those subject to legal protection.¹¹

Although the institution of confidentiality is seen undesirable, keeping certain information hidden from others, even if it involves restricting the citizen's right to information, is not an end in itself; it is intended to protect various interests, largely related to the need to safeguard the private life of a particular individual. Legal regulation of the issue of limiting access to public information, although undesirable, safeguards against the emergence of a grey area where officials decide independently what information should be made available and to whom.¹² After all, the institution of access is supposed to protect from and prevent corrupt activities and not foster their emergence and spread in the public sphere.

While the constitutional regulation creates limitations to the universal right to information, i.e. in Article 61 Point 3 of the Constitution of the Republic of Poland, the legislator indicates the values that must be protected (the freedom and rights of other persons and economic entities, public order, security or important economic interests of the state). To ensure this protection, the legislator creates a specific catalogue of restrictions allowing for the distinction, within them, of public and private secrets (established in the public interest or the private interest Article 5). Although the nomenclature of the provisions of the UDIP, as well as their literal interpretation, may unambiguously indicate this, Article 5 UDIP, is not the only one that introduces a limitation on the content of 'access' regulations. Although the legislator, by granting priority to the laws defining different principles and procedures of access to information that is public in Article 1 Point 2 UDIP, did not intend to create an additional restriction in the process of making public knowledge accessible, lawmaker nevertheless limited the application of general regulations (UDIP) in those cases in which general regulations cannot be used. What is important, however, in the group of these specific regulations to which the legislator gives priority, is that there is also a place for those regulations which, from the point of view of Article 5 UDIP, contain in their content the so-called other statutorily protected secrets. As follows from Article 5 Points 1 and 2 UDIP, statutory limitations of the universal right to information boil down to the protection of classified information, other secrets protected by law, the privacy of a natural person and business secrets. And while the three indicated above were clearly defined by the legislator (although they require reference to separate regulations), the catalogue of the so-called other secrets protected by statute is extensive,

11 See also judgement of the Voivodeship Administrative Court in Poznań of 29 September 2016, IV SAB/Po 58/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/16097CE591> (8.08.2022).

12 See B. Opaliński, Dostęp do informacji publicznej jako emanacja zasady jawności życia publicznego, 'Przeгляд Права Publicznego' 2019, no. 7, pp. 35–43.

not uniform in terms of type, and is related to the need to comply with various rules for establishing secrets.

3. Tax confidentiality versus public information

The statutory definition of public information, burdened with a linguistic error, requires the interpretation process to take into account the constitutional understanding of the universal right to public information. Importantly, however, the subjective definition of public information, although it brings the interested party closer to the substantive scope of the issue of interest, cannot change the fact that the scope of this type of data is broad and the concept of public information itself remains undefined and ambiguous. Although this broadness of the catalogue of information deemed to be public (Article 6 UDIP) can be and is considered in terms of an intentional act of the legislator, it raises problems of interpretation, which are further amplified by the broadness of the catalogue of restrictions which completely exclude or limit accessibility to a specific type of data. Just as the catalogue of information constituting public knowledge is characterized by its openness, the range of restrictions providing for impediments to accessing its content, contrary to what the UDIP says, is not closed.

As can be seen from Article 6 Point 1(2)(f) and Point 5 UDIP, information on the assets held by entities obliged to provide information constitutes public knowledge. Moreover, the same legislator, in the content of the Act of 27 August 2009 on public finances (UFP¹³ - ustawa o finansach publicznych), points to the openness and transparency of public finances. Pursuant to Article 33 UFP, management of public funds is open. The regulation then goes on to set out the ways in which this openness can be implemented as a fulfilment of Article 33. These provisions should be classified, following the content of Article 1 Point 2 UDIP, to the group of regulations which, having priority in applying, provide for specific principles and procedures of giving access to public information, with the reservation, however, that where certain issues are not regulated at all or not fully, the general regulations – UDIP – apply. What deserves to be emphasized is that in Articles 36 Point 4 and Article 37 Point 2 UFP, there are references to tax confidentiality, which may raise doubts as to the convergence with the definition of this concept under the OP as indicated by the legislator. The announcement or the public disclosure of certain aggregate data (lists) does not violate tax confidentiality provisions, although, given the content of this information, it could be questioned whether there is no disclosure of data that betrays the privacy of individuals and exposes them to ridicule or insult. However, the legislator emphasizes (to prevent any ambiguity) that these actions do not violate tax confidentiality

13 Journal of Laws of 2022, Item 1634.

provisions. Furthermore, it should not be forgotten that these regulations have been given precedence in the creation of the specific rules for the access process.

The concept of limited access to public information is equivalent to the fact that certain information, despite having the status of being public, is not subject to disclosure, or may be disclosed but only under special rules.¹⁴ The juxtaposition of this position with the content of Article 5 UDIP (the right to public information being subject to restriction) may lead to claims that all information, the availability of which is subject to an exclusion (or restriction) as a result of a refusal to provide access or as a result of anonymization, has the status of public knowledge. Indeed, this would in any case be public information, but not subject to release due to legally established restrictions. However, it should not be forgotten that a significant part of the restrictions, the confidentiality, is established precisely to protect information at the opposite end of the spectrum, i.e. private information. This, together with other information, may constitute a communication or a document bearing the hallmarks of public knowledge. This group of data undoubtedly includes information whose scope is defined by Article 293 OP as tax confidentiality, and refers to individual data contained in declarations and other documents submitted by taxpayers, payers, or collectors, as well as information which is in the possession of public authorities, a catalogue of which is presented in Article 293 Point 2 OP. This includes personal data,¹⁵ data on the sources or amount of income earned, the types and amount of expenses incurred, and on advance tax payments made. The content of Article 293 OP does not constitute a legal definition of tax confidentiality, although on its basis it becomes possible to determine what kind of information is at stake. And although through the prism of the scope delineated therein claims are derived about the safeguarding of private data, the doctrinal reference to the category in question gives rise to conclusions about going beyond the framework of protection dictated solely by the private interests of individuals. The doctrinal meaning of tax confidentiality reduces the understanding of classified data obtained in connection with official activities or commissioned work, the unauthorized disclosure of which may jeopardize the legally protected interests of citizens and organizational units but which may also lead to negative consequences for the state and its citizens.¹⁶

14 M.I. Ulasiewicz, *Ograniczenia dostępu do informacji publicznej – zagadnienia wybrane*, 'Przegląd Prawa Publicznego' 2010, no. 9, pp. 6–22. See also judgement of Supreme Administrative Court of 12 March 2014, I OSK 2216/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/37BE3FB383> (9.08.2022).

15 See the judgment of the Supreme Administrative Court of 3 February 2022 r., III OSK 4926/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/29D38C5110> (9.08.2022).

16 D. Zalewski (ed.), *Kontrola skarbowa. Komentarz praktyczny*, Warsaw 2015, p. 422 and ff; D. Zalewski, *Naruszenie tajemnicy skarbowej a legalność postępowania podatkowego*, 'Monitor Podatkowy' 2019, no. 11, SIP Legalis, <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=m-jxw62zogi3damruegydqmy&refSource=search> (9.08.2022).

In one of the judgments of the Voivodeship Administrative Court, it was emphasized that the data referred to in Article 293 of the Public Procurement Act do not have the value of public information; in particular, there are no grounds for making them available, as they serve purposes other than the exercise of the right of access to public information.¹⁷ In this case, it is a matter of the protection of the right to privacy and the safeguarding of personal data, i.e. the values referred to in Articles 47 and 51 of the Constitution, except that they require protection at the level of tax law.¹⁸ For example, data contained in a tax authority ruling indicating the individual tax assessment of a particular taxpayer is covered by tax confidentiality.¹⁹ Importantly, it is not so much the data location in the act of applying the law that matters in this case, but their possession of a doubly personalized character (individual dimension and specific taxpayer). Individualism in this case prejudices their non-disclosure. It is particularly important to emphasize this because of Article 6 Point 1(4)(a-1) UDIP, where the legislator points to the openness of administrative and other similar decisions resulting from the authoritative action of public entities. Under the regulations of the UDIP, information on taxpayers may be made available, but of an aggregate nature, as evidenced by Article 293 OP.²⁰ This implies the admissibility of the claim that aggregate information fulfil the status of public knowledge, since only such information can be made available under the UDIP and used for public control purposes. This then leads to the conclusion that it is impossible to draw a rigid line in this respect with exclusive reference to the content of the data as information on taxpayers to the exclusion of its collective or individual nature. This kind of state of affairs is not very surprising, as the tax level is a sphere within which two worlds collide: the public and the private. It covers certain types of economic processes, information about which would merit public disclosure in the light of the UDIP, for, inter alia, preventing and combating tax offences, but whose intertwining with aspects of an individual's private life makes it necessary to keep the information hidden in order not to expose that subject to embarrassment, ridicule or insult. Although the legislator, introducing in Article 5 UDIP the admissibility of limiting the availability of information, does not impose on the obliged entities a specific manner of exclusion of openness (such as refusal or anonymization), nevertheless, as follows from the case law, data covered by tax confidentiality, as a rule, includes the full content of all documentation coming

17 See the judgment of the Voivodeship Administrative Court in Szczecin of 15 April 2021, II SA/Sz 129/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/87B91FF30D> (9.08.2022).

18 A. Mariański, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warsaw 2021, SIP Legalis, <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3danbrg43tmny&refSource=search> (10.08.2022).

19 See the judgment of the Voivodeship Administrative Court in Wrocław of 27 June 2012, IV SA/Wr 154/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6A6AD60728> (9.08.2022).

20 See the judgment of the Voivodeship Administrative Court in Szczecin of 15 April 2021, *op. cit.*

from taxpayers, payers or collectors submitted to the tax authority.²¹ Thus, despite the legislator refraining from statutory rejection of the anonymization process, this procedure appears to be insufficient in this respect. Data that can be determined based on the facts or that can be drawn from the context, for example, of data on the tax obligation and liability of a particular entity could cause extreme feelings, ranging from jealousy (when the entity's financial condition is good) to compassion, pity, aversion or even hostility (when an individual cannot cope with his/her personal and professional life and benefits from state aid).²²

4. Tax confidentiality as a restriction on the release of public information

Given the content of the OP, it is necessary to take the view that there are two types of restriction on access to public information. On the one hand, due to tax confidentiality, the OP introduces a limitation of access to information that has the character of public knowledge (an inherent limitation of the disclosure process), while on the other hand, it provides for specific rules for the disclosure process (a quasi-restriction amounting to the exclusion of the application of UDIP regulations). UDIP regulations give priority to both those regulations that provide for the protection of special categories of data and those that differently relate to the implementation of the disclosure process.²³ The quasi-restriction of accessibility in connection with tax confidentiality regulations does not so much indicate the exclusion of certain data from openness as the inhibition of the UDIP in its application. The precedence of the OP is particularly evident in the appointment of specific entities obliged to keep secret information covered by tax confidentiality (Article 294 OP). Looking at its content, one may be tempted to conclude that those entities which, in the light of the UDIP, form a group of information obligations at the level of the UDIP constitute entities obliged to maintain silence concerning tax confidentiality. The sphere of exemption from tax confidentiality, i.e. the statutorily defined range of subjects to whom the information may be made available against the need to protect special values (Articles 295 and following OP), is also not without significance in this regard. The access guaranteed in this case is intended for the performance of official tasks and is linked to the performance of a specific function or to the occupation of a particular position.²⁴

21 Judgment of the Supreme Administrative Court of 3 February 2022, *op. cit.*

22 See also the judgment of the Supreme Administrative Court affiliate in Wrocław of 3 December 2003, I SA/Wr 2083/01, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E91DE66735> (10.08.2022).

23 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Warsaw of 7 January 2020, II SA/Wa 1869/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AF6E786E56> (09.08.2022).

24 See J. Wyporska-Frankiewicz, E. Jarzęcka-Siwik, Ograniczenie prawa dostępu do informacji publicznej, (in:) J. Wyporska-Frankiewicz (ed.), *Dostęp do informacji publicznej w praktyce jednostek samorządu terytorialnego*, Warsaw 2019, SIP LEX, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369457722/48/>

It is quite common in the doctrine to state that tax confidentiality, as defined by the content of Article 293 OP, has a wide scope. This does not happen without reason, as the justification for this is the universality of the tax obligation.²⁵ Focusing solely on this assertion can and does give rise to negative feelings towards the institution in question as limiting the general right to information and diminishing the process of public control. It seems that caring for the economic situation of the state, striving to prevent the appearance of pathological phenomena in the form of tax evasion, concealment of sources of income, and carrying out illegal transactions, including so-called money laundering, requires guaranteeing the widest possible access to knowledge. However, a closer look at the scope of the tax confidentiality in question as well as the statutory subject and object exclusions allows one to conclude that the assessment of tax confidentiality need not and should not be so negative. The legislator expressly emphasizes the individual nature of the data to be protected, the disclosure of which could infringe upon the individual's right to privacy, under Article 2 Point 1 UDIP. Indeed, any individual striving for full public awareness of public matters may find him- or herself in a difficult and embarrassing situation. It is worth noting that in the area of tax law, certain activities are nevertheless subject to disclosure even if they are embarrassing or sensitive, if lawful. For example, the legally protected use of guarantees, warranties, abatements and write-offs can lead to embarrassment and shame when this information is subject to public disclosure. And while in this case, the legislator does not feel the need to guarantee full protection (Articles 36 and 37 UFP, in the field of information of a similar nature which carries knowledge of the difficult material and personal situation of a particular taxpayer (e.g. concerning non-payment of tax dues), it provides for the necessity of guaranteeing full protection of private life. In the legislator's opinion, this information should not be subject to public scrutiny, as this would do more harm than good due to the clash of two values that are important in a democratic state: openness and the right to privacy. The primacy of the protection of all information that could expose the taxpayer's private life, including above all his or her data, should therefore be recognized. As rightly emphasized by the Constitutional Court, the universal right to information is not synonymous with making every piece of information available at any cost.²⁶ However, in

wyporska-frankiewicz-joanna-red-dostep-do-informacji-publicznej-w-praktyce-jednostek-samorządu...?keyword=Dostęp%20do%20informacji%20publicznej%20w%20praktyce%20jednostek%20samorządu%20terytorialnego&cm=SREST (10.08.2022); J. Brolik (ed.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warsaw 2013, p. 650; K. Sołoniewicz, *Tajemnica skarbowa*, (in:) A. Mariański (ed.), *Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, Warsaw 2017, SIP Legalis, <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3damjvg44tmmj&ref=Source=search> (10.08.2022).

25 See J. Gliniecka, *Tajemnica finansowa. Aspekty aksjologiczne, normatywne i funkcjonalne*, Bydgoszcz-Gdańsk 2007, p. 123.

26 Judgment of the Constitutional Tribunal of 19 June 2002, K11/02, OTK ZU 4A/2002, Item 43.

no way can it be assumed that the legislator, in connection with the institution of tax confidentiality, deprives the public of its right to public control. This is because collective information is subject to disclosure, and it contains all the features of public knowledge. Under Article 305 OP, the head of the National Revenue Administration (KAS - Krajowa Administracja Skarbowa) shall make aggregate tax data public, and this power is also vested in other tax authorities and the president of the Supreme Audit Office (NIK - Najwyższa Izba Kontroli). It is worth noting at this point the position of the judiciary, according to which information about the economic processes themselves, which may take place in business ventures carried out by taxpayers, is not covered by tax confidentiality.²⁷ They can be an efficient instrument of public control of public finances. Particularly noteworthy is also Article 299(b) OP, which creates an exemption of a discretionary, inferential, subjective and particularly important from the point of view of the admissibility of public control, also deserves special mention. According to the mentioned regulation, the head of the KAS may consent to the disclosure of certain information constituting tax confidentiality by heads of tax offices, heads of customs and treasury offices, and directors of tax administration chambers. However, this does not apply to information that constitutes secrets other than tax confidentiality or that is protected under separate regulations. The conditionality of the abrogation of confidentiality outlined above is based on acts in the public interest and is dictated by the need to achieve the objectives of the tax or audit proceedings. It can also be based on a desire to realize the right of citizens to be fairly informed about the activities of the tax authorities and to ensure openness in public life. What is noteworthy is that the lack of a statutory definition of authorized persons to whom the information may be communicated in connection with the revocation of confidentiality under Article 299(b) OP proves the openness of the catalogue of entities to which such information may reach. However, the freedom to deal with this information has been limited by the authority of the head of the KAS to designate the manner of disclosure and the scope of the use of data in respect of which a decision has been made to lift its confidentiality (Article 299(b)(1) OP).

As emphasized in one of the judgments of the Voivodeship Administrative Court in Wrocław, each situation of providing access to data located in various tax documents is strictly regulated, both as regards the person to whom the information may be provided and the subject matter framework, which may not be exceeded in the process.²⁸ When looking at the subjective exclusions of tax confidentiality itself, it has to be taken as a given that, although the principle is to use tax confidentiality information within the administrative apparatus to which it reaches and only for tax

27 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Warsaw of 15 July 2008, III SA/Wa 54/08, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BE7BC99C96> (10.08.2022).

28 Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Wrocław of 27 June 2012, *op. cit.*

purposes, the statutory exceptions to this rule are extensive.²⁹ This implies claims that the right to privacy is only apparently protected under tax confidentiality.³⁰ It in no way implies giving this information the attribute of public knowledge and making it available to everyone, which also does not affect the state of public scrutiny, but it undeniably modifies the assumption of the broad scope of tax confidentiality.

Conclusions

Considered a key impediment to the availability of information, tax confidentiality undoubtedly narrows the scope of those data that an interested party would wish to access. The need, emphasized by doctrine and jurisprudence, for all documentation to be covered by such confidentiality should be regarded as a particular problem in this respect, as only in this way can the values underpinning the establishment of this confidentiality be fully protected. However, the restriction of access to information dictated by tax confidentiality does not completely remove the possibility of public scrutiny, but it does exclude the possibility of seeing those data that could pose a threat to another entity. Importantly, as the OP states, this narrowing is not absolute. The legislator, through subject and object exclusions, seeks to minimize impediments to the process of controlling the state of public finances. Gliniecka even stresses that the number of these exceptions to confidentiality allows us to take the position that its existence is illusory.³¹ In addition, through the established permissibility of waiving the obligation to keep confidential data hidden, the individual is given appropriate opportunities to claim information on the premise of realizing the right to be fairly informed about the activities of the tax authorities and ensuring openness in public life. While it does not imply the possibility of obtaining every piece of information by everyone (as every Polish citizen would wish), the advisability of its introduction is based on offsetting the inconvenience caused by the state of restricted access to information.

29 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011, p. 1162, Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Wrocław of 27 June 2012, *op. cit.*

30 D. Habrat, P. Majka, Upoważnienie inspektora kontroli skarbowej do ujawnienia informacji stanowiących tajemnicę skarbową, *'Przegląd Podatkowy'* 2013, no. 8, pp. 36–43; M. Szubiakowski, Problemy prawnej regulacji tajemnicy skarbowej, *'Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego'* 2014, no. 4, pp. 9–18; H. Dzwonkowski (ed.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warsaw 2011, p. 1574.

31 J. Gliniecka, *Tajemnica finansowa...*, *op. cit.*, p. 143.

REFERENCES

- Access to Public Information Act of 2001 (Journal of Laws of 2002, Item 902).
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2011.
- Aleksandrowicz T.R., Komentarz do ustawy o dostępie do informacji publicznej, Warsaw 2008.
- Berdychowski J., Kto ma informację, ten ma władzę. I to się nie zmienia, <https://wszystkoconajwazniejsze.pl/jan-berdychowski-kto-ma-informacje-ten-ma-wladze-i-to-sie-nie-zmienia/>.
- Brolik J. (ed.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warsaw 2013.
- Classified Information Protection Act of 5 2010 (Journal of Laws of 2019, Item 742 as amended).
- Constitution of Republic of Poland of 2 April 1997 (Journal of Laws of 1997 no. 78 Item 483 as amended).
- Dzwonkowski H. (ed.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warsaw 2011.
- Gliniecka J., Tajemnica finansowa. Aspekty aksjologiczne, normatywne i funkcjonalne, Bydgoszcz-Gdańsk 2007.
- Górzyńska T., Prawo do informacji i zasada jawności administracyjnej, Zakamycze 1999.
- Habrat D., Majka P., Upoważnienie inspektora kontroli skarbowej do ujawnienia informacji stanowiących tajemnicę skarbową, 'Przegląd Podatkowy' 2013, no. 8, pp. 36–43.
- Judgement of Supreme Administrative Court of 12 march 2014, I OSK 2216/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/37BE3FB383>.
- Judgement of the Voivodeship Administrative Court in Poznań of 29 September 2016, IV SAB/Po 58/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/16097CE591>.
- Judgment of the Constitutional Tribunal of 19 June 2002, K11/02, OTK ZU 4A/2002.
- Judgment of the Supreme Administrative Court affiliate in Wrocław of 3 December 2003, I SA/Wr 2083/01, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E91DE66735>.
- Judgment of the Supreme Administrative Court of 3 February 2022, III OSK 4926/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/29D38C5110>.
- Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Szczecin of 15 April 2021, II SA/Sz 129/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/87B91FF30D>.
- Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Warsaw of 15 July 2008, III SA/Wa 54/08, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BE7BC99C96>.
- Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Warsaw of 7 January 2020, II SA/Wa 1869/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AF6E786E56>.
- Judgment of the Voivodeship Administrative Court in Wrocław of 27 June 2012, IV SA/Wr 154/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6A6AD60728>.
- Mariański A., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warsaw 2021.
- McRae H., Świat w roku 2020, Warsaw 1996.
- Opaliński B., Dostęp do informacji publicznej jako emanacja zasady jawności życia publicznego, 'Przegląd Prawa Publicznego' 2019, no. 7, pp. 35–43.

- Opoka, Kto ma informacje, ten ma władzę, https://opoka.org.pl/biblioteka/P/PS/fronda62_wywiad.html.
- Public Finances Act of 27 August 2009 (Journal of Laws of 2022, Item 1634).
- Resolution of the Supreme Administrative Court of 11 April 2005, I OPS 1/05, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/571022A55E>.
- Sołoniewicz K., Tajemnica skarbowa, (in:) A. Mariański (ed.), Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków, Warsaw 2017.
- Stiglitz J.E., On Liberty, the Right to Know, and Public Discourse: The Role of Transparency in Public Life, (in:) U.J. Gibney (ed.), Globalizing Right: The Oxford Amnesty Lectures, Oxford/New York 2003.
- Szubiakowski M., Problemy prawnej regulacji tajemnicy skarbowej, 'Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego' 2014, no. 4, pp. 9–18.
- Szustakiewicz P., Dostęp do informacji na podstawie ustawy o dostępie do informacji publicznej, (in:) T. Gardocka (ed.), Obywatelskie prawo do informacji, Warsaw 2008.
- Tax Ordinance Act of 29 August 1997 (Journal of Laws of 2021, Item 1540 as amended).
- Ulasiewicz M.I., Ograniczenia dostępu do informacji publicznej – zagadnienia wybrane, 'Przegląd Prawa Publicznego' 2010, no. 9, pp. 6–22.
- Wyporska-Frankiewicz J., Jarzęcka-Siwik E., Ograniczenie prawa dostępu do informacji publicznej, (in:) J. Wyporska-Frankiewicz (ed.), Dostęp do informacji publicznej w praktyce jednostek samorządu terytorialnego, Warsaw 2019, SIP LEX.
- Zalewski D. (ed.), Kontrola skarbowa. Komentarz praktyczny, Warsaw 2015.
- Zalewski D., Naruszenie tajemnicy skarbowej a legalność postępowania podatkowego, 'Monitor Podatkowy' 2019, no. 11.

Anna Zalcewicz

Warsaw University of Technology, Poland

azalcewicz@vp.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2459-4398>

New Technologies in the Control of Public Finances and Building Public Confidence in the State

Abstract: This article addresses the directions of change in the area of control of the collection and distribution of public funds, in the context of the possibility of using new technologies, with a view to compliance with the legal standards of a democratic law-governed state and the challenges facing law-makers in properly legislating the use of AI. Issues related to the risks and threats posed by the implementation of new technologies in the public sector regarding technical (e.g. algorithmic bias) and legal (e.g. inadequate regulation of the possibility of using technology by a public administration) aspects are raised, bearing in mind that incorrect regulation of these issues is not without impact on trust in the state and ensuring the protection of democratic values. Analysing the issues related to the implementation of technological solutions to control public finances, it also indicates new areas for control in the public sector, for example the control of algorithm-based applications.

Keywords: artificial intelligence, new technologies, public finance sector

Introduction

Assuming legislative understanding of public finance, according to which it includes processes related to the accumulation of public funds and their disposition,¹ and narrowing the inclusion of control to the examination within the public sector of financial activities, the use of state or municipal funds, or the fulfilment of financial obligations to the state, one can raise questions about the scope of the use of new technologies in this context, as well as about possible risks requiring regulatory an-

1 Article 3 of the Public Finance Act of 27 August 2009 (Journal of Laws of 2022, item 1634).

icipation. These considerations may be particularly interesting in relation to building the legal values of a democratic state and public confidence in the state. This has significance against the backdrop of the ongoing debate on the risks associated with the use of new technologies for the rule of law and human rights (invasion of privacy, data protection, the potential for discrimination and unequal treatment, etc.), which, however, is most often focused on the area of security or public services in the performance of public tasks by units of the public finance sector. However, it seems necessary and important to conduct broader, more complex research on the risks of the technologization of the public sector, precisely from the point of view of the use of new technologies in the control of public finances.

Reflecting on the use of new technologies in the control of processes related to the collection and distribution of public funds, one cannot help but begin by noting that the implementation of the set of values derived from the rule of law and democratic state clause is intertwined with the various challenges currently facing the governments of all democratic countries.² The set of values have been subject to changes over the years, one of the important ones being the perception of the way the authorities operate in a democratic state, with a shift away from ‘the exercise of the state imperium in such a way that only certain activities and especially their effects (e.g. legal norms, acts of applying the law) were overt’ and where ‘many manifestations of the activities of public authorities’ were kept secret, towards transparency and ensuring the possibility of control over the actions of state bodies.³ This is reflected in legal norms, including, among others, the guaranteed right (in Poland specified in the Constitution) to obtain information about the activities of public authorities or, in the context of the subject matter of this article, the openness of public finances, requirements for spending public funds, etc. Nowadays, it is becoming important to assess the legitimacy and legality of the actions of public bodies, making it possible not only to hold violators accountable, but affecting the level of trust in institutions, which builds the ‘resilience of democracy’.⁴ It is clear that a high level of trust in institutions has benefits in terms of reducing costs and gaining support for public policies. An OECD report published in June 2022 states unequivocally that in democratic countries, an adequate level of trust, along with a healthy level of public scrutiny, can positively strengthen democratic institutions.⁵ Today, in order to maintain these institutions, it is no longer only important to obtain a socially acceptable result for the

2 See The judgment of the Constitutional Tribunal, 25.11.1997, K 26/97, OTK 1997, pp. 5–6, *item* 64.

3 Commentary on Article 61, (in:) B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz* (2nd ed.), Warsaw 2012.

4 OECD, *Building Trust to Reinforce Democracy: Main Findings from the 2021 OECD Survey on Drivers of Trust in Public Institutions*, Paris 2022.

5 *Ibidem*

policies carried out by the state – the public tasks performed – but also to be able to evaluate the process of their implementation.

In this context and through the prism of the subject of this paper, we can ask whether the development currently observed in the field of control in public administration aimed at automation and digitization, i.e. the implementation of new technologies, can affect the growth of public confidence in the state, and thus the strengthening of democratic institutions. It seems important to point out two areas of influence in this regard in particular: the first is the increased efficiency or transparency in the control of public finances (the ability to detect irregularities resulting from changes in the way audits are carried out and the ability to carry out more comprehensive and targeted audits on a very broad set of data, increasing the speed and quality of audits). This will affect, among other things, the implementation of the principle of accuracy and efficiency in making expenditure, making an analysis of the costs incurred in carrying out public tasks, responsible use of public funds, and, as a result, the assessment of management efficiency and confidence in the state. The second is the public's access to information, including, for example, how automated decision-making (ADM) is used in public administration, ensuring the correctness of technological processes and protecting the rights of individuals. However, a prerequisite for building trust is the proper implementation of new technology solutions in both technical and legal aspects.

In seeking an answer to this question, it should first be noted that new technologies, especially artificial intelligence (AI), bring many benefits in various areas of life, including the socio-economic sphere. Currently, both in society and in the minds of law-makers, AI-based solutions are seen as enabling more efficient forecasting, optimization of operations and resource allocation. Their potential is seen in the public sector and in the area of finance.⁶ Even the obligation to technologize or to try out new technological approaches is derived from current legislation on the need for efficient use of public funds.⁷ This does not change the fact that AI also generates risks for the public interest, given the possibilities of its application as well as the imperfections of new technologies (in particular, partially autonomous behaviour in the case of some artificial intelligence systems, a certain unpredictability, possible bias or the so-called 'black-box effect').⁸ There is recognition of the dangers

6 Explanatory Memorandum, Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council laying down harmonised rules on artificial intelligence (Artificial Intelligence Act) and amending certain union legislative acts, 21.04.2021, COM (2021) 206 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0206&from=IT>, p. 1 (12.09.2022).

7 Centre for Data Ethics and Innovation, Review into Bias in Algorithmic Decision-Making (November 2020), <https://cdei.blog.gov.uk/2020/11/27/overview-of-our-review-into-bias-in-algorithmic-decision-making/> (12.09.2022).

8 This implies the necessity of the legislator's interference, as exemplified by the acts in force in the EU: European Parliament Resolution of 20 October 2020 with recommendations to the Commis-

of creating new tools for manipulation, exploitation and social control practices.⁹ All these risks are sometimes raised as an argument against the use of new technologies in the public sector.¹⁰ There is no doubt that as the public sector becomes more technologized, there is a growing awareness of the risks (not only operational, but also ethical, legal, political and social) and systemic challenges in the area of governance and law-making.¹¹

Taking these findings as preliminary assumptions underlining the weightiness of the issue under consideration here, and treating this study as a prelude to further research findings on the possibility of using modern technologies in the control of public finances, on the scope of necessary legislative changes, as well as on the relationship between the use of new technologies and trust in the state, the article's deliberations will focus on selected aspects of the technologization of the public sector. Firstly, my purpose will be to analyse the meaning of the terms 'new technologies' and 'AI' in legal language in order to demonstrate the difficulty of accurately capturing what new technologies and AI are. At the same time, this will delineate the scope of legislative challenges flowing from the lack of definition in legislation, while the definitional findings made will provide a base for further considerations in the article. Secondly, the broader context of the threats to the use of new technologies by public entities will be presented in order to identify the sources of the threats, as well as the initial requirements for AI in the EU, which can be viewed as taking support for democratic processes into account. Thirdly, the purpose of the article is to show the areas of possible use of new technologies in the process of controlling public finances, taking into account the aspect of trust in the state and the obligations incumbent on public administration. The objectives thus defined, straddling the boundaries of legal sciences, determined the research method employed to reach my findings, which were made on the basis of current legislation but also to a large extent by confronting theory with the results of the observations made.

sion on a framework of ethical aspects of artificial intelligence, robotics and related technologies (2020/2012(INL)), O.J. C 404, 06.10.2021, p. 63; European Parliament Resolution of 20 October 2020 with recommendations to the Commission on a civil liability regime for artificial intelligence (2020/2014(INL)), O.J. C 404, 06.10.2021, p. 107; European Parliament Resolution of 20 October 2020 on intellectual property rights for the development of artificial intelligence technologies (2020/2015(INI)), O.J. C 404, 06.10.2021, p. 127.

9 Explanatory Memorandum..., *op. cit.*, p. 9.

10 Z. Engin, P. Treleaven, Algorithmic Government: Automating Public Services and Supporting Civil Servants in Using Data Science Technologies, 'The Computer Journal' 2019, vol. 62, no. 3, pp. 451–453.

11 M.M. Maas, Regulating for 'Normal AI Accidents': Operational Lessons for the Responsible Governance of AI Deployment, Proceedings of 2018 AAAI/ACM Conference on AI, Ethics, and Society (AIES 18), 2–3 February 2018, New Orleans, Association for Computing Machinery (ACM), <https://matthijsmaas.com/uploads/Maas%20-%202018%20-%20Regulating%20for%20Normal%20AI%20Accidents%20Operational%20Lessons.pdf>, p. 223 (12.09.2022).

1. The concepts of ‘new technologies’ and ‘artificial intelligence’ in statutory language

The terms ‘new technologies’, ‘modern technologies’ and ‘artificial intelligence’ are used in the formulation of EU law as well as Polish law.¹² In the case of AI, the concept itself is still not defined in legal acts. Moreover, not only at the regulatory or normative level, but also at the technical one,¹³ there is no supranational agreement on a universally accepted working definition.¹⁴ The same is true with regard to the term ‘modern technologies’. On the other hand, a definition of the term ‘new technologies’ has been formulated at the national level for the purposes of specific solutions for supporting innovative activities. According to the understanding adopted by the Polish legislator, a new technology is a technology ‘in the form of industrial property rights or the results of research and development, or the results of applied research, or unpatented technical knowledge, which enables the production of new or significantly improved products, processes or services.’¹⁵ This state of affairs regarding fundamental concepts in the law of new technologies causes some difficulties in the proper normative approach and normalization of important issues in the application of new technologies in public administration.¹⁶

Nevertheless, the legislative work carried out at the EU level over the past few years and the recognition of the need to regulate artificial intelligence have resulted in the delineation of the approximate meaning of the term ‘artificial intelligence’. We can cite the definition that has been prepared as part of the activities of the European Parliament and the work accompanying the preparation and enactment of EU legislation:

Artificial intelligence (AI) refers to systems that display intelligent behaviour by analysing their environment and taking actions – with some degree of autonomy

12 E.g. the Law of 17 January 2019 on the foundation of the future of industry platform, consolidated text Journal of Laws of 2023, item 489, and the Law of 11 August 2021 on open data and reuse of public sector information (Journal of Laws of 2021, item 1641).

13 In the scholarly literature we may even find the statement that ‘AI is an umbrella term, comprised by many different techniques’; R. Calo, Artificial Intelligence Policy: A Primer and Roadmap (9 August 2017), <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3015350>, p. 5 (12.09.2022).

14 M. Kritikos, Artificial Intelligence *ante portas*: Legal and Ethical Reflections, European Parliamentary Research Service 2019, STOA/Panel for the Future of Science and Technology, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/634427/EPRS_BRI\(2019\)634427_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/634427/EPRS_BRI(2019)634427_EN.pdf), p. 1 (12.09.2022).

15 Article 2, paragraph 1, item 9 of the Law of 30 May 2008 on certain forms of support for innovative activity, O.J. 2021, item 706.

16 In the literature, the problems and doubts raised by the definitions of the terms ‘artificial intelligence’, ‘code’ and ‘algorithm’ are described, among others, by D. Szostek, Is the Traditional Method of Regulation (the Legislative Act) Sufficient to Regulate Artificial Intelligence, or Should It Also Be Regulated by an Algorithmic Code? *Białostockie Studia Prawnicze* 2021, vol. 26, no. 3, pp. 45–46.

– to achieve specific goals. AI-based systems can be purely software-based, acting in the virtual world (e.g. voice assistants, image analysis software, search engines, speech and face recognition systems) or AI can be embedded in hardware devices (e.g. advanced robots, autonomous cars, drones or Internet of Things applications).¹⁷

In a forthcoming act on artificial intelligence by the European Parliament, it is instead defined as follows:

Artificial intelligence is a fast evolving family of technologies that can contribute to a wide array of economic and societal benefits across the entire spectrum of industries and social activities. By improving prediction, optimising operations and resource allocation, and personalising digital solutions available for individuals and organisations, the use of artificial intelligence can provide key competitive advantages to companies and support socially and environmentally beneficial outcomes.¹⁸

Artificial intelligence can therefore be understood as a specific type of new technology. In this article, it will be understood as a group of technologies related to the ability to ‘reason’ (planning, programming of actions, knowledge representation and reasoning, search and optimization), make decisions and learn, and to a combination of applied techniques. This will therefore include AI and other technological solutions from robotics and related technologies.

2. New technologies in the process of the control of public finances: regulatory challenges

In analysing the current direction of development in the implementation of new technologies in the control of processes related to the collection of public funds and their allocation, it is first necessary to present the broader context of their application in the public sector. The academic literature points out that in the transformation of public administration, from the technological side, new technologies include systems capable of performing tasks requiring intelligence (AI) and processes for studying very large data sets that allow the discovery of hidden patterns, unknown correlations, etc. (Big Data).¹⁹ It is impossible not to point out that technological development has reached a level where it is possible to make decisions and learn without explicit programming. There are now knowledge-based systems (including programs that base decision-making on previous experience) and machines learning skills

17 High-Level Expert Group on Artificial Intelligence, A Definition of Artificial Intelligence: Main Capabilities and Scientific Disciplines (8 April 2019), <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/library/definition-artificial-intelligence-main-capabilities-and-scientific-disciplines> (12.09.2022).

18 Explanatory Memorandum..., *op. cit.*

19 Z. Engin, P. Treleaven, Algorithmic Government..., *op. cit.*, p. 449.

without explicit programming (machine learning, ML).²⁰ At the same time, a distinction is made between supervised machine learning (where historical data is used to predict future performance) and unsupervised machine learning (where the system sets data patterns on its own, which allows detection of previously unforeseen risks).²¹ Depending on the type of interaction (state–citizen, public sector–public sector), the use of new technologies brings slightly different challenges. For example, automated online dispute resolution (so-called ‘digital courts’) or the use of algorithms to convict defendants are particularly prone to dysfunctions that threaten democratic institutions and human rights (e.g. possible bias, incomplete or imperfect data, lack of transparency in the processes that lead to the outcome).²² Hence it is important to have a slightly different legislative approach to, for example, the use of LawTech (new legal technologies) in automating and linking judicial and legal practice, or the use of ADM in public administration, e.g. for issuing tax decisions, compared to the introduction of new technologies in the process of auditing public sector entities.

Nonetheless, regardless of the area of implementation of new technologies in EU Member States, it has become important to introduce rules that allow only so-called ‘trustworthy’ artificial intelligence to function. The three main characteristics, which AI systems developed, implemented or used in EU Member States should meet, have been defined: they should be legal, ethical and robust from a technical as well as from a social point of view throughout their operation.²³ One of the requirements for a trustworthy AI is that it serves to support democratic processes.²⁴

Analysing the current state of development in the field of the control of public finances aimed at the implementation of new technologies, it should be noted that in all EU countries there is a progressive process of automating decisions in the public sector, digitization and use of algorithms, including the use of technology to increase the efficiency of control over the collection and spending of public funds. Examples include Poland’s Clearing House Information and Communication System (System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej, STIR), used by the tax administration as a control and analytical tool, or Portugal, where the supervisory authority (i.e. the Court of Auditors) uses an AI-based public expenditure control system that allows

20 *Ibidem*.

21 G. Dickey, S. Blanke, L. Seaton, Machine Learning in Auditing: Current and Future Applications, ‘The CPA Journal’ 2019, vol. 89, pp. 16–21.

22 See C. O’Neil, Broń matematycznej zagłady. Jak algorytmy zwiększają nierówności i zagrażają demokracji, Warsaw 2017; R. Calo, Artificial Intelligence Policy, *op. cit.*

23 Ethics Guidelines for Trustworthy AI, <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/library/ethics-guidelines-trustworthy-ai> (accessed 12.09.2022). Also see OECD, Artificial Intelligence, Machine Learning and Big Data in Finance: Opportunities, Challenges, and Implications for Policy Makers (2021), <https://www.oecd.org/finance/artificial-intelligence-machine-learning-big-data-in-finance.htm> (12.09.2022), p. 45.

24 Ethics Guidelines..., *op. cit.*

real-time tracking of the expenditure of the public entities it audits (the expenditure of some 6,500 entities audited by the institution are checked in real time).²⁵

The increasing use of new technologies is forcing states to plan long-term activities related to the directions and areas of use of AI and robotics solutions and related technologies. To focus on the tasks set by public authorities in Poland, a policy for the development of artificial intelligence has been adopted and implemented in the design of activities, which assumes that new technologies can improve the efficiency of national and local government, and 'the task of public administration should be to set standards for the implementation of AI solutions, in particular ensuring respect for AI ethics, protection of citizens' rights and raising the quality of public services offered.'²⁶ The need to develop appropriate rules for transparency as well as auditing and accountability for the use of algorithms by the public administration is indicated. Such an approach should also determine the direction of legislative activities in Poland. However, the adopted document lacks targeted, comprehensive resolutions on the implementation of new technologies in the process of controlling the collection and spending of public funds.²⁷

Areas where new technologies already are or may be applicable are those related to real-time monitoring of public entities' expenditure by supervisory agencies, assessing the correctness of the process of collecting public funds, including increasing the collection of receivables, combating fiscal fraud, and verifying the correctness and accuracy of taxpayer settlements.²⁸ Machine-learning tools, properly designed, could, for example, identify unusual obligations in contracts, which would allow auditors to focus specifically on the highest-risk contracts, influencing the speed and quality of audits.²⁹

However, the use of new technology to control public finances carries risks. In the case of some technologies, for example, lack of transparency in the processes,

25 Tribunal de Contas, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/MenuSecundario/Noticias/Pages/n20230130-1.aspx> (11.05.2023).

26 Resolution No. 196 of the Council of Ministers of 28 December 2020 on the establishment of 'Policy for the development of artificial intelligence in Poland from 2020', Polish Monitor of 2021, item 23.

27 The policy described in the document is aimed at development and in the context of society (health and senior care), the economy or research, rather than on the possibilities of using new technologies to increase the efficiency of control over the collection and spending of public funds.

28 In Poland, the Treasury Administration uses the STIR as a control and analysis tool, and, for example, in accordance with Article 119(zn) of the Tax Ordinance, the clearing house determines the risk index. The risk index is determined for a qualified entity based on algorithms developed by the clearing house.

29 G. Dickey, S. Blanke, L. Seaton, *Machine Learning in Auditing...*, *op. cit.*, pp. 16–21; B. Brennan, M. Bacala, M. Flynn, *Artificial Intelligence Comes to Financial Statement Audits*, CFO.com (2017), <http://bit.ly/2Jx3CYO> (12.09.2022).

which give the final results, errors in the algorithms or reliance on incorrect data.³⁰ In particular, the introduction of technology-based tools must ensure that errors in the underlying data (including not allowing reliance on simplistic, biased data)³¹ or human biases in machine learning are eliminated at the design stage. Constructing AI and ML algorithms based on biased data in the public sector will lead to distorted results and, consequently, large-scale discrimination and inequality.³²

In the case of the application of new technologies in which automated decision-making is used, in addition to the benefits that may flow from the realization of the principle of swiftness of proceedings (e.g. tax proceedings), solutions should be introduced to properly normalize the automation of the proceedings themselves, as well as decision-making, so that the principles of good administration and the protection of the individual are realized, the liability of public administration bodies is defined, and data protection requirements are met.

In particular, in countries that are considering ADM norms, it is indicated that there is a need for resolving 'whether the ADM should (and could) be made to comply with existing law, or should existing law be amended to accommodate ADM'.³³ Currently, regulations designed on the assumption that the decision-maker is a human being are used for automated decision-making, which can have negative consequences for the protection of the individual and the implementation of the principles of the proceedings.³⁴ Solutions should also be put in place for the publication of algorithms to allow judicial review of decisions. The experience of states shows that often, the algorithms used by the systems are not publicly available or transparent.³⁵ One cannot help but notice that in seeking solutions to ensure the protection of the individual, states are placing restrictions on, for example, the application of ADM to cases in which decision-making does not involve discretion, and a solution can be 'mechanically derived' from the law on the basis of existing factual data.³⁶ In tax law,

30 Z. Engin, P. Treleaven, *Algorithmic Government...*, *op. cit.*

31 Auditing Machine Learning Algorithms: A White Paper for Public Auditors, <http://intosajournal.org/auditing-machine-learning-algorithms/> (12.09.2022).

32 As an aside, it can be pointed out that this raises challenges for top-level audit authorities, also in auditing applications based on AI and ML algorithms. A White Paper on AI and ML has been produced to help audit authorities gain knowledge about auditing algorithms (see note above).

33 M. Suksi, Administrative Due Process When Using Automated Decisionmaking in Public Administration: Some Notes from a Finnish Perspective, 'Artificial Intelligence and Law' 2021, no. 29, p. 89.

34 *Ibidem.*

35 For example, in Poland, the algorithm used by STIR. In Finland, in the absence of transparency in the algorithm, decisions have been issued on the unconstitutionality of the ADM.

36 Cf. Lausuntopalvelu.fi, Memorandum Assessing the Regulatory Needs of General Legislation Related to Automatic Administrative Decision-Making, <https://www.lausuntopalvelu.fi/FI/Proposal/ParticipationNonJsShowReport?proposalId=081aedb9-f440-436f-abad-a71dd56a6cca> (12.09.2022).

the potential for such solutions is increased by the ‘technicality’ of tax law indicated in the scholarly literature.³⁷

In implementing the EU guidelines, and bearing in mind the standards developed in the Artificial Intelligence Act, it should be emphasized that human agency is necessary in the design, implementation and use of new technologies, in addition to the indicated security, transparency, non-discrimination, privacy and data protection. AI developers should consider the type of technical measures to be implemented to ensure human oversight.³⁸

To conclude, it is also worthwhile looking at the implementation of new technologies from yet another perspective, as a cost associated with the operation of administration and its rationalization in the design and introduction of new technologies through, for example, the adoption of standards for the implementation of new technologies in the public sector as part of the expenditure control process. An example is that of the United Kingdom, which has adopted a Technology Code of Practice which provides guidance and instructions on how to approach technology selection in the public sector.³⁹ This promotes monitoring of the efficiency of public spending.

Conclusion

Currently, the growing use of new technologies is evident not only in the private but also in the public sector. In the latter, so-called GovTech allows the optimization of administration procedures or the more efficient performance of public tasks.⁴⁰ Currently, the process of implementing new technologies is focuses on the introduction of digital identity, automation of processes (e.g. the use of a voice-driven virtual assistant for tax-related services in Ireland) and repetitive tasks, cybersecurity or the implementation of data-sharing solutions. It is becoming the aspiration of policy-makers that digitization, and with it new technologies, should lead to the development of public services so that as many processes as possible are handled automatically.⁴¹ However, it is possible and legitimate to use new technologies within the public sector in the processes of investigation of financial activities, use of public funds and fulfilment of financial obligations to the state. This requires targeted, com-

37 B. Kuźniacki, Zastosowanie sztucznej inteligencji do prawa podatkowego: Spojrzenie w przeszłość, terażniejszość i przyszłość, ‘Kwartalnik Prawa Podatkowego’ 2017, no. 2, p. 67.

38 EU Guidelines on Ethics in Artificial Intelligence: Context and Implementation, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/640163/EPRS_BRI\(2019\)640163_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/640163/EPRS_BRI(2019)640163_EN.pdf), pp. 3–4 (12.09.2022).

39 Gov.uk, The Technology Code of Practice, <https://www.gov.uk/guidance/the-technology-code-of-practice> (12.09.2022).

40 See A. Łożykowski, J. Sarnowski, GovTech, czyli nowe technologie w sektorze publicznym, Warsaw 2019.

41 See e.g. Valtioneuvosto, Luonnos: Suomen digitaalinen kompassi, VN/24874/2021, 31.03.2022.

prehensive solutions for the implementation of new technologies in the process of controlling the collection and expenditure of public funds and the adaptation of laws to create solutions that are consistent with the values of a democratic and law-based state, realizing the principles of social justice.

Given the changes in EU law that are being prepared, the introduction of technological systems and solutions must be accompanied by measures to mitigate the risks inherent in the entire socio-technical environment. The adoption at the EU level of the concept of so-called trustworthy artificial intelligence means that the legal changes being prepared must take into account the conditions to which it must conform, formulated at the EU level. These include compliance with the law, compliance with ethical principles and values, and technical and social robustness. Adopted EU legislation, projects currently in preparation and guidelines emphasize the importance of trust and a democratic culture in the design and use of AI systems (and new technologies more broadly). Their reliability, including countering errors (such as algorithmic bias), transparency and explainability are prerequisites for building public trust in the state.

The existing threats can be divided into two groups: those arising from new technologies themselves and those arising from the failure to adapt regulations to the possibility of using these technologies by public administrations. In the latter case, it is necessary to decide whether the technologies can be introduced and used on the basis of current regulations, which were after all constructed for traditional methods of public administration activities, or whether there is a need for conceptual changes and a different standardization of them aimed at the use of tools based on ML, AI, etc. In this regard, it would be appropriate to anticipate regulation of these issues. Additionally, building public confidence in the state also requires providing opportunities for access to information on algorithms. They should not only be transparent, but also publicly available, and thus verifiable by independent entities.

REFERENCES

- Auditing Machine Learning Algorithms: A White Paper for Public Auditors, <http://intosajournal.org/auditing-machine-learning-algorithms/>.
- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz* (2nd ed.), Warsaw 2012.
- Brennan B., Baccala M., Flynn M., *Artificial Intelligence Comes to Financial Statement Audits*, CFO.com (2017), <http://bit.ly/2Jx3CYO>.
- Calo R., *Artificial Intelligence Policy: A Primer and Roadmap* (9 August 2017), <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3015350>.
- Centre for Data Ethics and Innovation, *Review into Bias in Algorithmic Decision-Making* (November 2020), <https://cdei.blog.gov.uk/2020/11/27/overview-of-our-review-into-bias-in-algorithmic-decision-making/>.

- Dickey G., Blanke S., Seaton L., Machine Learning in Auditing: Current and Future Applications, 'The CPA Journal' 2019, vol. 89, pp. 16–21.
- Ethics Guidelines for Trustworthy AI, <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/library/ethics-guidelines-trustworthy-ai>.
- Engin Z., Treleven P., Algorithmic Government: Automating Public Services and Supporting Civil Servants in Using Data Science Technologies, 'The Computer Journal' 2019, vol. 62, no. 3, pp. 451–453.
- EU Guidelines on Ethics in Artificial Intelligence: Context and Implementation, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/640163/EPRS_BRI\(2019\)640163_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/640163/EPRS_BRI(2019)640163_EN.pdf).
- European Parliament resolution of 20 October 2020 on intellectual property rights for the development of artificial intelligence technologies (2020/2015(INI)), O.J. C 404, 06.10.2021.
- European Parliament resolution of 20 October 2020 with recommendations to the Commission on a civil liability regime for artificial intelligence (2020/2014(INL)), O.J. C 404, 06.10.2021.
- European Parliament resolution of 20 October 2020 with recommendations to the Commission on a framework of ethical aspects of artificial intelligence, robotics and related technologies (2020/2012(INL)), O.J. C 404, 06.10.2021.
- Explanatory Memorandum, Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council laying down harmonised rules on artificial intelligence (Artificial Intelligence Act) and amending certain union legislative acts, 21.04.2021, COM(2021) 206 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0206&from=IT>.
- Gov.uk, The Technology Code of Practice, <https://www.gov.uk/guidance/the-technology-code-of-practice>.
- High-Level Expert Group on Artificial Intelligence, A Definition of Artificial Intelligence: Main Capabilities and Scientific Disciplines, 8 April 2019, <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/library/definition-artificial-intelligence-main-capabilities-and-scientific-disciplines>.
- Kritikos M., Artificial Intelligence *ante portas*: Legal and Ethical Reflections, European Parliamentary Research Service 2019, STOA/Panel for the Future of Science and Technology, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/634427/EPRS_BRI\(2019\)634427_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/634427/EPRS_BRI(2019)634427_EN.pdf).
- Kuźniacki B., Zastosowanie sztucznej inteligencji do prawa podatkowego: Spojrzenie w przeszłość, teraźniejszość i przyszłość, 'Kwartalnik Prawa Podatkowego' 2017, no. 2, p. 67.
- Lausuntopalvelu.fi, Arviomuistio hallinnon automaattiseen päätöksentekoon liittyvistä yleislainsäädännön sääntelytarpeista (eng.Memorandum Assessing the Regulatory Needs of General Legislation Related to Automatic Administrative Decision-Making, <https://www.lausuntopalvelu.fi/FI/Proposal/ParticipationNonJsShowReport?proposalId=081aedb9-f440-436f-abad-a71dd-56a6cca>).
- Łożykowski A., Sarnowski J., GovTech, czyli nowe technologie w sektorze publicznym, Warsaw 2019.
- Maas M.M., Regulating for 'Normal AI Accidents': Operational Lessons for the Responsible Governance of AI Deployment, Proceedings of 2018 AAAI/ACM Conference on AI, Ethics, and Society (AIES 18), 2–3 February 2018, New Orleans, Association for Computing Machinery (ACM), <https://matthijismaas.com/uploads/Maas%20-%202018%20-%20Regulating%20for%20Normal%20AI%20Accidents%20Operational%20Lessons.pdf>.

- OECD, *Artificial Intelligence, Machine Learning and Big Data in Finance: Opportunities, Challenges, and Implications for Policy Makers* (2021), <https://www.oecd.org/finance/artificial-intelligence-machine-learning-big-data-in-finance.htm>.
- OECD, *Building Trust to Reinforce Democracy: Main Findings from the 2021 OECD Survey on Drivers of Trust in Public Institutions*, Paris 2022.
- O'Neil C., *Broń matematycznej zagłady. Jak algorytmy zwiększają nierówności i zagrażają demokracji*, Warsaw 2017.
- Resolution No. 196 of the Council of Ministers of 28 December 2020 on the establishment of 'Policy for the development of artificial intelligence in Poland from 2020', *Polish Monitor* of 2021.
- Suksi M., *Administrative Due Process When Using Automated Decisionmaking in Public Administration: Some Notes from a Finnish Perspective*, 'Artificial Intelligence and Law' 2021, no. 29, p. 89.
- Szostek D., *Is the Traditional Method of Regulation (the Legislative Act) Sufficient to Regulate Artificial Intelligence, or Should It Also Be Regulated by an Algorithmic Code?* 'Białostockie Studia Prawnicze' 2021, vol. 26, no. 3, pp. 45–46.
- Tribunal de Contas, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/MenuSecundario/Noticias/Pages/n20230130-1.aspx>.

Andrzej Gorgol

Uniwersytet Zielonogórski, Polska

agorgol@gmail.com

ORCID ID: [https:// orcid.org/0000-0002-4313-4426](https://orcid.org/0000-0002-4313-4426)

Krytyczne uwagi o ustawowym modelu kontroli celno-skarbowej

Critical Remarks on the Statutory Model of Customs and Revenue Control

Abstract: The National Revenue Administration should be equipped with procedural instruments so that it can carry out public tasks within the statutory competence of its bodies in a rational, efficient and effective manner. The founding of this new organisational structure was coupled with significant changes to the separate procedures hitherto used by the customs, tax and revenue control administrations subordinate to the Minister of Finance. Customs and revenue control is a new legislative concept, the design of which is based on the fundamental premise of unifying control proceedings. The Act on the National Revenue Administration reflects the organisational and procedural effects of the 2017 reform. An analysis of its provisions makes it possible to determine what model of customs and revenue control has been implemented in Poland. The unification and codification of the rules governing this procedure were neither complete nor free of the flaws of the earlier regulations. Not only have the errors of customs control and revenue control not been eliminated, but also new, highly controversial shortcomings have emerged. This study aims to demonstrate the truth of the thesis that both the customs and fiscal control model and its regulation by statutory provisions contain questionable solutions.

Keywords: customs and revenue control, revenue administration

Słowa kluczowe: kontrola celno-skarbowa, administracja skarbowa

Wprowadzenie

Kontrola celno-skarbowa jest pojęciem języka prawnego, które zostało wprowadzone do polskiego systemu prawnego z dniem wejścia w życie większości przepi-

sów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej¹, czyli 1 marca 2017 r.² Określenie to jest nowatorskie w tym znaczeniu, że dotychczas nie było ono stosowane i jest nowym konstruktem legislacyjnym. Nie zostało recypowane z rozwiązań stosowanych ani w I Rzeczypospolitej, w okresie zaborów, II Rzeczypospolitej, PRL, ani po transformacji ustrojowej z 1989 r. Oznaczenie instytucji prawnych nie może wprowadzać w błąd podmiotów interpretujących lub stosujących regulacje prawne. Nie powinno także być przypadkowe, gdyż przeczy to modelowi racjonalnego tworzenia prawa. Zgodnie z łacińską sentencją *nomen omen* nazwy coś znaczą, sygnalizują ich treść. Nietypowość i nowatorskość ustawowego określenia „kontrola celno-skarbowa” wskazuje na występowanie nowego modelu kontroli finansowej, która łączy cechy procedur celnych i skarbowych.

Unifikacja odrębnych rozwiązań proceduralnych może doprowadzić do wykształcenia różnych modeli kontroli finansowej. Pierwszy z nich można określić mianem „wspólnego zbioru”. W tym przypadku pomijane są odrębne unormowania każdej procedury. Nowy model jest konstruowany w następstwie ustalenia tożsamy, typowych rozwiązań dla każdej kontroli finansowej. Postępowanie legislacyjne jest ukierunkowane na poszukiwanie „tego, co łączy, a nie dzieli” zbiór elementów. Drugi model kontroli finansowej jest inkorporacyjny. Fundament jego konstrukcji został oparty na założeniu syntezy odrębnych instytucji proceduralnych. W tym modelu zbierane są rozwiązania prawne charakterystyczne dla wszystkich procedur kontrolnych, które mają zarówno cechy wspólne, jak i własne, nietypowe. Oznacza to, że opisuje on większą liczbę elementów niż paradygmat „wspólnego zbioru”. Jednak towarzyszy temu również mniejsza koherentność kontroli finansowej. Stopień niespójności znaczenia pojęcia języka prawnego może być zróżnicowany. Skala jej występowania jest mniejsza, gdy instytucje proceduralne są charakterystyczne tylko dla kontroli finansowej. Natomiast rośnie ona, gdy dodatkowo występują rozwiązania typowe dla innych procedur podatkowych. Jeszcze większy stopień skomplikowania i niespójności modelowej może mieć źródło w rozbudowywaniu zadań i funkcji realizowanych przez organy kontrolne. Wówczas kontrola finansowa staje się swoistą hybrydą, mającą również cechy procedur niefinansowych.

Unifikacja postępowań kontrolnych ma zawsze charakter formalny i prawotwórczy. Polega na uregulowaniu w jednym akcie prawnym materii, która dotychczas była rozproszona w różnych ustawach. Celem legislacyjnym jest kodyfikacja przepisów proceduralnych, która może być pełna lub niepełna. Warto zauważyć, że nie obie formy unifikacji mogą mieć racjonalne uzasadnienie, a wybór jednej z nich mieści się w zakresie uznania prawotwórczego. Niepełna kodyfikacja oznacza, że organy kon-

1 Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 813 ze zm.), dalej jako ustawa o KAS.

2 Zob. art. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1948 ze zm.).

troli muszą stosować różne ustawy w tym samym postępowaniu. Zaletą tego rozwiązania jest ograniczenie zakresu kodyfikacji tylko do rozwiązań nietypowych dla danej procedury i eliminowanie powtórzeń tej samej materii, która ma zastosowanie także w innych postępowaniach. Natomiast pełna kodyfikacja ustawowych przepisów regulujących kontrolę stanowi ułatwienie dla ich adresatów, gdyż eliminuje wątpliwości związane z prawidłowym stosowaniem odesłań do innych aktów prawnych. Warto zauważyć, że nie jest możliwe stworzenie takiego aktu prawnego, który zawierałby wszystkie unormowania danej procedury. Wynika to z konstrukcji polskiego systemu prawa i zróżnicowania mocy prawnej przepisów. Z tego powodu zakres i skutki kodyfikacji pełnej są ograniczone, gdyż nie obejmują regulacji konstytucyjnych, jak i innych, ponadustawowych.

Niniejsze opracowanie ma na celu wykazanie prawdziwości tezy, że aktualny model kontroli celno-skarbowej, jak i jego uregulowanie budzą kontrowersje. Takie ujęcie zamierzenia badawczego wymaga skoncentrowania analizy materiału źródłowego i opartego na tej podstawie wywodu prawniczego na aspektach o znaczeniu kluczowym dla uregulowania tej procedury kontrolnej. Niezbędne dla jego zrealizowania jest zastosowanie metod dogmatycznej i historycznej, które są typowe dla nauki prawa. Natomiast metoda porównawcza została świadomie pominięta. Jak już wspomniano, pojęcie „kontrola celno-skarbowa” występuje tylko w polskim systemie prawnym.

1. Geneza i uzasadnienie wprowadzenia kontroli celno-skarbowej

Przed utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej (dalej powoływana jako KAS) w Polsce działały w ramach resortu kierowanego przez ministra finansów odrębne struktury organizacyjne, wyspecjalizowane w realizowaniu zadań z zakresu administracji celnej, podatkowej i kontroli skarbowej. W demokratycznym państwie prawnym zadania publiczne powinny być wykonywane na podstawie i w granicach obowiązującego prawa³. Z tego powodu kompetencje, formy i środki działania organów władzy publicznej nie mogą być dowolne, ale powinny być precyzyjnie określone w przepisach ustawowych. Podmiotowe prawa i wolności są chronione konstytucyjnie, a ingerencja w ich treść jest możliwa tylko na podstawie ustawy lub aktu prawnego o wyższej od niej mocy obowiązywania⁴. Niewątpliwie wszystkie przejawy wykonywania kontroli finansowej powinny uwzględniać ten standard ustawy zasadniczej. W ramach takiej procedury organy władzy ingerują w prawa i wolności kontrolowanych podmiotów. Ustalenia kontrolne, wskazujące na wystąpienie naruszeń obowiązków mających źródło w przepisach prawa, powinny mieć dalsze następ-

3 Por. art. 2 i art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej jako Konstytucja RP.

4 Por. art. 30 i art. 31 Konstytucji RP.

stwa proceduralne. W przypadku kontroli celno-skarbowej uzasadniają one potrzebę wydania w postępowaniu jurysdykcyjnym stanowczego rozstrzygnięcia o prawach i obowiązkach adresata decyzji⁵.

Przed powstaniem KAS była charakterystyczna dezintegracja formalno-prawna działań kontrolnych wykonywanych przez organy administracji celnej, podatkowej i kontroli skarbowej. Każdy z nich działał na podstawie i w granicach odrębnej ustawy. Kontrola podatkowa była i jest nadal wykonywana na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej przez organy podatkowe pierwszej instancji⁶. Kontrola celna stanowi typowe zadanie administracji celnej, którego wykonywanie miało umocowanie w ustawie o Służbie Celnej⁷. Natomiast kontrola skarbową była zadaniem organów kontroli skarbowej⁸, które nie były organami podatkowymi, ale miały kompetencje takich organów⁹. Początkowo formami tej kontroli były postępowanie kontrolne, wywiad skarbowy i szczególny nadzór podatkowy¹⁰. Jednak przed akcesją Polski do Unii Europejskiej zadania z zakresu tego nadzoru zostały odebrane organom kontroli skarbowej i powierzone do wykonywania Służbie Celnej¹¹. Należy podkreślić, że na tym przykładzie znajduje potwierdzenie teza, iż kontrola skarbową i kontrola celna mają pewne cechy wspólne. Podstawowym czynnikiem różnicującym te procedury było kryterium podmiotowe, odnoszące się do umiejscowienia organu kontrolnego w resortowej administracji kierowanej przez ministra finansów. Istotne jest również to, że w ramach swobody legislacyjnej zadania publiczne mogły być przesuwane między różnymi strukturami administracyjnymi tego samego działu.

Stosunkowo znaczny stopień unifikacji administracji celnej, kontroli skarbowej i administracji podatkowej w ramach KAS uzasadniał także potrzebę dokonania fundamentalnej zmiany w ustawach regulujących dotychczasowe procedury kontrolne. Zarówno ustawa o Służbie Celnej, jak i ustawa o kontroli skarbowej przestały

5 Zob. art. 83 ust.1 ustawy o KAS.

6 Zob. art. 281 §1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.), dalej jako o.p.

7 Rozdział 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1799 ze zm.), dalej jako u.s.c.

8 Por. art. 8, art. 10 i art. 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 72 ze zm.), dalej jako u.k.s.

9 Zob. art. 31 ustawy o KAS i art. 13 o.p. w brzmieniu sprzed 1 marca 2017 r.

10 A. Gorgol, Kontrola skarbową, (w:) W. Wójtowicz (red.), Zarząd finansów publicznych i prawa finansowego, Warszawa 2004, s. 435–441.

11 A. Gorgol, Dekompozycja prawna szczególnego nadzoru podatkowego w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej, (w:) A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol (red.), Prawo finansowe w warunkach członkostwa polski w unii europejskiej, Lublin 2011, s. 157–167; A. Gorgol, Wyzwania teoretyczne i praktyczne związane z istotą szczególnego nadzoru podatkowego, (w:) P. Malinowski, T. Nowak, A. Sędkowska (red.), Kontrola podatkowa, skarbową i celna: Wyzwania teorii i praktyki, Warszawa 2013, s. 217–230.

w całości obowiązywać. Nowo powstała Służba Celno-Skarbowa¹² zastąpiła odrębne służby administracji celnej i kontroli skarbowej. Niewątpliwie użycie sformułowań „kontrola celno-skarbowa” i „Służba Celno-Skarbowa” trafnie sygnalizuje ich podobieństwa nie tylko semantyczne, ale i merytoryczne oraz funkcjonalne. Nowa, umundurowana i jednolita formacja przejęła funkcjonariuszy zarówno z administracji celnej, jak i urzędów kontroli skarbowej. W ramach KAS mają oni wykonywać te same zadania publiczne w ramach tych samych procedur.

Jak już wspomniano, kontrola podatkowa nie została zunifikowana pod względem formalno-prawnym. Przepisy wprowadzające ustawę o KAS nie uchyliły mocy obowiązywania przepisów działu VI Ordynacji podatkowej. Niewątpliwie było to działaniem racjonalnym, nawiązującym do istotnych cech tej procedury. Kontrola podatkowa jest wykonywana nie tylko przez organy resortowej administracji podatkowej, ale i samorządowe¹³ organy podatkowe pierwszej instancji. Już sama nazwa „Krajowa Administracja Skarbowa” trafnie wskazuje, że jej zakres znaczeniowy nie obejmuje administracji samorządowej, która nie ma struktur wieloszczeblowych, a więc działa tylko jako struktura terenowa. Przepisy regulujące jej działalność nie mają zastosowania do organów gminy, powiatu, samorządu wojewódzkiego. Wyłączenie kontroli podatkowej z zakresu obowiązywania Ordynacji podatkowej spowodowałoby rozległą lukę prawną w uregulowaniu procedur stosowanych przez samorządowe organy podatkowe pierwszej instancji.

Ustalenie celu wprowadzenia do polskiego porządku prawnego kontroli celno-skarbowej wymaga w pierwszej kolejności uwzględnienia treści preambuły ustawy o KAS. Choć ta część aktu prawnego nie zawiera norm prawnych lub elementów ich struktury, odgrywa ważną rolę w wykładni funkcjonalnej zawartych w nim przepisów¹⁴. Z analizy arengi wynika, że kontrola celno-skarbowa powinna być łączona z zamiarem legislacyjnym, jakim jest zapewnienie nowoczesnego, przyjaznego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych oraz efektywnego poboru danin publicznych. Jak już wspomniano, każda kontrola służy zweryfikowaniu przestrzegania przez podmiot kontrolowany obowiązków na niego nałożonych przepisami prawa. Z tego powodu kontrola celno-skarbowa stanowi instrument proceduralny, który może być wykorzystany do osiągnięcia ustawowego celu. Warto także zauważyć, że preambuła zawęża zakres znaczeniowy pojęcia obowiązków przez przymiotniki „podatkowych i celnych”. Jest to rozwiązanie legislacyjne kontrowersyjne, gdyż poza podatkami są także inne daniny publiczne objęte powszechnym konstytucyj-

12 Zob. art. 1 ust. 3 ustawy o KAS.

13 W rzeczywistości dla podatku samorządowego *sensu stricto*, a więc będącego tylko dochodem gminny, organem kontroli podatkowej jest wójt, burmistrz, prezydent miasta.

14 A. Gorgol, Komentarz do Preambuły, (w:) L. Bielecki, A. Gorgol (red.), Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej; Komentarz, Warszawa 2018, s. 2–3; K. Teszner, Komentarz do Preambuły, (w:) A. Melezini, K. Teszner (red.), Krajowa Administracja Skarbowa: Komentarz, Warszawa 2018, s. 45–50.

nym obowiązkiem ich ponoszenia¹⁵. Określenie „skarbowy” ma szersze znaczenie od wyrazu „podatkowy”. Z tego powodu oba wyrażenia języka prawnego nie mogą być uznane za tożsame, za synonimy. Natomiast fiskalny cel legislacyjny uregulowania funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej nie budzi wątpliwości. Kontrola celno-skarbowa jest instrumentem służebnym wobec funkcji dochodowej finansów publicznych¹⁶, gdyż służy zapewnieniu efektywności gromadzenia przez podmiot prawa publicznego dochodów zaliczanych do ustawowej kategorii danin publicznych.

Projekt ustawy o KAS został umotywowany m.in. tym, że rozproszenie i powielanie niektórych zadań związanych z procesem poboru należności podatkowych i celnych w ramach poszczególnych służb skarbowych powoduje niespójność i niejednolitość ich wykonywania¹⁷. Wpływa także negatywnie na brak optymalizacji wykorzystania kadry oraz zasobów organizacyjnych i finansowych administracji resortowej podległej ministrowi finansów. Podatnicy podlegają różnym reżimom kontrolnym, a stosowanie wobec nich równocześnie kilku tożsamych procedur powoduje istotne różnice w ukształtowaniu pozycji prawnej podmiotów kontrolowanych. Wady te miały zostać wyeliminowane przede wszystkim przez konsolidację struktur administracji skarbowej. W uzasadnieniu projektu legislacyjnego podkreślono, że konsolidacja będzie miała charakter zarówno podmiotowy, jak i przedmiotowy¹⁸. Jednak błędnie powiązано jej aspekt przedmiotowy z departamentami Ministerstwa Finansów, a więc administracją działającą na poziomie centralnym. Po pierwsze, podmioty administrujące to są także urzędy i publiczne jednostki administracyjne¹⁹, stanowiące aparat pomocniczy organów administracji. Departamenty ministerialne mają ten status administracyjnoprawny. Po drugie, strona przedmiotowa i funkcjonalna administracji publicznej obejmuje realizację przez nią zadań publicznych²⁰. Jak już wspomniano, odbywa się to w ramach ustawowo określonych kompetencji. Konsolidacja przedmiotowa oznacza więc specjalizację w wykonywa-

15 Por. art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

16 Warto zauważyć, że w zagranicznej literaturze został sformułowany odmienny pogląd. W kontekście rozważań o organizacji administracji celnej i potrzebie jej funkcjonalnej unifikacji uznano za podstawowe funkcje fiskalną, kontrolną i bezpieczeństwa; szerzej zob. N. Shpak, O. Melnyk, M. Adamiv, W. Sroka, „Modern Trends of Customs Administrations Formation: Best European Practices and a Unified Structure, The NISPAcee Journal of Public Administration and Policy” 2000, vol. XIII, nr 1, s. 189–211.

17 Uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, Druk Sejmowy nr 826 z dnia 3 czerwca 2016 r., s. 1

18 Uzasadnienie ..., *op. cit.*, s. 3, 4.

19 R. Michalska-Badziak, Podmioty administrujące, (w:) M. Stahl (red.), Prawo administracyjne: Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie, Warszawa 2013, s. 266–277.

20 Przedmiotem stosunku administracyjnoprawnego jest sprawa z zakresu administracji; zob. Z. Duniewska, Stosunek administracyjnoprawny: „Sytuacja Administracyjnoprawna, (w:) M. Stahl (red.), Prawo..., *op. cit.*, s. 69.

niu zadań publicznych przez wyznaczone do tego struktury organizacyjne i pozbawienie innych organów kompetencji do takiego działania. Po trzecie, konsolidacja nie może być mylona z centralizacją. Wykracza bowiem poza zadania objęte statutowym zakresem działalności poszczególnych departamentów Ministerstwa Finansów. Proces konsolidacyjny rozciąga się także na kompetencje struktur regionalnych i lokalnych administracji publicznej. W ujęciu podmiotowym polega on na połączeniu odrębnych struktur administracji celnej, podatkowej i kontroli skarbowej oraz stworzeniu jednolitej KAS. Należy podkreślić, że w uzasadnieniu analizowanego projektu legislacyjnego niezasadnie pominięto konsolidację funkcjonalną administracji publicznej. Zaniechanie to jest zaskakujące, gdyż trafnie zdiagnozowana wada formalnego zróżnicowania procedur kontrolnych nie może być usunięta przez podmiotowy lub przedmiotowy proces unifikacyjny.

2. Kontrowersje związane z modelem kontroli celno-skarbowej

Zasady techniki prawodawczej wymagają, by przepisy ogólne były zawarte w początkowej części aktu prawnego²¹. Ten standard legislacyjny spełnia ustawa o KAS. Najbardziej ogólną jej jednostką organizacyjną są działy. Nie dziwi zatem to, że jej pierwszy dział został zatytułowany „Przepisy ogólne”. Natomiast nietypowe jest to, że przywołany akt prawny nie zawiera przepisu pełniącego funkcję tzw. „słowniczka ustawowego”. Skatalogowanie ustawowych definicji legalnych jest znacznym ułatwieniem w procesie ustalenia znaczenia pojęć języka prawnego, które nie występują w potocznym języku polskim. Takie rozwiązanie legislacyjne służy także zidentyfikowaniu istoty instytucji regulowanej przepisami prawa. Odnosząc te rozważania do kontroli celno-skarbowej, należy podkreślić, że jest ona pojęciem wysoce specjalistycznym, nietypowym dla potocznej polszczyzny. Już tylko ta konstatacja powoduje takie następstwo, że występuje konieczność zastosowania przepisu definiującego do wyjaśnienia, co znaczy to wyrażenie języka prawnego²². Podkreślić należy, że w takim przypadku organy tworzące prawo nie mogą działać uznaniowo, a tym bardziej dowolnie. Wiążą je bowiem zasady techniki prawodawczej. Brak zdefiniowania w przepisach ogólnych lub szczegółowych kontroli celno-skarbowej narusza więc standard demokratycznego państwa prawnego, którego przejawem jest przyzwoita legislacja. Odkodowanie znaczenia pojęcia ustawowego na podstawie definicji cząstkowych jego elementów leksykalnych, które występują w słownikach języka polskiego, nie prowadzi do usunięcia wątpliwości, co jest desygnatem tej procedury kontrolnej. Wyrażenie „kontrola celno-skarbowa” składa się z trzech wyrazów „kontrola” „celno” i „skarbowa”. Podkreślić należy, że zbiór ich desygnatów nie jest tożsamy z zakresem

21 Zob. §15 załącznika nr 1 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie Zasad techniki prawodawczej, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 283, ze zm., dalej jako ZTP.

22 Zob. §146 ZTP.

znaczeniowym pojęcia języka prawnego. Jest to spowodowane przede wszystkim tym, że głównym czynnikiem kształtującym treść uregulowania kontroli celno-skarbowej jest umiejscowienie jej w określonym miejscu w strukturze aktu prawnego. Przyjmując założenie racjonalności tworzenia prawa²³ i stosując metodę wewnątrzsystemową wykładni jego przepisów, można dokonać ustaleń bardziej precyzyjnych niż te, które mają źródło w wykładni językowo-gramatycznej.

Określenie „kontrola celno-skarbowa” pojawia się w nomenklaturze działu V ustawy o KAS. Nie jest to tylko kwestia formalna, ale również istotne zagadnienie merytoryczne. Z tego rozwiązania legislacyjnego można wyciągnąć następujące konstatacje, w tym mające źródło we wnioskowaniu *argumentum a rubrica*. Po pierwsze, nazewnictwo poszczególnych działów ustawy nie jest przypadkowe, lecz nawiązuje do podstawowych instytucji powiązanych z organizacją i funkcjonowaniem KAS. Kontrola celno-skarbowa to jeden z głównych instrumentów stosowanych przez tę strukturę administracji publicznej. Została wymieniona w pierwszej kolejności wśród oznaczeń użytych w nomenklaturze działu V ustawy o KAS. Po drugie, kontrola ta nie jest jedyną procedurą uregulowaną w tej jednostce redakcyjnej. Na tej podstawie można sformułować „przez zaprzeczenie” jej definicję negatywną. Wskazuje ona na to, czym nie jest „kontrola celno-skarbowa”, ale nie wyjaśnia, co jest dla niej charakterystyczne. W tym ujęciu negatywnym jest to procedura stosowana przez organy KAS, inna niż nabycie sprawdzające, tymczasowe zajęcie ruchomości, audyt, czynności audytowe, urzędowe sprawdzenie i czynności wykonywane w ramach specjalnych uprawnień tych organów i funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej. Tak sformułowana definicja nie jest jednak pozbawiona kontrowersji. Ustawowe działy dzielą się na bardziej szczegółowe rozdziały. Kontrolę celno-skarbową regulują przepisy rozdziału 1 działu V ustawy o KAS. Natomiast pozostałe procedury są unormowane kolejnymi rozdziałami oznaczonymi tylko cyframi arabskimi: 2, 3, 4, 5. Już *primo facie* można zauważyć, że nazwy tych jednostek redakcyjnych odnoszą się do mniejszej liczby instytucji użytych w nomenklaturze V działu analizowanej ustawy. Pominęto nabycie sprawdzające, tymczasowe zajęcie ruchomości. Oczywiście nie należy tego rozumieć w ten sposób, że są one nieuregulowane przepisami ustawowymi. Nie tylko w ich przypadku występuje różnica formalna w oznaczeniu jednostek redakcyjnych, polegająca na stosowaniu zarówno cyfr arabskich, jak i liter alfabetu polskiego. Poza rozdziałem 1 w ten sposób wyróżniono rozdział 1a, zatytułowany „Kontrola wyrobów akcyzowych przeznaczonych na cele specjalne”, rozdział 1b – „Nabycie sprawdzające” i rozdział 1c – „Tymczasowe zajęcie ruchomości”²⁴. Stosowanie dodatkowych oznaczeń literowych sygnalizuje trafnie, że doszło do nowelizacji ustawy. Jednak istotniejsze jest to, że dodane jednostki redakcyjne zostały zamieszczone nie na samym końcu

23 J. Wróblewski, Racjonalny model tworzenia prawa, „Państwo i Prawo” 1973, nr 11, s. 4–6.

24 Analogiczne, cyfrowo-literowe oznaczenia 2a występują także w odniesieniu do rozdziału 2 zatytułowanego „Audyt”.

działu V, ale wcześniej, po rozdziale 1 i rozdziale 2. Świadczy to o świadomym działaniu legislacyjnym. Sens tego rozwiązania należy powiązać z tematycznym związkiem treści jednostek redakcyjnych oznaczonych tą samą cyfrą. Z kolei dodatkowe oznaczenie cyfrowe nadaje dodanej w wyniku nowelizacji ustawy jej jednostce redakcyjnej charakteru zbioru regulacji szczególnych. Cechy nietypowości, uszczegółowienia typowych unormowań należy rozpatrywać w stosunku do rozwiązań ogólnych zawartych w rozdziałach oznaczonych tą samą cyfrą.

Kontrowersje budzi niespójność nomenklatury działu V ustawy o KAS i zawartych w nim oznaczeń rozdziałów 1, 1a, 1b, 1c. Jak już wspomniano, kontrola celno-skarbowa nie może być utożsamiona z nabyciem sprawdzającym i tymczasowym zajęciem ruchomości. Procedury te mają inny cel, charakter i przebieg. Pojawia się jednak pytanie, czy mogą być one zrealizowane także w ramach kontroli celno-skarbowej? W przypadku tymczasowego zajęcia ruchomości odpowiedź jest jednoznacznie twierdząca. Procedura ta ma na celu zwiększenie efektywności egzekucji administracyjnej należności pieniężnych i może być zrealizowana tylko w ramach kontroli celno-skarbowej²⁵. Warto zauważyć, że jest ona nie tyle środkiem kontroli, co instrumentem postępowania zabezpieczającego przysługą egzekucję. Prawo do tymczasowego zajęcia ruchomości ma takie konsekwencje, że ta procedura jest fakultatywna i nietypowa dla wzorcowej kontroli. Natomiast uregulowanie nabycia sprawdzającego nie zawiera żadnego odniesienia do kontroli celno-skarbowej. Istotą tej procedury stanowi nabycie towarów lub usług w celu sprawdzenia wywiązywania się przez sprawdzanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego w zakresie ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej i wydawania nabywcy paragonu fiskalnego²⁶. Warto zwrócić uwagę na nazwanie podmiotu zobowiązanym, a nie kontrolowanym. Nabycie sprawdzające jest mniej sformalizowane, szybsze, inaczej wszczynane, kończone i dokumentowane niż typowa kontrola celno-skarbowa. Względy merytoryczne przemawiają więc na uznanie go za procedurę weryfikacyjną, ale nie kontrolną. Ustalenia te znajdują także potwierdzenie w jednoznacznym wyłączeniu²⁷ zastosowania do tej procedury rozwiązań typowych dla kontrolowania działalności gospodarczej²⁸. Analogiczne rozwiązanie występuje w przepisach regulujących kontrolę celno-skarbową²⁹. Jeżeli nabycie sprawdzające byłoby taką procedurą kontrolną, nie byłoby żadnego uzasadnienia do dwukrotnego użycia przepisów wyłączających zastosowanie do niej tych samych ograniczeń kontroli działalności gospodarczej.

25 Zob. art. 94y ust. 1 ustawy o KAS.

26 Zob. art. 94k ustawy o KAS.

27 Zob. art. 94w ustawy o KAS.

28 Zasady kontrolowania przedsiębiorców zawarte są w rozdziale 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (tekst jedn. Dz.U. 2021 r. poz. 162 ze zm.).

29 Zob. art. 93 ustawy o KAS.

Kontrola wyrobów akcyzowych przeznaczonych na specjalne cele jest ukierunkowana na sformułowanie oceny, czy zostały one wykorzystane w sposób prawidłowy i zgodny z obowiązującymi przepisami³⁰. Ustawa o KAS łączy cel procedury tylko z prawidłowością wykorzystania wyrobu akcyzowego. Oznacza to w praktyce konieczność zweryfikowania nie tylko realizacji celu specjalnego, czyli wystąpienia ustawowego skutku, ale także sposobu, w jaki został on osiągnięty. Podmiotami kontrolowanymi są enumeratywnie wskazane państwowe jednostki organizacyjne podległe lub nadzorowane przez ministra obrony narodowej, służb specjalnych³¹, Policji i innych umundurowanych służb oraz straży³². Jak już wspomniano, struktury organizacyjne demokratycznego państwa prawnego powinny działać na podstawie i w granicach obowiązującego prawa. Z tego powodu konstytucyjny standard praworządności nie może być pomijany w ramach kontroli wyrobów akcyzowych przeznaczonych na specjalne cele państwowych jednostek organizacyjnych. Organy tej procedury powinny więc ocenić działalność podmiotów kontrolowanych, przyjmując także za punkt odniesienia kryterium legalności.

Nomenklatura użyta do oznaczenia kontroli wyrobów akcyzowych przeznaczonych na specjalne zawiera wyraz „kontrola”. Już z tego powodu można uznać ją za procedurę kontrolną. Jak już wspomniano, oznaczenie to nie występuje w przypadku nabycia sprawdzającego i tymczasowego zajęcia ruchomości. Kontrolowanie wykorzystania wyrobów akcyzowych na specjalne cele państwowych jednostek organizacyjnych nie może być uznane za kontrolę celno-skarbową. Tezę tę jednoznacznie potwierdza przepis, który ogranicza zakres przedmiotowy tej kontroli, wyłączając z niego procedurę opisaną w rozdziale 1a działu V ustawy o KAS³³. Pojawia się jednak pytanie o *ratio legis* takiego rozwiązania. Jak już wspomniano, przemawiają za tym względy legislacyjne, w tym konieczność wyodrębnienia zakresów procedur w przepisach ustawowych. Warto także podkreślić, że kluczową cechą kontroli celno-skarbowej jest jej finansowy charakter. Natomiast procedura kontrolowania wykorzystania wyrobów akcyzowych na cele specjalne ma odmienną istotę. Należy uznać ją za kontrolę administracyjną funkcjonowania państwowych jednostek organizacyjnych o wycinkowym zakresie przedmiotowym, czyli ograniczonym do aspektu gospodarowania wyrobami akcyzowymi. Kolejne wnioski o istocie analizowanej procedury można wyciągnąć także z normatywnego opisu organów kontrolnych³⁴. Zamknięty katalog ustawy obejmuje tylko organy administracyjne, w tym mini-

30 Zob. art. 94c ust. 1 ustawy o KAS, zgodnie z którym cel procedury powiązany jest tylko z prawidłowością wykorzystania wyrobu akcyzowego. W praktyce oznacza to konieczność zweryfikowania nie tylko realizacji celu specjalnego, czyli wystąpienia skutku opisanego w przepisie ustawy, ale ważne jest także, w jaki sposób został on zrealizowany.

31 Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencja Wywiadu i Centralne Biuro Antykorupcyjne.

32 Służba Ochrony Państwa, Państwowa Straż Pożarna, Straż Graniczna.

33 Zob. art. 56 ust. 1 ustawy o KAS.

34 Zob. art. 94a pkt 2 ustawy o KAS.

strów i szefów służb specjalnych. Nie mają one statusu organów KAS³⁵. Natomiast wykonywanie kontroli celno-skarbowej jest zdaniem przede wszystkim naczelnika urzędu celno-skarbowego³⁶. Podmiot ten ma status organu podatkowego i KAS³⁷. Organy kontroli wyrobów akcyzowych przeznaczonych na specjalne cele sprawują instancyjny nadzór administracyjny w stosunku do państwowych jednostek organizacyjnych funkcjonujących wewnątrz struktury administracji rządowej. Natomiast gdy podmiot kontrolowany jest umiejscowiony na zewnątrz tej struktury, sprawują one tzw. „policję administracyjną”³⁸. Obie formy władczego działania łączy to, że poza ustaleniami kontrolnymi formułowane są wiążące zalecenia pokontrolne³⁹. Nie występują one w typowej kontroli celno-skarbowej⁴⁰, która kończy się wynikiem kontroli⁴¹ lub protokołem kontroli⁴². Treść obu dokumentów urzędowych jest standaryzowana przepisami ustawowymi, które nie przewidują zamieszczenia w nich zaleceń pokontrolnych.

Szczególny nadzór podatkowy był jedną z form kontroli skarbowej nawet, gdy stał się zadaniem organu celnego⁴³. Z wykładni historycznej wynika więc konstatacja, że wyodrębnienie normatywne nadzoru i kontroli finansowej jest dokonywane w znacznym stopniu w sposób uznaniowy, niekonsekwentny i z pominięciem założeń doktrynalnych. W obecnym stanie prawnym posłużenie się określeniem „kontrola” w nomenklaturze procedury ukierunkowanej na zweryfikowanie wykorzystania wyrobów akcyzowych na cele specjalne, która jest w istocie formą nadzoru, świadczy wręcz o braku takiego rozgraniczenia i utożsamieniu obu instytucji. Skoro szczególny nadzór podatkowy był formą kontroli skarbowej, także kontrola wyrobów akcyzowych przeznaczonych na cele specjalne może zostać uznana za formę kontroli celno-skarbowej.

Utworzenie KAS było połączone z kodyfikacją procedur kontroli finansowej, stosowanych przez administrację celną, podatkową, kontroli skarbowej, funkcjonującą w ramach resortu kierowanego przez ministra finansów. Nowy model kontroli

35 Zob. art. 11 ust.1 ustawy o KAS.

36 Zob. art. 33 ust. 1 ustawy o KAS.

37 Nie każdy organ KAS jest zarazem organem podatkowym; zob. A. Gorgol, Komentarz do art. 11, (w:) L. Bielecki, A. Gorgol (red.), Ustawa..., *op. cit.*, s. 57–60.

38 M. Stahl, Funkcje administracji i jej podziały, (w:) M. Stahl (red.), Prawo..., *op. cit.*, s. 23.

39 Niekiedy są one również określane mianem: „środki korygowania działalności” i „środki nadzoru”; zob. M. Stahl, Kontrola i nadzór nad działalnością samorządu terytorialnego, (w:) M. Stahl (red.), Prawo..., *op. cit.*, s. 444–448.

40 Odmienny pogląd sformułował A. Melezini, który traktuje kontrolę celno-skarbową w kategoriach tylko procedury policyjnej, a więc niemającej powiązania z nadzorem; zob. A. Melezini, Komentarz do art. 54, (w:) A. Melezini, K. Teszner (red.), Krajowa..., *op. cit.*, s. 234.

41 Zob. art. 82 ust. 1 i 2, art. 85 ustawy o KAS.

42 Zob. art. 84 ust. 1 i 2 ustawy o KAS.

43 J. Kulicki, Formy prawne działań kontrolnych organów podatkowych w sprawach zobowiązań podatkowych, „Analizy BAS” 2012, nr 1 (68), s. 10; A. Gorgol, Kontrola ..., *op. cit.*, s. 419.

celno-skarbowej opiera się na założeniu jej formalno-prawnej unifikacji. Jednak nie jest to kodyfikacja zupełna⁴⁴. Jak już wspomniano, w nowej ustawie zawarto tylko uregulowania odrębne w stosunku do typowych procedur podatkowych uregulowanych w Ordynacji podatkowej. Świadczą o tym przepisy ustawy o KAS, przewidujące odpowiednie⁴⁵ zastosowanie do kontroli celno-skarbowej przepisów działów IV, VI i VII Ordynacji podatkowej⁴⁶. Podkreślić należy, że odesłanie następuje do uregulowań nie tylko kontroli podatkowej, ale i postępowania podatkowego. Prowadzi to do sformułowania wniosku, że z kontrola celno-skarbowa ma charakter hybrydalny. Stanowi połączenie procedur kontrolnych i postępowania jurysdykcyjnego. Z formalnego punktu widzenia organ podatkowy dokonuje w ramach jednego postępowania najpierw ustaleń typowych dla kontroli, a następnie zmienia się istota procedury na postępowanie kończące się decyzją rozstrzygającą o prawach i obowiązkach kontrolowanego⁴⁷. Ta transformacja proceduralna następuje bez formalnego wszczęcia postępowania podatkowego⁴⁸, a więc w ramach kontynuacji⁴⁹ już prowadzonych czynności⁵⁰. Faza typowej kontroli finansowej jest obligatoryjna. Natomiast stadium postępowania jurysdykcyjnego jest następcze i warunkowe. Zależy bowiem od

44 Na ciekawy aspekt braku zupełności uregulowania kontroli celno-skarbowej w ustawie o KAS zwrócili uwagę A. Reiwer-Kaliszewska i T. Nowak. Trafnie zdiagnozowali konieczność posłużenia się przepisami ustaw regulujących pojęcia prawne użyte w opisie zakresu przedmiotowego tej procedury; zob. A. Reiwer-Kaliszewska, T. Nowak, Kontrola celno-skarbowa podmiotów działających na rynku paliw w zakresie podatku akcyzowego i opłaty paliwowej oraz podatku od towarów i usług, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, z. 24, nr 3, s. 29–30, DOI: 10.15290/bsp.2019.24.03.01.

45 K. Teszner trafnie wskazuje, że odpowiednie zastosowanie przepisów o.p. do kontroli celno-skarbowej jest ograniczone do zakresu nieuregulowanego przepisami ustawy o KAS i ma cechy rozwiązania odmiennego od stosowanego w u.k.s.; zob. K. Teszner, Stosowanie przez administrację skarbową przepisów Ordynacji podatkowej w kontroli celno-skarbowej, (w:) A. Gorgol (red.), Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania, Warszawa 2020, s. 593–595.

46 Zob. art. 94 ustawy o KAS.

47 Zob. art. 83 ust. 1 i 2 ustawy o KAS.

48 Odmienny pogląd sformułował J. Pater, który myli postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego i przekształceniu kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe; zob. J. Pater, Hybrydowa dwuinstancyjność postępowania podatkowego, „Monitor Podatkowy” 2021, nr 2, s. 41.

49 W art. 83 ust.1 ustawy o KAS użyto określenia „zakończona kontrola celno-skarbowa przekształca się”. Niewątpliwie jest ono nielogiczne i mylące. Nie może być kontynuowana procedura, która się zakończyła. Kontrola celno-skarbowa trwa, nie kończy się, lecz jest prowadzona w innej formie. Wskazany błąd jest powielany przez niektórych przedstawicieli doktryny; zob. np. W. Maruchin, Kontrola celno-skarbowa przestrzegania przez podatników obowiązków podatkowych, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 6, s. 21.

50 W literaturze przedmiotu zostały sformułowane wątpliwości związane z nietrafnością określenia „przekształcenie” procedury; zob. K. Teszner, Komentarz do art. 83, (w:) A. Melezini, K. Teszner (red.), Krajowa..., *op. cit.*, s. 391–392; K. Teszner, Przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2017, nr 1, s. 21.

uprzedniego stwierdzenia w toku kontroli naruszenia przez kontrolowanego przepisów prawa⁵¹.

Łączenie rozwiązań prawnych stosowanych w poszczególnych procedurach podatkowych⁵² stanowi niewątpliwie istotną, nietypową cechę modelu kontroli celno-skarbowej. Już chociażby z tego powodu model ten jest oparty na założeniu merytorycznego ujednoczenia działań kontrolnych podejmowanych przez organy resortowej administracji kierowanej przez ministra finansów. Wątpliwość budzi jednak to, że w rzeczywistości stosowane są odrębne formy kontroli finansowej. Jak już wspomniano, ustawa o KAS nie tylko nie reguluje kontroli podatkowej, ale również odmiennie normuje kontrolę celno-skarbową oraz kontrolę wyrobów akcyzowych przeznaczonych na cele specjalne. Wejście w życie tego aktu prawnego spowodowało więc skutki, które nie są tożsame z ujednoczeniem wszystkich kontroli stosowanych przez organy podatkowe ani tym bardziej z pełną unifikacją procedur podatkowych⁵³.

Kontrola celno-skarbowa nie zawsze ma charakter kontroli finansowej. Rozszerzenie zakresu przedmiotowego na zagadnienia niefinansowe nie jest nowatorskim rozwiązaniem, gdyż przed utworzeniem KAS było już stosowane. Administracja celna i kontrola skarbową wykonywały liczne zadania publiczne regulowane innymi przepisami niż zawartymi w szeroko rozumianym prawie finansowym⁵⁴. Zjawisko to można określić mianem „obładowywania” organów podatkowych obowiązkami i zadaniami, które nie są typowe dla struktur administracji wyspecjalizowanych w zagadnieniach z zakresu finansów publicznych. Na przykład kontroli celno-skarbowej podlega transport drogowy, produkcja i obrót automatami do gier hazardowych, szeroko rozumiana własność intelektualna, zabytki⁵⁵. W tych sytuacjach staje się ona w rzeczywistości kontrolą działalności gospodarczej lub kontrolą administracyjną.

51 Ten aspekt dowodowy został podkreślony przez K. Tesznera, który sformułował pogląd, że kontrola celno-skarbowa jest szczególną procedurą uzyskiwania i gromadzenia materiału dowodowego, który jest następnie wykorzystywany w postępowaniu podatkowym; zob. szerzej K. Teszner, Country Note: Customs And Fiscal Control In Poland As A Radical Measure To Eliminate Tax Evasion, „Intertax” 2020, vol. 48, issue 10, s. 922–928, <https://doi.org/10.54648/taxi2020090>; A. Melezini, K. Teszner, Kontrola celno-skarbowa – wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, z. 24, nr 3, s. 23–24.

52 D. Strzelec trafnie podkreślił, że ustawa o KAS stanowi zsyntetyzowanie kilku aktów prawnych z jednoczesnym rozszerzeniem jej materii na nowe zadania; zob. D. Strzelec, Kontrola celno-skarbowa dotycząca przestrzegania przepisów prawa podatkowego, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 2, s. 28.

53 W literaturze przedmiotu została sformułowana krytyczna ocena wpływu ustawy o KAS na procedury kontrolne. Została ona umotywowana tym, że obecnie podlegają one trzem reżimom prawnym; zob. D. Strzelec, Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3, s. 16–17.

54 Por. art. 30 u.s.c., art. 2 I art. 3a u.k.s.

55 Szerzej zob. A. Gorgol, Komentarz do art. 14, (w:) L. Bielecki, A. Gorgol (red.), Ustawa..., *op. cit.*, s. 74–87.

Zmiany organizacyjne spowodowane utworzeniem KAS miały odzwierciedlenie także w przejmowaniu przez nią rozbudowanych zadań dotychczas realizowanych przez odrębne struktury administracji celnej, podatkowej i kontroli skarbowej, które były podporządkowane ministrowi finansów. „Obładowanie” organów kontroli celno-skarbowej jest również spowodowane zwiększaniem ich ustawowych zadań w wyniku licznych nowelizacji przepisów ustawowych⁵⁶. Z punktu widzenia prakseologicznego budzi to wątpliwości, gdyż zbyt wiele zadań o różnym stopniu istotności dla funkcjonowania państwa nie sprzyja optymalnemu działaniu administracji publicznej⁵⁷. Specjalistyczne organy powinny koncentrować się na jak najefektywniejszym osiągnięciu celów, do których zrealizowania zostały one powołane.

Podsumowanie

Kontrola celno-skarbowa jest procedurą funkcjonalnie i genetycznie powiązaną z utworzeniem KAS. Stanowi jeden z najważniejszych instrumentów niezbędnych do wykonywania zadań publicznych przez organy tej struktury resortowej. Połączenie rządowej administracji celnej, podatkowej i skarbowej w wyniku reformy z 2017 r. było umotywowane m.in. potrzebą rezygnacji z dotychczasowego modelu kontroli rozproszonej, odrębnie uregulowanej i prowadzonej przez różne organy podległe ministrowi finansów. Reforma proceduralna miała źródło w założeniu unifikacji i kodyfikacji postępowań kontrolnych. Nie powinna być postrzegana w kategoriach skonstruowania jednej procedury stosowanej przez organy KAS ani tym bardziej skomasowania wszystkich procedur podatkowych w jedno postępowanie. Nie tylko nie zostały uchylone przepisy o kontroli podatkowej, czynnościach sprawdzających i postępowaniu podatkowym, ale i w samej ustawie o KAS występuje rozbudowany katalog postępowań stosowanych przez jej organy. Takie zróżnicowanie proceduralne jest racjonalne, umotywowane przede wszystkim niejednorodnością struktur administracji samorządowej i resortowej, wielością wykonywanych zadań publicznych i różnymi funkcjami procedur.

Ustawa o KAS tworzy nowy model kontrolnego postępowania, określanego mianem „kontrola celno-skarbowa”. Nazwa nowej procedury sygnalizuje, że doszło do połączenia kontroli celnej i skarbowej. Synteza doczasowych rozwiązań prawnych przyjęła postać modelu „wspólnego zbioru”, a nie prostej ich inkorporacji do przepisów jednej ustawy. Obszerny zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej sprawia, że w zależności od rodzaju jej przedmiotu występują odrębności w toku tej procedury. Unifikacja i kodyfikacja przepisów regulujących działanie organów KAS

56 Liczba zmian ustawy o KAS zbliża się do 60, co przekłada się również na opublikowanie jej pięciu tekstów jednolitych.

57 Aspekt racjonalnej organizacji pracy administracji publicznej jest podkreślany zwłaszcza przez Z. Leońskiego; zob. Z. Leoński, *Nauka administracji*, Warszawa 2001, s. 47–49.

nie była pełna. Nadal występują przepisy odsyłające do innych procedur ustawowych. Wśród nich szczególnie istotne są odesłania do postępowania podatkowego oraz kontroli podatkowej. Na tej podstawie można wyciągnąć wniosek, że ustawa o KAS zawiera przepisy szczególne w stosunku do Ordynacji podatkowej. Równie istotna jest konkluzja, że kontrola celno-skarbowa stanowi postępowanie szczególne w relacji do modelowej procedury podatkowej. Za wzorzec normatywny należy uznać postępowanie podatkowe, gdyż Ordynacja podatkowa odsyła do jego uregulowań, które powinny być stosowane również przez organy kontroli podatkowej. Z punktu widzenia organu KAS w praktyce występuje więc podwójne odesłanie od przepisów działu I: najpierw bezpośrednio do regulacji kontroli podatkowej, a następnie pośrednio do unormowań postępowania podatkowego.

Kontrola celno-skarbowa stanowi hybrydalną procedurę. Zawiera ona elementy charakterystyczne zarówno dla postępowania jurysdykcyjnego, jak i typowej kontroli. Już chociażby z tego powodu jej nazewnictwo jest mylące i niewłaściwe. Złożoność kontroli celno-skarbowej jest także następstwem łączenia dotychczas odrębnych procedur stosowanych przez organy celne i organy kontroli skarbowej. Z tego powodu obejmuje ona również zadania wykonywane w ramach szczególnego nadzoru podatkowego. Inaczej niż przy typowej kontroli formułowane są zalecenia wiążące kontrolowanego. W istocie stanowi to wyróżnik policji administracyjnej oraz nadzoru instancyjnego. Jednak kontrola celno-skarbowa nie obejmuje swoim zakresem wykorzystania wyrobów akcyzowych na cele specjalne realizowane w strukturze administracji rządowej. Niewątpliwie na złożoność tej procedury ma ważki i negatywny wpływ proces „obładowywania” KAS zadaniami, które nie wynikają z przepisów prawa finansowego. Należy traktować ją jako kontrolę nie tylko finansową, ale i niefinansową, a w szczególności gospodarczą i administracyjną. Finansowy aspekt tej procedury nie ogranicza się tylko do spraw celnych i skarbowych, ale obejmuje także weryfikację przestrzegania przepisów prawa dewizowego. Z tego powodu nomenklatura kontroli celno-skarbowej również zasługuje na sformułowanie krytycznej oceny jej uregulowania w ustawie o KAS.

BIBLIOGRAFIA

- Duniewska Z., Stosunek administracyjnoprawny: Sytuacja Administracyjnoprawna, (w:) M. Stahl (red.), Prawo administracyjne: Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie, Warszawa 2013.
- Gorgol A., Dekompozycja prawna szczególnego nadzoru podatkowego w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej, (w:) A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol (red.), Prawo finansowe w warunkach członkostwa polski w unii europejskiej, Lublin 2011.
- Gorgol A., Komentarz do art. 11, (w:) L. Bielecki, A. Gorgol (red.), Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej: Komentarz, Warszawa 2018.

- Gorgol A., Komentarz do art. 14, (w:) L. Bielecki, A. Gorgol (red.), Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej: Komentarz, Warszawa 2018.
- Gorgol A., Komentarz do Preambuły, (w:) L. Bielecki, A. Gorgol (red.), Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej: Komentarz, Warszawa 2018.
- Gorgol A., Kontrola skarbowa, (w:) W. Wójtowicz (red.) Zarys finansów publicznych i prawa finansowego, Warszawa 2004.
- Kulicki J., Formy prawne działań kontrolnych organów podatkowych w sprawach zobowiązań podatkowych, „Analizy BAS” 2012, nr 1(68).
- Leoński Z., Nauka administracji, Warszawa 2001.
- Maruchin W., Kontrola celno-skarbowa przestrzegania przez podatników obowiązków podatkowych, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 6.
- Melezini A., Komentarz do art. 54, (w:) A. Melezini, K. Teszner (red.), Krajowa Administracja Skarbowa: Komentarz, Warszawa 2018.
- Melezini A., Teszner K., Kontrola celno-skarbowa – wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, z. 24 nr 3.
- Michalska-Badziak R., Podmioty administrujące, (w:) M. Stahl (red.), Prawo administracyjne: Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie, Warszawa 2013.
- Pater J., Hybrydowa dwuinstancyjność postępowania podatkowego, „Monitor Podatkowy” 2021, nr 2.
- Reiwer-Kaliszewska A., Nowak T., Kontrola celno-skarbowa podmiotów działających na rynku paliw w zakresie podatku akcyzowego i opłaty paliwowej oraz podatku od towarów i usług, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, z. 24, nr 3.
- Shpak N., Melnyk O., Adamiv M., Sroka W., Modern Trends of Customs Administrations Formation: Best European Practices and a Unified Structure, „The NISPAcee Journal of Public Administration and Policy” 2000, vol. XIII, nr 1.
- Stahl M., Funkcje administracji i jej podziały, (w:) M. Stahl (red.), Prawo administracyjne: Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie, Warszawa 2013.
- Stahl M., Kontrola i nadzór nad działalnością samorządu terytorialnego, (w:) M. Stahl (red.), Prawo administracyjne: Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie, Warszawa 2013.
- Strzelec D., Kontrola celno-skarbowa dotycząca przestrzegania przepisów prawa podatkowego, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 2.
- Strzelec D., Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3.
- Teszner K., Country Note: Customs And Fiscal Control In Poland As A Radical Measure To Eliminate Tax Evasion, „Intertax” 2020, vol. 48, issue 10.
- Teszner K., Komentarz do Preambuły, (w:) A. Melezini, K. Teszner (red.), Krajowa Administracja Skarbowa: Komentarz, Warszawa 2018.
- Teszner K., Komentarz do art. 83, (w:) A. Melezini, K. Teszner (red.), Krajowa Administracja Skarbowa: Komentarz, Warszawa 2018.
- Teszner K., Przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2017, nr 1.

Teszner K., Stosowanie przez administrację skarbową przepisów Ordynacji podatkowej w kontroli celno-skarbowej, (w:) A. Gorgol (red.), Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania, Warszawa 2020.

Wróblewski J., Racjonalny model tworzenia prawa, „Państwo i Prawo” 1973, nr 11.

Andrzej Huchla

Uniwersytet Wrocławski, Polska

andrzej.huchla@uwr.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3119-742X>

Kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa w sprawach, w których może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Tax Control and Customs and Fiscal Control in Cases Where a General Anti-Avoidance Rule May Apply

Abstract: Pursuant to the provisions of the Tax Ordinance, if an anti-avoidance clause may apply in a tax control or a customs and fiscal control, the Head of the National Fiscal Administration (NFA), at the request of the control body, takes over such control in whole or in part and initiates tax proceedings within its scope. The control will be continued if no decision using the GAAR is issued in the tax proceeding carried out by the Head of the NFA. Detailed regulations define the procedure and effects of the Head of the NFA taking over control, but do not remove doubts related to the condition that it should take place as a result of an application to the Head of the NFA and the possibility of taking over the case only in part, and the effects of such partial takeover.

Keywords: customs and fiscal control, general anti-avoidance rule, tax control

Słowa kluczowe: kontrola celno-skarbowa, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, kontrola podatkowa

Wprowadzenie

Regulacja prawna relacji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej to wycinek bardzo obszernego zestawu

przepisów Ordynacji podatkowej¹, dotyczących zasady i procedur stosowania klauzuli. Zawiera się w czterech zaledwie artykułach (119g–119gb i 119k), choć oczywiście powiązanych z licznymi innymi przepisami tej – i nie tylko tej – ustawy. W pewnym sensie jest to regulacja niesamodzielna, ponieważ większość tych przepisów dotyczy – według stosowanego przez nie same zwrotu – „postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej”. Dlatego można odnieść wrażenie, że sytuacja prawna wszystkich tych procedur została w kontekście klauzulowym niejako ujednoczona. Jednak jest to teza uprawniona jedynie na poziomie najbardziej ogólnym, przede wszystkim sprowadzającym się do stwierdzenia zaangażowania Szefa Krajowej Administracji Skarbowej jako organu centralizującego liczne specjalne kompetencje podatkowe². Kolejne szczegółowe ustalenia dość wyraźnie rozgraniczają działania podejmowane w stosunku do postępowania podatkowego z jednej strony, a obu rodzajów kontroli z drugiej. Jest to zresztą w pełni uzasadnione, zważywszy znaczne odmienności w założeniach, celach i przebiegu kontroli w stosunku do „tradycyjnego” postępowania podatkowego. Właśnie te różnice uzasadniają, moim zdaniem, oddzielne zainteresowanie się wpływem przepisów działu IIIA na działalność kontrolną organów podatkowych i organów Krajowej Administracji Skarbowej. Dopiero w ten sposób można uzyskać kompletny obraz znaczenia przepisów o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Celem niniejszego opracowania jest więc wydobycie i ocena specyfiki zastosowania klauzuli na etapie kontroli podatkowej bądź celno-skarbowej. Służyć temu ma analiza przepisów bezpośrednio i pośrednio regulujących tę materię.

1. Formuła przejęcia kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej przez Szefa KAS

Najważniejsza oczywiście jest wyrażona w art. 119g § 1 zasada, według której Szef KAS przejmuje w całości lub części kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, w których może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a. Od razu widać istotną specyfikę w potraktowaniu kontroli: mogą one być przez Szefa KAS tylko przejęte, a nie wszczęte (jak postępowanie podatkowe). Jest to więc zawsze działanie wtórne w stosunku do „zwykłych” organów podatkowych. Wiążą się z tym charakterystyczne konsekwencje, o których będzie mowa dalej.

Redakcja art. 119g § 1 wskazuje, że przejęcie kontroli jest obligatoryjnym wymogiem prawidłowości działania i powinno zostać dokonane zawsze, gdy zachodzi

1 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.), powoływana dalej jako „ustawa”; nieoznaczone artykuły i jednostki redakcyjne są przepisami tej ustawy.

2 B. Dauter, (w:) S. Babiarz, R. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2019, s. 829–830.

ewentualność zastosowania klauzuli. Są jednak istotne, wynikające wprost z przepisów wyjątki.

Od razu w art. 119g § 2 jest zastrzeżenie, że w zakresie podatków objętych właściwością samorządowych organów podatkowych szef KAS może przejąć, na wniosek tych organów, wyłącznie postępowanie podatkowe – czyli nie kontrolę podatkową (kontrola celno-skarbowa w ogóle nie wchodzi tu w grę). Obecnie sytuacja jest więc oczywista: w razie kontroli dotyczących podatków lokalnych samorządowe organy podatkowe mają obowiązek same zakończyć kontrolę podatkową, także wtedy, gdy zauważona zostaje możliwość wykorzystania klauzuli. Oznacza to między innymi, że sprawa z zastosowaniem art. 119g może odbyć się zupełnie poza Szefem KAS. Jeżeli kontrolowany podatnik stosuje się do ustaleń protokołu (w szczególności wpłaci wskazaną w nim zaległość podatkową), nie będzie podstaw do wszczęcia postępowania i przekazania go Szefowi KAS.

Ciekawe, że tego wyjątku nie było w pierwszej wersji art. 119g; w brzmieniu obowiązującym do lutego 2017 r. § 2 tego artykułu nie czynił różnicy między postępowaniem a kontrolami. Wyłączenie przejęcia kontroli podatkowej projektodawcy nowelizacji uzasadniali obawami o pochopne próby wykorzystania Szefa KAS poprzez przerwienie na niego ciężaru potencjalnie kłopotliwej sprawy od razu na etapie kontroli prowadzonej przez organ nieprzygotowany do rozstrzygania tak trudnych problemów³. Argumentacja taka jest mocno wątpliwa. Po pierwsze, Szef KAS zawsze dysponuje kompetencją do odmowy przejęcia sprawy (art. 119gb § 1). Po drugie, jeżeli kontrola podatkowa, w której samorządowy organ podatkowy sam stosował klauzulę, doprowadzi do wszczęcia postępowania, i tak powinno ono zostać przekazane Szefowi KAS, który dodatkowo być może będzie musiał wykazywać nieprawidłowość stanowiska organu kontrolnego. Wcześniejsza wypowiedź Szefa KAS mogłaby sprawę nawet przyspieszyć – albo przez wyeliminowanie zastosowania klauzuli, albo przez szybsze jej użycie.

Inne ograniczenie wynika z art. 119a § 1 pkt 4, wykluczającego zastosowanie klauzuli do podatku od towarów i usług. Tym samym w ogóle nie ma podstaw do rozważania kwestii przejęcia (czy to postępowania, czy kontroli), a odpowiednią procedurę przeprowadzi organ właściwy na podstawie przepisów ogólnych. Reguła ta odnosi się również do ewentualnego zastosowania art. 5 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴, czyli konstrukcji merytorycznie zbliżonej do klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. To podobieństwo obu mechanizmów nakazuje zgłosić kolejną wątpliwość co do zasadności zróżnicowania stanu prawnego

3 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 25 września 2018 r., druk Sejmu VIII kadencji nr 2860, s. 65, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860>

4 Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.

tylko ze względu na rodzaj podatku. Jest to jednak pytanie ogólniejsze, bez związku ze specyfiką akurat kontroli podatkowej czy celno-skarbowej.

W ramach trzeciego wyjątku nie podlegają trybowi z art. 119g § 1, bo nie ma w nim o nich wzmianki, czynności sprawdzające. Co prawda jest to inna procedura (choć też kontrolna) i w jej profilu normatywnym na pewno niełatwo doszukać się wyraźnej szansy na zastosowanie klauzuli, ale wykluczyć tego nie można (np. w związku z art. 272 pkt 3 i 5). Jednak niezależnie od przebiegu (w tym „klauzulowego”) czynności sprawdzających właściwy organ pierwszej instancji czynności te dokończy, a podatnik jak zawsze ma możliwość dokonania korekty deklaracji, także np. po myśli organu stosującego klauzulę.

2. Przesłanki i tryb przejścia kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej przez Szefa KAS

W zakresie przejścia kontroli, o którym mówi art. 119g § 1, rozważenia wymagają przede wszystkim przesłanki tego przejścia.

Pierwszą i najważniejszą, bo ściśle merytoryczną, jest możliwość wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a. Już takie sformułowanie budzi poważne zastrzeżenia. O ile jest uzasadnione w odniesieniu do postępowania podatkowego, to w kontekście przejścia kontroli podatkowej i kontroli skarbowej okazuje się niewłaściwe. Ani kontrola podatkowa, ani kontrola skarbowa nie kończą się decyzjami. Co więcej, nie muszą być łączone z decyzją, o ile nie zostanie wszczęte postępowanie podatkowe nawiązujące do protokołu bądź wyniku kontroli (bo podatnik się do nich zastosuje)⁵. Nie ma chyba jednak wątpliwości, że przepis ma na celu spowodowanie tego, żeby każda kontrola, w której zauważono ewentualność wykorzystania klauzuli, została przekazana Szefowi KAS. Dlatego trafniejsze wydaje się sformułowanie, jakie zawarłem w tytule artykułu: „w których może mieć zastosowanie art. 119a”. Mieszczą się w nim wszystkie proceduralne przypadki analizy zastosowania klauzuli, a ponadto w żaden sposób nie przesądza się wyniku takiej analizy. Oczywiście nie ma podstaw do twierdzenia, że obecne brzmienie przepisu znacząco utrudnia osiągnięcie założonego przezeń celu, ale lepiej unikać wszelkich dwuznaczności, potencjalnie generujących problemy interpretacyjne.

Należy też pamiętać, że przejście możliwe jest tylko w wymienionych w 119g § 1 rodzajach spraw, tj. kontrolach wszczętych w zakresie, w jakim mogą być prowadzone określone rodzaje wymiarowych postępowań podatkowych.

5 A. Huchla, *Wszczęcie, przejście i prowadzenie spraw, w których może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, (w:) P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian*. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wiesławowi Miemiec, Warszawa 2020, s. 232–233.

Drugą przesłanką, wyglądającą na proceduralną, jest wniosek organu kontrolnego do Szefa KAS. Zewnętrznie jest to rzeczywiście czynność formalna, skoro taki wniosek należy sporządzić i przekazać, ale u jego podstaw muszą leżeć istotne ustalenia merytoryczne. Organ kontrolny ma stwierdzić, w związku z prowadzoną przez siebie kontrolą, zaistnienie sytuacji mogącej powodować zastosowanie klauzuli. Jest to, wobec charakteru i sposobu normatywnego ujęcia art. 119a, spore wyzwanie. Stosowanie klauzuli – przeciw z samej jej istoty ogólnej – wymaga dużej wnikliwości przy analizie i treści przepisu, i stanu faktycznego sprawy⁶. Okazuje się zatem, że o ile samo zastosowanie klauzuli zasadniczo zarezerwowane jest dla Szefa KAS, o tyle rozpoznanie przypadków jej użycia pozostaje w gestii „zwykłych” organów podatkowych pierwszej instancji. Sytuacja taka rodzi trojakiemu rodzaju niebezpieczeństwa: unikania przekazania, aby nie wchodzić w nieco ryzykowny kontakt z centralnym organem KAS, próby przekazania „na wszelki wypadek”, aby nie narazić się na zarzut zaniechania albo wręcz żeby pozbyć się kłopotliwej sprawy i wreszcie niezłożenia wniosku z powodu braku dostatecznego rozeznania⁷. Można założyć, że wniosek nieuzasadniony spotka się z odmową, ale dwa pozostałe przypadki mogą doprowadzić do utrwalenia stanu niezgodnego z prawem.

Trzeba mieć na uwadze, że w zakresie spraw objętych art. 119g organy kontrolne (naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celno-skarbowych) nie są organami właściwymi rzeczowo. Sformułowanie „przejmuje” jest kategorięczne i oznacza pozbawienie właściwości organów prowadzących kontrolę na rzecz Szefa KAS. Co bardzo charakterystyczne, pozbawienie to jest niezależne od tego, czy klauzula faktycznie będzie użyta – sama możliwość jej zastosowania przesądza o konieczności działania Szefa KAS. Jeżeli mimo to do przejęcia nie dojdzie, powstaje problem oceny prawnej takiej sprawy – właśnie ogólniej „sprawy”, a nie kontroli lub postępowania. Nie istnieje bowiem tryb zakwestionowania, ze względu na naruszenie przepisów o tak rozumianej właściwości rzeczowej, kontroli podatkowej czy kontroli celno-skarbowej (nie stosują się do nich przepisy art. 240 i n. ani 247 i n., czyli o wznowieniu postępowania i stwierdzeniu nieważności decyzji). Nieprawdopodobny praktycznie jest zarzut o nieuwzględnienie klauzuli wobec protokołu kontroli podatkowej, a w odniesieniu do wyniku kontroli celno-skarbowej w ogóle nie ma żadnych możliwości wskazywania uchybień. Dopiero więc jeżeli dojdzie do wszczęcia postępowania, będą podstawy do wysunięcia odpowiedniego zarzutu, który zresztą od razu będzie też miał samodzielne znaczenie w odniesieniu do postępowania, też przecież podlegającego przejęciu. Jeżeli z kolei wszystko odbędzie się bez zwracania uwagi na uwarunko-

6 Zob. np. W. Nykiel, Nowe przepisy dotyczące klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania – wybrane aspekty legislacyjne, (w:) Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, t. I, Warszawa 2019, s. 384–386.

7 A. Huchla, *Wszczęcie...*, *op. cit.*, s. 235.

wania klauzulowe, w szczególności jeśli zostanie wydana prawomocna decyzja organu innego niż Szef KAS, są wyraźne podstawy do jej wzruszenia. Gdyby do tego doszło, trudno jednoznacznie przesądzić, jak należy zakwalifikować wadliwie przeprowadzoną uprzednią kontrolę. Praktycznie nie powinna wywoływać skutków prawnych, ale formalnie podważyć jej raczej się nie da. Jeszcze bardziej skomplikowaną sytuację można sobie wyobrazić, gdyby wskutek błędnie nieprzejętej kontroli podatnik skorygował deklarację i wpłacił podatek. Zapewne również i to podlegałoby weryfikacji po powrocie do sprawy, jeżeli takowy miałby miejsce. W sumie można stwierdzić, że ostatecznym skutkiem pominięcia konieczności przejęcia kontroli byłby więc stan poważnej niepewności i groźba zakwestionowania rozstrzygnięć funkcjonujących już w obrocie prawnym. W świetle powyższych uwag istotne jest jednak, że takie niebezpieczeństwo w małym stopniu dotyczy samodzielnej roli kontroli i ujawnić się może tylko przy okazji zarzutów wobec nieprzekazania postępowania podatkowego. Wydaje się ponadto, że przejęcie postępowania konwaliduje nieprawidłowość polegającą na nieprzekazaniu kontroli, chociaż szczegóły takiej sytuacji wymagałyby na pewno wnikliwej analizy.

Nie da się nie zauważyć, że do spotęgowania wskazanych trudności i niebezpieczeństw niewątpliwie może się przyczynić brak w miarę przynajmniej jednoznacznej procedury wyszukiwania kontroli, które mogą być kojarzone z klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania. Można tylko założyć, że działa jakiś system w ramach realizowania uprawnień nadzorczych Szefa KAS.

3. Zakres i skutki przejęcia kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej przez Szefa KAS

Tak czy inaczej, działanie prawidłowe powinno wyrażać się w stwierdzeniu ewentualności zastosowania art. 119a i w wyniku tego właściwie automatycznym złożeniu wniosku do Szefa KAS o przejęcie kontroli. Treść wniosku określa art. 119g § 1 i w obszarze jego regulacji są to składniki oczywiste. Brakuje jednak nawiązania do możliwości przejęcia „w całości lub w części”, czyli zakresu przejęcia. Wobec milczenia przepisu nasuwa się pogląd o pełnej dowolności, czyli o możliwości złożenia wniosku przejęcia całości kontroli albo jej (dowolnej) części. Z drugiej strony, ten element wniosku nie jest wiążący dla Szefa KAS.

Przed wszystkim ma on prawo, w wyniku niestwierdzenia przesłanek zastosowania klauzuli, odmówić przejęcia, która to czynność określona jest w art. 119ga § 4 jako zwrot akt sprawy organowi właściwemu. Ciekawe, że ten sam tryb ma zastosowanie w przypadku wad w samym wniosku. Oznacza to, że nawet w przypadku widocznej szansy na zastosowanie klauzuli braki wniosku mogą posłużyć jako podstawa zwrotu akt. To o tyle dziwne, że nie jest wykluczone uzupełnienie wniosku na żądanie Szefa KAS (odpowiednie przepisy stosuje się na podstawie art. 119l), a po-

nadto zwrot nie uchyla samego obowiązku przejścia, wobec czego procedurę trzeba będzie powtórzyć.

Osobno uregulowanym przypadkiem jest możliwość (nie obowiązek) rezygnacji z zastosowania art. 119a dzięki wykorzystaniu innych instrumentów przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (119gb § 1). Szef KAS odmawia wtedy przejścia; tym razem tak właśnie nazwane zostało odpowiednie rozstrzygnięcie. Forma prawna działania organów KAS uregulowana jest w tych przepisach niekompletnie i niejednolicie. W ich świetle formy postanowienia wymagają przejście (119g § 1 i 5), zwrot akt z 119ga § 4 i (ewentualnie późniejsze) przekazanie sprawy organowi właściwemu (art. 119k § 1). Jednak z uwagi na charakter wszystkich omawianych czynności postanowienia powinny zostać wydane w każdym przypadku działań podejmowanych na podstawie odpowiednich przepisów – i to zarówno organów kontrolnych, jak i Szefa KAS. Postulat ten można wyprowadzić znów z treści art. 119l, odsyłającego do całości działu IV. O wszystkim tym powinien być zawiadomiony kontrolowany (119g § 6), mimo że nie ma on wpływu na bieg tych spraw.

Jeżeli nie dojdzie do przejścia, kontrola kontynuowana jest przez właściwy organ.

Zakresem przejścia, jeżeli się na niego zdecydował, dysponuje Szef KAS. Może on, zgodnie z wnioskiem, przejąć kontrolę w całości lub we wskazanej części. Może też przejąć ją w części mniejszej niż wnioskowana, a należy przyjąć, że także w większej. Powinno to wynikać z oceny konkretnej sprawy, oczywiście poprzez analizę wniosku. Jest to pierwszy etap działania Szefa KAS w związku z otrzymanym wnioskiem o przejście. Można go określić jako swojego rodzaju postępowanie wstępne, w ramach którego Szef KAS może też zlecić organowi wnioskującemu przeprowadzenie dodatkowych czynności (art. 119ga § 2). Nie można przy tym wykluczyć ponownego wniosku złożonego w związku z tą samą kontrolą, jeżeli ujawniona zostanie kolejna przesłanka zastosowania klauzuli.

Najbardziej charakterystycznym skutkiem przejścia kontroli podatkowej bądź celno-skarbowej jest to, że Szef KAS z urzędu ją zawiesza i jednocześnie wszczyna postępowanie podatkowe (119g § 3).

W razie przejścia kontroli w całości dochodzi do merytorycznego rozpoznania sprawy przez Szefa KAS w ramach postępowania podatkowego wszczętego i prowadzonego na zasadach ogólnych⁸. W tym czasie kontrola podlega zawieszeniu, przy czym jego podstawą prawną jest wyłącznie art. 119g § 3. Efekty mogą być dwojakie: albo zostanie wydana decyzja Szefa KAS z zastosowaniem klauzuli, albo Szef KAS stwierdzi (tym razem na podstawie bardziej wnikliwych analiz), że nie zachodzą przesłanki zastosowania klauzuli. W pierwszym przypadku zawieszona kontrola nie powinna być kontynuowana, ale forma jej zakończenia nie wynika z przepisów. O ile do kontroli podatkowej (na podstawie art. 292) i kontroli celno-skarbowej (na pod-

8 L. Etel, (w:) R. Dowgier, L. Etel (red.), P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2017, s. 818.

stawie art. 94 pkt 2 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁹⁾ stosuje się przepisy działu IV o zawieszeniu postępowania podatkowego, to już nie art. 208 o jego umorzeniu. Tymczasem bezprzedmiotowość kontroli w opisywanej sytuacji jest ewidentna, a wydawanie protokołu albo wyniku kontroli zupełnie niepotrzebne. Jednak trudno znaleźć przydatne w takich okolicznościach rozwiązanie formalne i być może trzeba jednak sporządzić jakąś uproszczoną merytoryczną wersję wymaganego dokumentu końcowego. Jeżeli natomiast Szef KAS nie dopatry się przesłanek zastosowania klauzuli albo stwierdzi możliwości zastosowania innych środków przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, postępowanie podatkowe umarza, a sprawę przekazuje właściwemu organowi podatkowemu (art. 119gh § 2 i art. 119k § 1). Sformułowanie to niezbyt pasuje do skutków przejścia kontroli, zwłaszcza że art. 119k w redakcyjnie dziwny sposób zestawia umorzenie postępowania i przekazanie sprawy, ale jasne są skutki prawne: po przekazaniu akt z powrotem organowi podatkowemu naczelnik urzędu skarbowego (art. 290c Ordynacji podatkowej) bądź naczelnik urzędu celno-skarbowego (art. 87 ust. 3 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej) z urzędu podejmują zawieszoną kontrolę. Powinno zostać wydane postanowienie o podjęciu, przy czym właściwy do tego wydaje się Szef KAS, który wcześniej kontrolę zawiesił, a przekazać powinien ją jako „odwieszoną”, czyli w toku.

Znacznie więcej wątpliwości można zgłosić do trybu i skutków częściowego przejścia kontroli. Przede wszystkim także następuje wszczęcie postępowania podatkowego – tym razem w części, jaką zajął się Szef KAS. Postępowanie podatkowe jest więc dla szefa KAS jedyną formą działania, także w razie przejścia nie postępowania, a kontroli. Wydzielenie części sprawy na potrzeby postępowania podatkowego to osobne, bardzo kontrowersyjne zagadnienie¹⁰⁾, ale oprócz tego pozostaje problem potraktowania, również jakby dzielonej, kontroli podatkowej albo celno-skarbowej. Tu również znajduje zastosowanie przepis o zawieszeniu kontroli z mocy prawa. Nie wiadomo tylko, czy to zawieszenie ma obejmować całość, czy część kontroli. Z jednej strony przepis 119g § 3 mówi po prostu o obu rodzajach kontroli jakby w całości. Z drugiej – można przyjąć, że przejście przez Szefa KAS części problematyki kontrolnej nie wpływa na jej resztę i organ kontrolny może kontrolę kontynuować w pozostałym zakresie. Wydaje się to rozsądne także z uwagi na wymogi ekonomiki procesowej i zasadę szybkości postępowania. Z kolei art. 201 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej nakazuje postępowanie podatkowe zawiesić, gdy rozpatrzenie sprawy jest uzależnione od rozstrzygnięcia innego organu. Zasada ta dotyczy także bezpośrednio, poprzez wskazane już odesłania, kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej. Wynika więc z niej obowiązek kolejnego zawieszenia, teraz „reszty” kontroli. Oznaczałoby to chyba zbyt duże zamieszanie i najprościej wydaje się przyjąć, że Szef KAS dokonuje zawieszenia całości kontroli, niezależnie od zakresu jej przejścia. Dalsze

9 Dz.U. z 2022 r. poz. 1933 ze zm.

10 Zob. A. Huchla, *Wszczęcie...*, *op. cit.*, s. 236 i n.

działania zależą od przebiegu postępowania. Jeżeli zostanie ono umorzone (wskutek niezastosowania klauzuli z powodu braku przesłanek albo możliwości zastosowania innych środków przeciwdziałania unikaniu opodatkowania), a akta kontroli zostaną przekazane z powrotem organowi podatkowemu, naczelnik urzędu skarbowego bądź naczelnik urzędu celno-skarbowego w oparciu o wskazane już przepisy z urzędu podejmują zawieszoną kontrolę. Jeżeli zostanie wydana decyzja na podstawie art. 119a, kontrola powinna być podjęta (raczej także na podstawie postanowienia organu kontrolnego, chociaż wyraźnego takiego przepisu nie ma) w celu zebrania materiału nieobjętego decyzją Szefa KAS. Znow, jak się wydaje, wygodniej operować kategorią kontroli w całości (czyli podjąć po prostu kontrolę, niezależnie od zakresu przejęcia i wynikłych z tego ustaleń), zmierzającej praktycznie do koniecznego uzupełnienia materiału dowodowego.

Wnioski

Wszystkie powyższe wywody miały na celu całościowe – na ile to możliwe – zaprezentowanie normatywnego modelu regulacji kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej, w których zostają dostrzeżone co najmniej elementy rozstrzygnięcia z wykorzystaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Na ich tle nasuwają się liczne uwagi, odnoszące się zarówno bezpośrednio do treści, konstrukcji i znaczenia odpowiednich przepisów, jak i do szerszego kontekstu funkcjonowania tego modelu w przepisach proceduralnych poświęconych klauzuli.

Pierwsze spostrzeżenie skłania do wniosku, że rozwiązania dotyczące konkretnie obu rodzajów kontroli zostały jakby automatycznie dołączone do przepisów o prowadzeniu w okolicznościach klauzulowych postępowania podatkowego. W odniesieniu do postępowania schemat ten jest o wiele bardziej czytelny i konsekwentny (co nie znaczy, że niebudzący wątpliwości). Tymczasem kontrole są tu potraktowane niedostatecznie starannie. Zwłaszcza niektóre oczywiste odmienności kontroli w stosunku do postępowania nie zostały w toku procesu legislacyjnego dostrzeżone, czego skutkiem jest konieczność dokonywania nierzadko skomplikowanych zabiegów interpretacyjnych. W wielu przypadkach prosta projekcja ustaleń podjętych w odniesieniu do postępowania podatkowego wystarczy; tam jednak, gdzie takiego łatwego przełożenia zastosować nie można, trudno o konstruktywne i niekontrowersyjne ustalenia. Najgorzej oczywiście jest tam, gdzie kłopoty te nakładają się na niedostatki regulacji klauzulowej postępowania.

Szczegółowe wątki oceny także muszą nawiązywać do regulacji postępowania podatkowego. Nie może dziwić, że najbardziej dyskusyjne są mechanizmy przekazywania spraw: samego trybu przekazywania oraz skutków oderwania procedur klau-

zulowych od organów podatkowych właściwych na zasadach ogólnych¹¹. Nie ma instytucjonalnej pewności, że Szef KAS, organ przecież wyłącznie właściwy w sprawach klauzulowych, w każdym przypadku z tej właściwości skorzysta. Tymczasem nieprawidłowości tego rodzaju grożą powszechnym stanem niepewności prawnej, a przy złej woli – gdyby *post factum* chcieć wszystko, bez umiaru, sprawdzać pod względem możliwości zastosowania klauzuli – wręcz kompletną prawną destabilizacją¹². Nadto skomplikowane niekiedy relacje formalne między organami kontrolnymi i Szefem KAS dodatkowo wymuszają doraźne próby rozwikłania problemów interpretacyjnych. Relacje te opisywałem dotychczas jako wewnętrzne stosunki między organami KAS, bo tak je przeważnie ujmują omawiane przepisy proceduralne. Trzeba jednak pamiętać, że wszędzie tam jest też podatnik, którego sytuacja nie może zależeć od chwiejnych i niejednoznacznych prawnie działań urzędników. Klauzula sama w sobie jest instrumentem tak drażliwym, że nie powinny jej towarzyszyć niejasności proceduralne.

Ostatni, szczegółowy wniosek jest poniekąd paradoksalny. Mimo wyraźnego miejsca w przepisach, a także tytułu niniejszego opracowania, zasadniczo nie istnieje instytucja prawna kontroli podatkowej albo celno-skarbowej, w której stosuje się bądź można stosować klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Jeżeli zachodzi koincydencja tych dwóch elementów, sprawa ma uzyskać postać postępowania podatkowego prowadzonego przez Szefa KAS. Niemniej jednak losy tak potraktowanej kontroli są uregulowane w zależności od przebiegu postępowania, a w pewnym sensie najciekawiej jest, gdy do wymaganego przejścia kontroli nie dochodzi.

Jeżeli można pokusić się o propozycje, których przyjęcie częściowo przynajmniej usunęłyby dość wyraźne wady obecnych rozwiązań, to moim zdaniem warto rozważyć, po pierwsze, rezygnację z ulokowania kompetencji orzeczniczej w zakresie klauzuli na szczeblu Szefa KAS. Nawet jeżeli przyjąć, że warto i należy skorzystać z merytorycznego przygotowania jego pracowników, wystarczy uzyskać od nich stanowisko, sugestię czy opinię, konsumowane w ramach działalności orzeczniczej „zwykłych” organów podatkowych¹³. Jest to rozwiązanie spotykane w Europie i nie tylko¹⁴. Ewentualną weryfikację zgodności rozstrzygnięć z tymi wypowiedziami łatwo zorganizować.

Drugim zabiegiem usprawniającym może być rezygnacja z procedury przejścia częściowego. Wyeliminowałoby się w ten sposób dylematy wynikające z potencjalnej dwutorowości działania. Jeżeli jednak miałyby dojść do zrealizowania pierwszej propozycji, druga straciłaby na aktualności, jako że postulowane tam opinie zupełnie

11 *Ibidem*, s. 240.

12 *Ibidem*, s. 234.

13 *Ibidem*, s. 239.

14 A. Olesińska, Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, Toruń 2013, s. 82–83, 121, 147 i n., 182, 210 i n., 225, 240 i n.

naturalnie mogłyby obejmować tylko ten wycinek konkretnej sprawy, do którego odnosi się klauzula.

Powyzsze uwagi koncowe, jak wiele wcześniejszych, wykraczają poza problematykę tylko kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej, odnoszą się bowiem w takim samym stopniu do postępowania podatkowego, w którym może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Celem tego opracowania było przedstawienie w tym kontekście szczególnej sytuacji normatywnej obu rodzajów kontroli. Nie było jednak możliwe całkowite pominięcie innych regulacji, istotnie kształtujących otoczenie podjętej w ten sposób problematyki.

BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., Dauter R., Hauser R., Kabat A., Niezgodka-Medek M., Rudowski J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2019.
- Dowgier R., Etel L. (red.), Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., Teszner K., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2017.
- Huchla A., Wszczęcie, przejęcie i prowadzenie spraw, w których może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, (w:) P. Borszowski (red.), Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławie Miemiec, Warszawa 2020.
- Nykiel W., Nowe przepisy dotyczące klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania – wybrane aspekty legislacyjne, (w:) Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, t. I, Warszawa 2019.
- Olesińska A., Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, Toruń 2013.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 1933).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.).
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 25 września 2018 r., druk Sejmu VIII kadencji nr 2860, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860>.

Rafał Dowgier

Uniwersytet w Białymstoku, Polska

r.dowgier@uwb.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1583-086X>

Wpływ kontroli abstrakcyjnej sprawowanej przez Trybunał Konstytucyjny na dochodzenie nadpłat w podatku od nieruchomości (zagadnienia proceduralne)

The Impact of Abstract Control by the Constitutional Court on the Recovery of Property Tax Overpayments: Procedural Issues

Abstract: One of the powers of the Polish Constitutional Tribunal is the so-called abstract control related to the examination of the compliance of statutes (laws) with the Polish Constitution. The subject of these statutes may be tax matters. In recent years, the tribunal has repeatedly ruled on the consistency of such legal acts with the Constitution, including the reference to the provisions of the Law on local taxes and fees, which regulates a real-estate tax. Some of the rulings thereon were interpretive in nature, i.e. they indicated inconsistency with the Constitution within a specific understanding of the provision under verification. Their direct consequences were claims for excess tax made by real-estate taxpayers, which were envisaged by the procedures prescribed by the provisions of the law – the Tax Ordinance. In this regard, significant shortcomings of the above-mentioned act have been revealed. We may put forward a thesis according to which the procedure provided for in the Tax Ordinance for the recovery of excess tax in connection with the Constitutional Tribunal's rulings is defective as, in particular, it does not take into account the rulings which are interpretative in nature. Verification of this research assumption requires the analysis of both the statutory provisions on the recovery of excess tax and the rulings of administrative courts that have been made thereon. The rationale for discussing this issue is its great practical importance, in particular, as indicated above, the fact that in recent years the judgments issued by the Constitutional Tribunal with regard to the Law on local taxes and fees regulating a real-estate tax have precisely been of an interpretative nature.

Keywords: Constitutional Tribunal, excess tax, taxes, tax procedures

Słowa kluczowe: Trybunał Konstytucyjny, nadpłata, podatki, procedury podatkowe

Wprowadzenie

Do właściwości Trybunału Konstytucyjnego¹, stosownie do art. 188 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej², należy między innymi wykonywanie kontroli abstrakcyjnej w zakresie zgodności ustaw z ustawą zasadniczą. Jedną z kategorii ustaw podlegających tej kontroli są ustawy podatkowe. Podstawową konstytucyjną zasadą jest wyłączność władzy ustawodawczej w kształtowaniu podatków (art. 84). Zasada ta koresponduje z innym konstytucyjnym wymogiem – ustawowego określenia wszystkich elementów konstrukcji podatku (art. 217). Ustawa jest więc podstawowym źródłem prawa podatkowego. Można przyjąć, że pojęcie „ustawa podatkowa” obejmuje³:

- akt normatywny,
- pochodzący od parlamentu,
- wydany w celu nałożenia (ustanowienia) podatku lub daniny mającej cechy podatku i
- określający jego konstrukcję prawną (podmiot, przedmiot), podstawę opodatkowania, wysokość (stawki podatkowe i inne czynniki korygujące wysokość podatku) bądź też
- dokonujący zmiany w konstrukcji prawnej podatku.

Niska jakość regulacji prawnych z zakresu prawa podatkowego oraz mankamenty procesu legislacyjnego, które są widoczne przede wszystkim w ostatnich latach, powodują, że TK relatywnie często realizuje swoje uprawnienia kontrolne w odniesieniu do ustaw podatkowych. Dziwić może natomiast fakt, że spośród szeregu ustaw składających się na polskie prawo podatkowe, to akt regulujący podatek od nieruchomości jest w ostatnim czasie szczególnie często przedmiotem rozstrzygnięć TK. W odniesieniu do zgodności z Konstytucją RP przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach⁴, która między innymi reguluje wskazane świadczenie, TK orzekał dziesięć razy⁵, z czego w dziewięciu przypadkach orzeczenia te odnosiły się właśnie do podatku od nieruchomości. Nie jest to może liczba tak istotna, jak w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych (ponad 30 orzeczeń), ale już porównywalna z bardzo powszechnym i jednak w swej konstrukcji znacznie bardziej skomplikowanym podatkiem od towarów i usług. Nie można też

1 TK.

2 Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – Konstytucja RP.

3 C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 13.

4 Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 80 – u.p.o.l.

5 Zob. orzeczenia z dnia: 6 września 1995 r., W 20/94, OTK 1995/1/6; 15 maja 1996 r., W 2/96, OTK 1996/3/23; 14 września 2001 r., SK 11/00; 26 października 2004 r., SK 7/04, OTK-A 2004/9/95; 8 grudnia 2009 r., K 7/08, OTK-A 2009/11/166; 13 września 2011 r., P 33/09, OTK-A 2011/7/71; 26 września 2013 r., K 22/12, OTK-A 2013/7/95; 12 grudnia 2017 r., SK 13/15, OTK-A 2017/85; 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, OTK-A 2018/2; 24 lutego 2021 r., SK 39/19, OTK-A 2021/14.

pominąć faktu, że TK w dniu 15 grudnia 2020 r. wydał postanowienie sygnalizacyjne w sprawie o sygnaturze S 3/20, w którym wskazał konieczność usunięcia uchybień w prawie w odniesieniu do sformułowanej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. definicji budowli⁶. Wszystko to świadczy przede wszystkim o bardzo niskiej jakości ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, na co zresztą od wielu lat zwraca się uwagę w literaturze przedmiotu⁷, a które to głosy są konsekwentnie ignorowane przez ustawodawcę.

Charakterystyczne w kontekście działalności orzeczniczej TK w odniesieniu do regulacji dotyczących podatku od nieruchomości jest to, że w ostatnim czasie wydane orzeczenia miały przede wszystkim charakter interpretacyjny. Chodzi więc o orzeczenia, w których sentencji TK stwierdza zgodność (afirmatywne wyroki interpretacyjne) lub niezgodność (negatywne wyroki interpretacyjne) z Konstytucją RP przepisu prawnego w określonym rozumieniu. Zatem atrybut konstytucyjności lub niekonstytucyjności przypisany jest do normatywnej treści zakodowanej w przepisie prawnym, a ustalonej uprzednio w drodze wykładni⁸.

Skutkiem orzeczeń interpretacyjnych wydanych w sprawach P 33/09⁹, SK 13/15¹⁰ oraz SK 39/19¹¹ były formułowane przez podatników żądania zwrotu nadpłaconego podatku, co miało miejsce w oparciu o regulacje ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹². Na tym tle można postawić tezę, że przewidziana wskazaną ustawą procedura dochodzenia zwrotu nadpłaty w związku z orzeczeniami TK jest wadliwa, w szczególności nie uwzględnia tej kategorii orzeczeń, które mają charakter interpretacyjny. Zweryfikowanie tego założenia badawczego wymaga analizy zarówno przepisów ustawowych dotyczących dochodzenia nadpłat, jak i orzeczeń sądów administracyjnych, które zapadły na tym tle. Uzasadnieniem podjęcia wskazanego tematu jest jego duże praktyczne znaczenie, zwłaszcza gdy – jak wskazano – w odniesieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, regulującej podatek

6 W orzeczeniu tym TK postanowił na podstawie art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 2393) zasygnalizować Sejmowi i Senatowi oraz ministrowi finansów istnienie uchybień w prawie, których usunięcie jest niezbędne do zapewnienia spójności systemu prawnego Rzeczypospolitej Polskiej, w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170), polegających na zawarciu w tym przepisie odwołania do przepisów prawa budowlanego, co nie pozwala na zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie na podstawie przepisów ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

7 Por. np. L. Etel, R. Dowgier, Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany, Białystok 2013, s. 17.

8 Szerzej zob. T. Woś, Wyroki interpretacyjne i zakresowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, „Studia Iuridica Lublinensia” 2016, vol. XXV, 3, s. 987.

9 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK-A 2011/7/71.

10 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r., SK 13/15, OTK-A 2017/85.

11 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., SK 39/19, OTK-A 2021/14.

12 Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm. – o.p.

od nieruchomości, w ostatnich latach TK wydawał właśnie wyroki o charakterze interpretacyjnym.

1. Dochodzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości – zasady ogólne

Stosownie do art. 72 § 1 pkt 1 o.p. za nadpłatę uważa się przede wszystkim kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Powstanie nadpłaty może mieć swoje przyczyny w różnych zdarzeniach. Można w tym zakresie podzielić je na te, które są związane z błędem w rozliczeniu podatku przez podatnika (np. wadliwe wyliczenie lub zawyżona wpłata podatku), oraz takie, które wynikają z przyczyn niezależnych od podatnika. W tej drugiej grupie mieszczą się sytuacje, w których podatek zostaje zapłacony na podstawie decyzji organu podatkowego, która ze względu na jej sprzeczność z prawem następnie zostaje zmieniona, uchylona lub stwierdzono jej nieważność. Podstawą do wzruszenia decyzji może być w tym przypadku również orzeczenie TK stwierdzające niezgodność z Konstytucją RP przepisu, na podstawie którego została ona wydana. Podobnie za obiektywną przyczynę powstania nadpłaty można uznać sytuację, w której podatnik samodzielnie wyliczył i wpłacił podatek w oparciu o przepisy, których zgodność z ustawą zasadniczą zakwestionował TK.

Sięgając do zasad powstawania zobowiązań podatkowych wynikających z art. 21 o.p., stwierdzić należy, iż wysokość zobowiązania może wynikać zasadniczo ze złożonej deklaracji podatkowej lub decyzji. Jeżeli bowiem zobowiązanie podatkowe powstaje bez konieczności wydawania decyzji kształtującej jego wysokość podatnik, co do zasady, samodzielnie wylicza kwotę podatku w złożonej deklaracji i jest to kwota do zapłaty, chyba że organ podatkowy zakwestionuje ją poprzez wydanie decyzji określającej jej wysokość (art. 21 § 3 o.p.). Gdy natomiast do powstania zobowiązania konieczne jest wydanie przez organ podatkowy stosownej decyzji, kwota zobowiązania wynika z tejże decyzji.

Na tle powyższego należy wskazać, że dochodzenie nadpłaty w tych przypadkach, w których wysokość zobowiązania podatkowego wynika z wydanej przez organ podatkowy decyzji, możliwe jest jedynie po wzruszeniu tejże decyzji. Z kolei, gdy następuje samoobliczenie podatku w złożonej deklaracji, podatek w niej wykazany jest podatkiem do zapłaty, chyba że podatnik skoryguje deklarację. Wynikiem korekty może być powstanie nadpłaty.

Oba przypadki powstania nadpłaty oraz procedury jej dochodzenia mogą być uruchomione w następstwie wydania przez TK orzeczenia o niezgodności danego aktu prawnego z Konstytucją RP. Znajduje to odzwierciedlenie w przewidzianej w art. 240 § 1 pkt 8 o.p. przesłance do wznowienia postępowania podatkowego zakończonego ostateczną decyzją oraz w szczególnym, wynikającym z art. 74 o.p., trybie dochodzenia nadpłaty poprzez złożenie wniosku o jej zwrot.

2. Wzruszenie decyzji ostatecznej w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego

Zgodnie z jedną z ogólnych zasad postępowania podatkowego decyzje, od których nie przysługuje odwołanie, są ostateczne, a ich uchylenie lub zmiana, stwierdzenie nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w ustawie (art. 128 o.p.). Wyrażona w tym przepisie zasada trwałości ostatecznych decyzji podatkowych powoduje, że zakwestionowanie ich poprawności możliwe jest wyłącznie przy spełnieniu enumeratywnie wskazanych przesłanek. W kontekście analizowanego zagadnienia podnieść należy, że jako przesłankę wznowienia postępowania podatkowego w art. 240 § 1 pkt 8 o.p. wskazano sytuację, w której decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją RP lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł TK. Stanowi to realizację zasady wyrażonej w art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, który gwarantuje drogę prawną do wzruszenia rozstrzygnięć wydanych w indywidualnych sprawach w przypadku wydania orzeczenia TK o niezgodności z Konstytucją RP. W orzecznictwie podnosi się jednak, że samo dokonanie przez TK oceny przepisu prawa jako niezgodnego z normami Konstytucji RP nie powoduje automatycznie wyeliminowania z obrotu prawnego aktów administracyjnych wydawanych w indywidualnych sprawach, ale daje dopiero możliwość ich weryfikacji w toku wznowionego postępowania¹³.

Istotne jest też to, na co zwraca się uwagę w literaturze przedmiotu¹⁴, kiedy orzeczenie TK stwierdzające niezgodność z Konstytucją RP zostało ogłoszone lub z jaką inną datą wywiera skutek prawny. Zgodnie bowiem z art. 190 § 3 Konstytucji RP orzeczenia TK wchodzą w życie z dniem ogłoszenia, chyba że TK określi inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego. W konsekwencji, jeżeli fakt niezgodności z Konstytucją RP został stwierdzony po wydaniu decyzji, która posiada walor ostateczności, będzie to stanowiło podstawę do wznowienia postępowania podatkowego. Jeżeli jednak orzeczenie to zapadło już wcześniej i nie zostało uwzględnione w wydanej decyzji, to należałoby przyjąć, że jest to podstawa do stwierdzenia nieważności decyzji zasadniczo o przesłankę wskazaną w art. 247 § 1 pkt 2 o.p. (wydanie decyzji bez podstawy prawnej).

Odnosząc się do samej przesłanki wznowienia postępowania, o której mowa w art. 240 § 1 pkt 8 o.p., podnieść należy, iż podstawę wznowienia należy odczytywać w taki sposób, że dopuszczalne jest ono w sprawie zakończonej decyzją ostateczną, jeżeli decyzja ta została wydana na podstawie przepisu, o którego niekonstytucyjności orzekł TK i właśnie to orzeczenie Trybunału było bezpośrednią przyczyną elimi-

13 Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2022 r., II FSK 2171/19, LEX nr 3019641.

14 Zob. S. Presnarowicz, Komentarz do art. 240, (w:) L. Etel (red.), R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. II: Procedury podatkowe, art. 120–344, Warszawa 2022, s. 820.

nacji przepisu stanowiącego podstawę decyzji¹⁵. Ponadto skoro powołana regulacja posługuje się zwrotem „orzeczenie o niezgodności”, to – w mojej ocenie – brak jest podstaw do ograniczenia jej zastosowania jedynie do wyroków derogacyjnych i należy ją stosować także do wyroków interpretacyjnych¹⁶. Wyroki takie posługują się bowiem w swej sentencji formułą „przepis rozumiany w ten sposób, że (...) jest niezgodny z (...)”, która to sytuacja miała miejsce w zakresie podatku od nieruchomości w orzeczeniach o sygnaturach SK 13/15 oraz SK 39/19. Co więcej, wydaje się, że przesłanki z art. 240 § 1 pkt 8 o.p. nie można także odczytywać jedynie w literalnym kontekście sentencji wyroków TK. W mojej ocenie podstawą do wznowienia postępowania mógł być też wyrok w sprawie P 33/09, w którym TK uznał, że „Art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, Nr 96, poz. 620, Nr 225, poz. 1461 i Nr 226, poz. 1475 oraz z 2011 r. Nr 102, poz. 584, Nr 112, poz. 654 i Nr 171, poz. 1016), rozumiany w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”. Orzeczenie to mówi więc o zgodności z Konstytucją RP przepisów, ale jedynie przy ich odpowiednim rozumieniu. *A contrario* niezgodne z ustawą zasadniczą w świetle tego wyroku jest objęcie opodatkowaniem podziemnych wyrobisk górniczych. W mojej ocenie jest to więc także jedno z kategorii orzeczeń TK, które mogły stanowić podstawę do wznowienia postępowania podatkowego.

Słusznie w literaturze przedmiotu wskazuje się, że samo wznowienie postępowania w związku z orzeczeniem TK nie przesądza o treści rozstrzygnięcia, jakie wyda organ. Obowiązkiem tegoż organu jest bowiem ponowne rozpoznanie sprawy w oparciu o konkretny stan faktyczny oraz nowy stan prawny¹⁷. Jest to szczególnie ważne w odniesieniu do orzeczeń o charakterze interpretacyjnym, których zastosowanie wymaga przeprowadzenia przez organ podatkowy wykładni przepisów i wcale nie musi doprowadzić do uchylenia decyzji. O ile więc wyrok TK o tzw. prostych skutkach prawnych, stwierdzający niezgodność z Konstytucją RP, będzie zasadniczo

15 Wyrok NSA z dnia 12 marca 2019 r., II FSK 812/17, LEX nr 2644861.

16 Podobnie H. Filipczyk, Skutki prawne orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w postępowaniach w sprawach podatkowych w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 5, s. 14–21. W literaturze przedmiotu można spotkać się w tym zakresie z poglądem odmiennym; zob. B. Adamiak, Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego a wadliwość decyzji administracyjnej, (w:) I. Szydło-Niżnik, P. Dobosz, D. Dąbek, M. Smaga (red.), Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dr. hab. Józefa Filipka, Kraków 2001, s. 19.

17 D. Strzelec, Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów, Warszawa 2020, s. 141.

prowadził do wzruszenia decyzji, o tyle przy wyrokach interpretacyjnych w każdym przypadku skutku takiego nie sposób założyć.

Obok samoistnej przesłanki wznowienia postępowania podatkowego, które zakończono ostateczną decyzją, ordynacja podatkowa przewiduje także szczególny tryb podjęcia tego postępowania. Otóż zgodnie z art. 241 § 2 pkt 2 o.p. wznowienie postępowania podatkowego z przyczyn wymienionych w art. 240 § 1 pkt 8 następuje tylko na żądanie strony, które zostało wniesione w terminie miesiąca od dnia wejścia w życie orzeczenia TK. Naruszenie tego terminu stanowi przeszkodę do podjęcia postępowania i uzasadnia odmowę jego wznowienia w oparciu o art. 243 § 3 o.p.

3. Wniosek o zwrot podatku w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego

W odniesieniu do zobowiązań podatkowych, które powstają z mocy prawa i co do zasady są wykazywane przez podatników w złożonej deklaracji, przewidziano szczególny tryb dochodzenia nadpłaty określony bardzo lakonicznie w art. 74 o.p. Zasadniczym pytaniem, jakie w tym kontekście należy postawić, jest możliwość zastosowania tego trybu do tych spraw, w których TK wydał wyrok o charakterze interpretacyjnym. W art. 74 o.p. sformułowano przesłankę złożenia wniosku o zwrot nadpłaty w sposób odmienny niż ta, która uzasadnia wznowienie postępowania podatkowego (art. 240 § 1 pkt 8 o.p.). Zgodnie z tym przepisem: „Jeżeli nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a podatnik, którego zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1:

- 1) złożył jedną z deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2, lub inną deklarację, z której wynika wysokość zobowiązania podatkowego – wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot, składając równocześnie skorygowaną deklarację;
- 2) został rozliczony przez płatnika – wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot, składając równocześnie zeznanie (deklarację), o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1;
- 3) nie był obowiązany do składania deklaracji – wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot”.

Chodzi więc o powstanie nadpłaty w wyniku orzeczenia TK, przez co należy rozumieć bezpośredni wpływ tego orzeczenia na wysokość wykonanego zobowiązania podatkowego. W tym stanie rzeczy nie powinno budzić wątpliwości to, że również wyroki o charakterze interpretacyjnym mogą prowadzić do powstania nadpłaty, jeżeli przedstawione w nich rozumienie przepisu było inne niż te, które przyjęto na potrzeby wyliczenia podatku. Teza ta znajduje potwierdzenie w wyroku NSA z dnia 23

stycznia 2014 r.¹⁸, w którym wskazano: „Podstawą żądania zwrotu podatku może być nie tylko wyrok stwierdzający niezgodność przepisu z konstytucją, ale również wyroki interpretacyjne. Pozwalają one na utrzymanie w mocy zakwestionowanego przed TK przepisu prawa, ale tylko pod warunkiem jego określonej, prokonstytucyjnej wykładni. To oznacza, że jego odmienna interpretacja jest niekonstytucyjna. W konsekwencji interpretacyjne orzeczenie TK może być uznane za przyczynę powstania nadpłaty na podstawie art. 74 pkt ordynacji”.

Dopuszczenie możliwości złożenia wniosku o zwrot nadpłaty w oparciu o art. 74 o.p. również w przypadku wyroków interpretacyjnych pociąga za sobą określone problemy natury proceduralnej. Źródeł tych problemów należy poszukiwać, w mojej ocenie, przede wszystkim w tym, że analiza regulacji ordynacji podatkowej wskazuje na to, iż tryb zwrotu nadpłaty powstał dla orzeczeń derogacyjnych o prostym skutku prawnym, a nie dla orzeczeń interpretacyjnych. Skąd taki wniosek? Przede wszystkim art. 74 o.p. dający podatnikowi uprawnienie do złożenia wniosku o zwrot nadpłaty nie przewiduje wprost konieczności wydania w tym zakresie żadnego rozstrzygnięcia przez organ podatkowy, tak jakby *a priori* zakładano bezsporny charakter sprawy, co być może miałyby sens właśnie przy orzeczeniach derogacyjnych. Po drugie, sięgając do terminów zwrotu nadpłaty w art. 77 o.p., ustawodawca nie wyróżnia przypadku wydania decyzji w tej sprawie. Nie uzależnia więc terminu zwrotu od wydania przez organ podatkowy rozstrzygnięcia, lecz nakazuje zwrot nadpłaty w terminie 30 dni od dnia złożenia wniosku o jej zwrot (art. 77 § 1 pkt 4 o.p.). To również sugeruje, że sprawa zwrotu jest na tyle oczywista, że nie wymaga w istocie prowadzenia w szerszym zakresie postępowania dowodowego. Po trzecie wreszcie, o ile ustawodawca limituje czasowo możliwość złożenia wniosku o zwrot nadpłaty, wskazując wprost w art. 79 § 2 o.p., że uprawnienie to może być wykonane do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o tyle milczy w przedmiocie decyzji o zwrocie w art. 79 § 3 tej ustawy. Zgodnie z nim decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia może być wydana także po upływie tego terminu. Dlaczego ustawodawca nie wskazuje w tym przepisie również na decyzję w sprawie zwrotu nadpłaty? Można zakładać, że po prostu nie przewidywał konieczności wydania takiej decyzji.

Wskazane wyżej okoliczności pozwalają stwierdzić, że gdy podstawą do zwrotu nadpłaty jest derogacyjne orzeczenie TK, można zakładać szybki, bezdecyzyjny tryb zwrotu nadpłaty, co wynika z bezspornego charakteru sprawy (był przepis, na podstawie którego zapłacono podatek, a teraz go nie ma). Tryb ten nie może być jednak zastosowany w postępowaniach inicjowanych w związku z orzeczeniami interpretacyjnymi, gdyż z założenia są to sprawy sporne, odnoszące się do wykładni przepisów. Takie sytuacje miały miejsce na gruncie podatku od nieruchomości i wniosków o zwrot składanych w związku z wyrokami w sprawach SK 13/15 oraz SK 39/19. W li-

18 II FSK 2518/13, LEX nr 1433589.

teraturze przedmiotu podnoszono wątpliwości związane przede wszystkim z uzasadnieniem drugiego ze wskazanych orzeczeń¹⁹. I na tym tle szczególnie mocno ujawniły się mankamenty obowiązujących regulacji. Źródłem problemu jest w tym przypadku brak symetrii pomiędzy procedurą dochodzenia nadpłaty w związku z orzeczeniem TK (art. 74 o.p.) a dochodzeniem nadpłat w innych przypadkach (art. 75 o.p.). Problem ten nie jest nowy. Przypomnieć należy sytuację, jaka zaistniała na gruncie art. 79 § 2 o.p. Aktualnie przepis ten wyraźnie stwierdza, że zarówno wniosek o stwierdzenie, jak i wniosek o zwrot nadpłaty mogą być skutecznie złożone do upływu terminu przedawnienia. Dopiero w 2015 r. rozciągnięto jego stosowanie na wniosek o zwrot nadpłaty. Do tego czasu nie było w regulacjach o.p. wyartykułowanego żadnego ograniczenia czasowego możliwości złożenia przez podatnika wniosku o zwrot nadpłaty na podstawie art. 74 o.p. Uzasadniało to twierdzenie, że wnioski te mogły być składane także po przedawnieniu zobowiązań podatkowych. Jednak stanowiska tego nie podzielił NSA, argumentując, że te dwa wnioski (wniosek o zwrot i wniosek o stwierdzenie nadpłaty) powinny być na gruncie ordynacji podatkowej traktowane w identyczny sposób i w związku z tym nie wszczynają postępowań w sprawie nadpłaty, jeżeli zostały złożone po upływie terminu przedawnienia²⁰. W istocie orzeczenie sądu stanowiło rodzaj rozumowania przez analogię (*per analogiam*), opierającego się na zasadzie, że fakty podobne do siebie pod istotnym względem powinny pociągać za sobą te same lub podobne konsekwencje. W nauce stosowanie analogii w prawie podatkowym, jako metody wypełniania luk w prawie, dopuszczalne jest dość powszechnie z tym zastrzeżeniem, że nie powinno ono prowadzić do naruszenia praw podatnika i rozszerzenia jego obowiązków, w tym zakresu obowiązku podatkowego²¹. W przepisach prawa podatkowego nie sformułowano wprost zakazu stosowania analogii. Dopuszcza się stosowanie tego rodzaju rozumowania prawniczego m.in. w procedurze podatkowej²². Przepisy proceduralne pełnią bowiem służebną rolę w stosunku do norm prawa materialnego. Mają umożliwić ich realizację. Nie można także pominąć określonych funkcji gwarancyjnych procedury, co jest szczególnie istotne w aspekcie administracyjnego charakteru stosunków na linii podatnik – organy podatkowe.

19 Zob. L. Etel, Co wynika z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. w sprawie SK 39/19?, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2021, nr 7, s. 6 i n. oraz R. Dowgier, Opodatkowanie nieruchomości przedsiębiorców – uwagi na tle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. (SK 39/19), (w:) R. Skarzyński, E. Kuźełewska, J. Matwiejuk, A. Jackiewicz, A. Olechno, L. Jamróz, A. Bartnicki, K. Bezubik (red.), Prawo konstytucyjne w systemie prawa. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Stanisławowi Bożykowi z okazji 70. rocznicy urodzin i 45-lecia pracy naukowej, Białystok, 2022, s. 513 i n.

20 Wyrok NSA z dnia 9 listopada 2017 r., I FSK 2300/15, LEX nr 2403832.

21 Por. B. Brzeziński, Wprowadzenie do prawa podatkowego, Toruń 2008, s. 300–302; R. Mastalski, Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008, s. 124–125 oraz powołana tam literatura.

22 Zob. B. Brzeziński, J. Jeziernski, Z problematyki wykładni prawa podatkowego, Łódź 1992, s. 159 oraz E. Smoktunowicz, J. Mieszkowski, Źródła i wykładnia prawa podatkowego, Białystok 1998, s. 99.

Powyższe pozwala przyjąć, że w sytuacji orzekania w sprawie wniosku o zwrot nadpłaty już po upływie terminu przedawnienia poprzez analogię należy zastosować odnoszący się do decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty art. 79 § 3 o.p. Oznacza to, że tak decyzja o stwierdzeniu nadpłaty, jak i decyzja w sprawie zwrotu nadpłaty powinna być wydana również po upływie terminu przedawnienia, o ile stosowany wniosek w tym zakresie został złożony przed upływem tego terminu. Tylko przy takim kierunku wnioskowania podatnik uzyska prawo do rozstrzygnięcia o jego uprawnieniu w postaci prawa do zwrotu nadpłaty. Konsekwencją wydania takiej decyzji po upływie przedawnienia jest jednak to, że organ podatkowy nie powinien odrębnie określać wysokości zobowiązania podatkowego, gdy uznaje wniosek podatnika za niezasadny. Zgodnie bowiem z uchwałą NSA z dnia 29 września 2014 r.²³: „W świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej)”.

Na powyższym zastosowanie analogii w zakresie wniosków o zwrot nadpłaty wynikającej z orzeczenia TK się jednak nie kończy²⁴. Złożenie wniosku wszczynają postępowanie, które – w zależności od dokonanych ustaleń – może zakończyć się w różny sposób. Tryb i treść rozstrzygnięcia są zależne od stanu faktycznego mającego miejsce w danej sprawie²⁵. Zakładać bowiem należy, że w przypadku sporu co do zasadności wniosku powinien być on na zasadzie ogólnej wynikającej z art. 207 o.p. rozstrzygnięty decyzją²⁶. Takie decyzje przewiduje ustawodawca przy rozpoznaniu wniosków o stwierdzenie nadpłaty i wiąże z nimi określone skutki prawne. Organ podatkowy może odmówić stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części. Zgodnie z art. 75 § 4a o.p. w tym ostatnim przypadku organ podatkowy określa wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. W zakresie, w jakim wniosek jest niezasadny, organ odmawia stwierdzenia nadpłaty. Decyzja taka, obok rozstrzygnięcia w przedmiocie nadpłaty, określa więc też wysokość zobowiązania w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania objętych wnio-

23 III FPS 4/13, ONSAiWSA 2015/1/1.

24 Zob. R. Dowgier, O problematyce nadpłat powstałych w związku z orzeczeniami Trybunału Konstytucyjnego, „Krytyka Prawa” 2019, nr 2, t. 11, s. 177.

25 Zob. L. Etel, komentarz do art. 74 (w:), L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2021.

26 Zgodnie z tym przepisem: „§ 1. Organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej. § 2. Decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji”.

skiem (zgodnie z art. 79 § 3 w zw. z art. 75 § 4a nie jest to odrębna decyzja określająca i może być wydana również po upływie terminu przedawnienia). Jest to konieczne z uwagi na art. 81b § 2a o.p., który stanowi: „Korekta złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie wywołuje skutków prawnych w razie odmowy stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części oraz w razie umorzenia postępowania w związku z wycofaniem wniosku. W uzasadnieniu wydanej decyzji organ podatkowy wskazuje bezskuteczność takiej korekty”. Brak określenia wysokości zobowiązania na podstawie art. 75 § 4a o.p. w zakresie objętym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty powodowałby, że prawidłowa wysokość zobowiązania nie wynikałaby ani z deklaracji, ani z decyzji.

W art. 81b § 2 o.p. nie wskazano na decyzje o odmowie zwrotu nadpłaty w całości lub w części, co powoduje, że zakwestionowanie skorygowanej przez podatnika deklaracji byłoby możliwe jedynie poprzez decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Rozwiązanie to ma jednak ten mankament, że niepotrzebnie multiplikuje postępowania związane z wnioskiem o zwrot nadpłaty (postępowanie w sprawie zwrotu oraz w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego). To właśnie po to, aby uniknąć tego rodzaju sytuacji z początkiem 2016 r., zmodyfikowano tryb stwierdzenia nadpłaty i wprowadzono regulację art. 81b § 2a o.p. Gdyby jednak nawet określać wysokość zobowiązania podatkowego w przypadku braku pełnej akceptacji wniosku o zwrot nadpłaty, to nie byłoby to wobec brzmienia art. 79 § 3 o.p. możliwe już po upływie terminu przedawnienia. Jednocześnie bowiem w orzecznictwie wskazuje się na niemożność określania wysokości zobowiązania po przedawnieniu²⁷. W konsekwencji konieczne jest przy decyzji odmawiającej zwrotu nadpłaty w całości lub w części zastosowanie poprzez analogię art. 81b § 2a o.p. Gdy odmowa następuje jedynie w części, odpowiednie zastosowanie powinien znaleźć też art. 75 § 4a o.p. Oznacza to, że identycznie jak w odniesieniu do decyzji o odmowie stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części odmowa zwrotu nadpłaty powoduje, iż korekta złożona wraz z wnioskiem o zwrot nadpłaty nie wywołuje skutków prawnych, o czym informuje się w uzasadnieniu decyzji²⁸. W zakresie objętym wnioskiem o zwrot nadpłaty, której odmówił organ podatkowy, wysokość zobowiązania podatkowego będzie więc wynikała z pierwotnej deklaracji bez uwzględnienia jej korekty. Powyższe pozwala na zachowanie spójności pomiędzy wynikającą z deklaracji wysokością zobowiązania podatkowego a decyzją w przedmiocie odmowy zwrotu nadpłaty w zakresie przedmiotów opodatkowania objętych wnioskiem o zwrot.

27 Zob. uchwała NSA z dnia 3 grudnia 2012 r., I FPS 1/12, ONSAiWSA 2013/3/37.

28 Literalna wykładnia art. 81b § 2a o.p. w stanie faktycznym sprawy może też prowadzić do wniosku, że w przypadku uprzedniego wydania decyzji o odmowie stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części złożona korekta deklaracji nie wywołuje skutków prawnych w pełnym zakresie. Wraz z wnioskiem o zwrot nadpłaty i stwierdzenie nadpłaty złożono bowiem jedną korektę deklaracji.

Wnioski

Na tle poczynionych rozważań stwierdzić należy, że wskazana we wstępnej części niniejszego opracowania teza badawcza została zweryfikowana pozytywnie. Obowiążąca procedura dochodzenia nadpłat powstałych w związku z orzeczeniami TK jest wadliwa i wymaga korekty.

Ordynacja podatkowa uwzględnia w swoich regulacjach sytuację, w której skutkiem kontroli wykonywanej przez TK jest orzeczenie o niezgodności przepisów ustawy podatkowej z Konstytucją RP. Stan taki może prowadzić do powstania nadpłaty, a jej dochodzenie przez podatnika możliwe jest w dwóch trybach w zależności od tego, czy w sprawie była wydana decyzja, czy też podatnik samodzielnie wyliczył podatek. W tym pierwszym przypadku ustawodawca dopuścił możliwość wznowienia postępowania podatkowego zakończonego ostateczną decyzją. Sformułowana w art. 240 § 1 pkt 8 o.p. przesłanka wznowienia, jaką jest wydanie decyzji na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją RP orzekł TK, budzi jednak w praktyce wątpliwości co do możliwości jej zastosowania przy wyrokach interpretacyjnych. Nie prowadzą one bowiem do derogacji z systemu prawa danych regulacji, lecz jedynie ich określonego rozumienia. W mojej jednak ocenie, mając na uwadze przede wszystkim wyrażoną w art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji zasadę równości, nie sposób jest przyjąć, że forma rozliczenia podatku (decyzja, samoobliczenie) przesądzałyby o tym, że przy wyrokach interpretacyjnych tylko część z podatników mogłaby odzyskać nadpłatę. Nie jest to, moim zdaniem, cecha na tyle relewantna, aby prowadzić do tego rodzaju wniosków. Do naruszenia wskazanej zasady doszłoby, gdyby zakładać, że wyroki te nie stanowią podstawy do wznowienia postępowania, ale umożliwiają złożenie wniosku o zwrot nadpłaty w trybie art. 74 o.p.

Brak jest też podstaw do przyjęcia odmiennego na gruncie procesowym traktowania podatników, którym przysługuje prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz wniosku o zwrot nadpłaty w związku z orzeczeniem TK. O ile takie rozróżnienie można zaakceptować w kontekście różnic w naliczaniu oprocentowania nadpłat (choć jest to temat na odrębną dyskusję²⁹), o tyle brak jest racjonalnych argumentów za jego funkcjonowaniem na gruncie proceduralnym. W istocie jest to szerszy problem ujednolicenia procedury zwrotu nadpłaty oraz stwierdzenia nadpłaty. Oba tryby powinny być realizowane w tych samych ramach prawnych, gdy tymczasem takiej zbieżności nie ma. W obowiązującym stanie prawnym konieczne jest więc stosowanie analogii celem umożliwienia rozpoznania wniosków o zwrot

29 Z art. 78 § 5 o.p. wynika, że nadpłaty powstałe w związku z orzeczeniami TK są oprocentowane od daty ich powstania, gdy tymczasem w przypadku samoobliczenia podatku i wystąpienia o stwierdzenie nadpłaty oprocentowanie może być naliczane najwcześniej od dnia złożenia wniosku; zob. szerzej S. Bogucki, M. Romanowicz, Problem oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku uchylecia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego po orzeczeniu niekonstytucyjności, „Przegląd Prawa Publicznego” 2015, nr 11, s. 49 i n.

nadpłaty również w tych przypadkach, gdy są one w całości lub w części niezasadne, a rozstrzygnięcia w tym zakresie wydawane są już po upływie terminu przedawnienia. Ponadto w celu uniknięcia multiplikowania postępowań, co było mankamentem znowelizowanej z początkiem 2016 r. procedury stwierdzenia nadpłaty, zasadne jest stosowanie do wniosków o zwrot nadpłaty także art. 81b § 2a o.p. Odmienna argumentacja prowadziłaby do tego, że dla pewnej kategorii spraw organy podatkowe w istocie nie mogłyby w ogóle negatywnie rozpoznawać wniosków o zwrot nadpłaty. Byłoby tak wtedy, gdy wniosek taki zgodnie z prawem (art. 79 § 2 o.p.) złożony byłby jeszcze przed upływem terminu przedawnienia, ale rozstrzygnięcie w tym zakresie wydawane byłoby już po tym terminie.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., *Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego a wadliwość decyzji administracyjnej*, (w:) I. Szydło-Niżnik, P. Dobosz, D. Dąbek, M. Smaga (red.), *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dr. hab. Józefa Filipka*, Kraków 2001.
- Bogucki S., Romanowicz M., *Problem oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku uchylecia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego po orzeczeniu niekonstytucyjności*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2015, nr 11.
- Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008.
- Brzeziński B., Jezierski J., *Z problematyki wykładni prawa podatkowego*, Łódź 1992.
- Dowgier R., *Opodatkowanie nieruchomości przedsiębiorców – uwagi na tle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. (SK 39/19)*, (w:) R. Skarzyński, E. Kuźlewska, J. Matwiejuk, A. Jackiewicz, A. Olechno, L. Jamróz, A. Bartnicki, K. Bezubik (red.), *Prawo konstytucyjne w systemie prawa. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Stanisławowi Bożykowi z okazji 70. rocznicy urodzin i 45-lecia pracy naukowej*, Białystok 2022.
- Dowgier R., *O problematyce nadpłat powstałych w związku z orzeczeniami Trybunału Konstytucyjnego*, „Krytyka Prawa” 2019, nr 2, t. 11.
- Etel L., *Co wynika z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. w sprawie SK 39/19?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2021, nr 7.
- Etel L., *Komentarz do art. 74*, (w:) L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2021.
- Etel L., Dowgier R., *Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, Białystok 2013.
- Filipczyk H., *Skutki prawne orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w postępowaniach w sprawach podatkowych w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 5.
- Kosikowski C., *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Presnarowicz S., *Komentarz do art. 240*, (w:) L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. II: Procedury podatkowe, art. 120–344*, Warszawa 2022.

Smoktunowicz E., Mieszkowski J., Źródła i wykładnia prawa podatkowego, Białystok 1998.

Strzelec D., Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów, Warszawa 2020.

Woś T., Wyroki interpretacyjne i zakresowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, „Studia Iuridica Lublinensia” 2016, vol. XXV, 3.

Mariusz Popławski

Uniwersytet w Białymstoku, Polska

m.poplawski@uwb.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1403-3033>

Gábor Hulkó

Széchenyi István University, Węgry

gabor.hulko@email.cz

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9139-6893>

Tetiana Iefymenko

Narodowa Akademia Nauk Ukrainy, Ukraina

efimenko@afu.kiev.ua

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9163-3959>

Bogumił Pahl

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Polska

bogumil.pahl@uwm.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4089-7580>

Kontrola dokonywania zapłaty podatków lokalnych. Prawnoporównawcze studium przypadku

Control of Local Tax Payments: A Comparative Law Case Study

Abstract: Tax payment is the basic form of fulfilling a tax obligation. It is included in the effective method of removing tax liabilities. As part of the control of payments of local taxes carried out by the tax authorities, it was found that an unauthorized employee of this authority unlawfully accepted payments of taxes that he did not pay to the account of the tax authority. A legal doubt has arisen in this respect as to whether the payment made in the above-mentioned circumstances is the payment of tax that gives rise to the removal of the tax liability. The main goal of the authors, within the research topic undertaken, is to verify the research hypothesis, according to which the taxpayer's transfer of funds to an unauthorized employee of a tax authority, confirmed by a receipt, cannot be considered as payment of the tax. The study analyzes the above-mentioned issues on the basis, above all, of the provisions of Polish tax law, which do not define the concept of tax payment, although they indicate the forms of payment.

In order to get a broader perspective on the subject matter, the author analyzed selected regulations concerning the above-mentioned issues in Hungary and Ukraine.

Keywords: expiry of tax liability, payment of tax, tax authority, unauthorized employee of the tax authority

Słowa kluczowe: wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, zapłata podatku, organ podatkowy, nieuprawniony pracownik organu podatkowego

Wprowadzenie

Przyczynkiem do podjęcia się tematyki dotyczącej kontroli prawidłowości zapłaty podatków było stwierdzenie, na podstawie analizy orzecznictwa sądowego, występowania wielu sytuacji, w których nieupoważnieni pracownicy organu podatkowego bezprawnie przyjmowali wpłaty podatków, których następnie nie przykazywali na konto tego organu¹. Ustalenie istnienia takich bezprawnych działań następowało najczęściej w ramach kontroli wewnętrznych wpłat organu podatkowego, tj. kontroli wpłat podatków sprawowanych przez pracowników organu podatkowego pełniących funkcje kierownicze w tej jednostce². Kontrole te powinny być traktowane jako element szeroko pojętych kontroli finansów publicznych, która była istotna w przeszłości³, ale jest również istotna obecnie w kontekście ochrony interesów finansowych państwa⁴, a także Unii Europejskiej⁵.

Kontrole wewnętrzne, o których mowa wyżej, ujawniały sytuacje, w których pracownik organu podatkowego zatrudniony w urzędzie obsługującym organ podatkowy na stanowisku ds. księgowości podatkowej przyjmował od podatników w sposób nieuprawniony (nie będąc inkasentem, pomimo braku wydzielenia kasy

1 Zob. wyroki WSA we Wrocławiu z dnia 4.11.2021 r., sygn. I SA/Wr 158/21, I SA/Wr 156/21, I SA/Wr 173/21, I SA/Wr 157/21, a także z dnia 10.03.2022 r., sygn. I SA/Wr 940/21.

2 Na temat kontroli wewnętrznej zob. M. Ofiarska, Unormowanie kontroli wewnętrznej finansów publicznych w ustawie o związku metropolitalnym w województwie śląskim, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 23, nr 3, s. 85 i n.

3 M. Daniłowski, The evolution of the state control system in Soviet Russia and the Soviet Union in 1917–1953, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2020, vol. 18(2), s. 91–109.

4 Zob. M. Kucheriavenko, Metodological issues of tax doctrine of Ukraine, „Ukrainian legal doctrine, Public law doctrine of Ukraine” 2016, vol. 2, Z. Ofiarski, Istota i zakres kontroli wykonywanej przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 23, nr 3, s. 53 i n.

5 G. Nyikos (red.), Államháztartási ellenőrzési ismeretek [Explanations on control of public finances]. Budapest 2018: A. Pajor, A. Szabó (red.), Az adó- és vámhatósági ellenőrzések komplex rendszere [Complex system of tax and customs controls], Budapest 2022; M. Kucheriavenko, Constitutional Principles and Improvement of the tax System in Ukraine. In The legal system of Ukraine. Past, Present, and Futur. Constitutional Foundations of the legal system of Ukraine and Problems of Improvement, 2013 vol. 2; A.P. Chociej, P. Woltanowski, Kontrola realizacji programów operacyjnych przez Instytucje Zarządzające w kontekście ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 23, nr 3, s. 67 i n.

organu podatkowego w urzędzie gminy oraz nie będąc do tego upoważnionym zakresem obowiązków pracownika) wpłaty gotówkowe, które nie były następnie przekazywane na rachunek organu. Zdaniem podatników dokonanie wpłaty podatku było skuteczne i prowadziło do wygasania zobowiązań podatkowych. Zaprezentowane wyżej stanowisko podatników zostało także zaakceptowane w ww. orzecznictwie.

Na gruncie opisanej sytuacji istnieje jednak wątpliwość prawna na gruncie prawa polskiego, czy rzeczywiście wpłaty, które miała miejsce w ww. okolicznościach, powodują wygaśnięcie zobowiązania podatkowego.

Zasadniczym celem autorów, w ramach podjętego tematu badawczego, jest zatem weryfikacja hipotezy badawczej, zgodnie z którą przekazanie przez podatnika środków pieniężnych nieupoważnionemu pracownikowi organu podatkowemu nie może być uznane za zapłatę podatku, prowadzącą do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

W niniejszym opracowaniu wykorzystano metodę dogmatycznoprawną, a także empiryczną w tym kontekście, że objęto analizą orzeczenia sądowe nie tylko z perspektywy zawartych w niej argumentacji prawnych, ale także stanów faktycznych, które były przedmiotem tych rozstrzygnięć sądowych. W pracy zastosowano także metodę prawnoporównawczą, objęto bowiem analizą nie tylko regulacje polskie, ale również przepisy prawne wybranych państw obcych (Węgry, Ukraina). W celu adekwatnego porównania polskich przepisów z regulacjami zagranicznymi zdecydowano się na analizę przepisów dwóch państw, przy czym jednego państwa z Europy Środkowej (Węgry) i jednego państwa z Europy Wschodniej (Ukraina)⁶. Sytuacja systemu prawnego pierwszego z nich jest porównywalna do systemu prawnego funkcjonującego w Polsce, m.in. w związku z przynależnością Węgier do Unii Europejskiej, a także przejściu podobnego do Polski okresu po bardzo poważnej transformacji systemowej, która nastąpiła pod koniec lat 80. XX wieku⁷. Dla osiągnięcia pewnej przeciwwagi postanowiono również poddać analizie rozwiązania obowiązujące

6 A. Krysovaty, *Modern tendencies of fiscal policy in European economic space*; Ternopil 2017; T. Iefymenko, *Fiscal regulation of national economies' sustainable growth*, „Science and Innovation” 2020, vol. 16(5), s. 20–35.

7 Oczywiście w podobnej sytuacji jest wiele państw Europejskich, które muszą się mierzyć z różnymi problemami, w tym m.in. korupcją, wynikającymi z okresu, w którym wiele państw Europy były pod wpływem systemu komunistycznego. Zob. K. Kuźmicz, *The Philosophical Condition for Instrumentalisation of the Law in Communist Utopia*, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2016, vol. 14(1), s. 311–323; A. Olechno, *Reminiscencje ustrojowe USRR po 1990 roku*, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2018, vol. 16(1), s. 55–67; A. Bartnicki, *Boris Yeltsin's Russia – the political legacy of communism*, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2018, vol. 16(1), 93–110; P. Zawadzki, *Corruption in the Balkans as an Obstacle to the Three-Seas-Initiative Overview of Anti-Corruption Institutions in Bulgaria, Croatia, Poland, Romania and Slovenia*, „Eastern European Journal of Transnational Relations” 2021, vol. 4(2), 69–86.

na Ukrainie, która co prawda nie jest członkiem UE, ale ma aspiracje w tym zakresie i uzyskała w 2022 r. oficjalnie status kandydata do tej organizacji międzynarodowej⁸.

1. Podstawowe uwarunkowania prawne dotyczące zapłaty podatku powodującej wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w systemie polskim, ukraińskim oraz węgierskim

Stosunek podatkowoprawy, łączący podatnika ze związkiem publicznoprawnym, jest ograniczony w czasie i ustaje wskutek wystąpienia określonych okoliczności. Ich katalog zawiera art. 59 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁹. Zgodnie z tym przepisem zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części m.in. wskutek zapłaty. Ustawodawca nieprzypadkowo jako pierwszą okoliczność skutkującą wygaśnięciem zobowiązania podatkowego wskazuje zapłatę. Jest to podstawowy sposób wykonania zobowiązań podatkowych¹⁰. Zalicza się go w doktrynie prawa podatkowego do efektywnych sposobów zakończenia stosunku prawnopodatkowego¹¹, tj. takich, w wyniku których wierzyciel podatkowy zostaje zaspokojony¹². Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego jest więc zazwyczaj równoznaczne z wygaśnięciem stosunku podatkowoprawnego, który powstał w momencie indywidualizacji obowiązku podatkowego.¹³ Oznacza to, że po wygaśnięciu zobowiązania podatkowego – niezależnie od tego, czy miało to miejsce w sposób efektywny, czy też nie (np. przedawnienie) – nie istnieją już więzi prawne między podatnikiem a związ-

8 W kontekście zagadnień dotyczących funkcjonowania UE zob. R. Grzeszczak, M. Muchel, Provisional Measures Against EU Member States in the light of the Białowieża Forest case, „Eastern European Journal of Transnational Relations” 2018, vol. 2(1), s. 21–35; S. Lipiec, The Legal Services Market for Ukrainians in the European Union: The Example of Poland, „Eastern European Journal of Transnational Relations” 2022, vol. 5(2), 67–84.

9 Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm. – dalej powoływana jako o.p.

10 L. Etel, (w:) L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2022, s. 712; J. Małecki, (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2004, s. 325.

11 B. Brzeziński, (w:) B. Brzeziński, A. Olesińska, Prawo podatkowe. Część szczegółowa, Toruń 2001, s. 40; R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2001, s. 179; A. Gorgol, (w:) W. Wójtowicz (red.), A. Gorgol, A. Kuś, P. Smoleń, M. Tyrakowski, K. Wojewoda – Buraczyńska, W. Wójtowicz, Zarys finansów publicznych i prawa finansowego, Warszawa 2020, s. 220.

12 Podział wygasania zobowiązań podatkowych na efektywne i nieefektywne krytycznie jest oceniany przez H. Dzwonkowskiego; zob. szerzej: H. Dzwonkowski, M. Kurzac, (w:) H. Dzwonkowski (red.), P. Smoleń, M. Zdebel, M. Bogucka-Felczak, A. Buczek, M. Budziarek, M. Munnich, T. Nowak, J. Serwacki, M. Damaz, M. Duda, J. Gorąca, A. Grabowicz, K. Ignaczak, J. Kondratowska, A. Kurczewska, M. Kurzac, J. Marusik, J. Olesiak, Ł. Pajor, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2016, s. 439.

13 W nauce prawa podatkowego wygaśnięcie zobowiązania podatkowego określa się jako ustanie więzi prawnej obligującej podatnika do zapłaty podatku – zob. O. Łunarski, Zapłata podatku, Gdańsk 2002, s. 41.

kiem publicznoprawnym, będącym wierzycielem zobowiązania podatkowego. Cechę zapłaty podatku stanowi zatem celowość działania. Celem tym jest doprowadzenie do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego¹⁴. Obowiązek zapłaty podatku to obowiązek osobisty i nie może być znoszony na przykład w drodze umów cywilnoprawnych zawieranych między podatnikiem a osobą trzecią¹⁵.

W systemie ukraińskim wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następuje dopiero po dokonaniu pełnej zapłaty należnych kwot podatku przez podmiot zobowiązany, przy czym powinno to nastąpić w terminach wynikających z przepisów prawa podatkowego (UKP, art. 38). Jednocześnie, zgodnie z art. 87 ust. 7 UKP, jakiegokolwiek przenoszenie podatku lub długu podatkowego podatnika na osoby trzecie jest niedopuszczalne. Wskazuje się, że w celu podniesienia poziomu dobrowolnych wpłat podatków i zminimalizowania fizycznych kontaktów między przedstawicielami organów podatkowych a podatnikami konsekwentnie zachodzą procesy cyfryzacji realizacji przepisów prawa podatkowego, celnego i ubezpieczeń społecznych¹⁶.

Zgodnie z prawem ukraińskim podatnicy mają prawo samodzielnie regulować podatki, ale również mogą powierzyć upoważnionym pełnomocnikom prowadzenie spraw związanych z opłacaniem podatków oraz reprezentacją swoich spraw podatkowych przed organami podatkowymi. Zgodnie z art. 17 i 19 Ukraińskiego kodeksu podatkowego¹⁷ podmioty te, w przeciwieństwie na przykład do płatników, działają na podstawie pełnomocnictwa odpowiednio poświadczonego. Oznacza to, że wobec osób będących pełnomocnikami przepisy prawa nie określają szczególnych reguł związanych na przykład z płaceniem przez nich podatków za podatników ani nie określają zasad odpowiedzialności z tym związanych¹⁸. Przedstawiciele podatnika korzystają natomiast z uprawnień przysługujących podatnikom, a wynikających z UKP, ale w granicach zawartego pełnomocnictwa, przy czym zasady ich odpowiedzialności regulują akty prawne inne niż UKP¹⁹.

Zgodnie z ukraińskim prawem podatkowym podatki pobierane od podatników są przekazywane do odpowiednich budżetów zgodnie z Ukraińskim kodeksem bu-

14 M. Ślifirczyk, Wykonanie, niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego, Warszawa 2018, s. 211–212.

15 Zob. również P. Borszowski, Zmiana podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, „Glosa” 2001, nr 9, s. 2 i n.

16 A. Krysovatyi, V. Valihura, I Hutsul, F. Tkachyk, & V. Dmytriv, Fiscal Aspects of the Functioning of the Electronic Declaration System of Citizens' Income and Property in Ukraine. In 2020 10th International Conference on Advanced Computer Information Technologies. September 16–18, 2020 Deggendorf, Germany, s. 533–536.

17 Ukraiński kodeks podatkowy określany również jako UKP.

18 D. Hetmantsev, O. Koval, A. Yu & M.V. Nechay, Administration of tax payments: problems of theory and practice (Science and practice manual) Kyiv: IURINCOM Inter (2017).

19 *Ibidem*.

dżetowym²⁰, przy czym następuje to poprzez odpowiednie rachunki prowadzone w dyrekcjach Skarbu Państwa Ukrainy (UKP, paragrafy 168.4.1, 168.4.4, 168.4.5 art. 168). Zwrócić należy uwagę, że odpowiedzialność za terminowe i pełne przekazanie kwot podatku do odpowiedniego budżetu jest oddzielnie regulowana i ciąży ona na podatnikach oraz innych podmiotach zobowiązanych (UKP, paragrafy 168.4.7, 168.4.8, 168.4.9, 168.4.10 art. 168). Istnieją przy tym określone normy stymulujące do tego, aby nastąpiło przymusowe wypełnienie obowiązków podatkowych, spowodowanych albo nieterminową zapłatą podatku, niezapłaceniem go w terminie określonym przez prawo, albo zapłatą w określonym terminie, ale w mniejszej wysokości. Podmioty zobowiązane do zapłaty podatku mogą być na przykład ukarane zarówno za umyślne, jak i nieumyślne naruszenie zasad płatności należności podatkowych (artykuł 124 UKP), choć obecnie skuteczność ich może być ograniczona z uwagi na specjalne reżimy podatkowe ustanowione na Ukrainie, spowodowane pandemią i okresem wojny.

W węgierskim systemie prawnym zobowiązanie podatkowe wygasa w momencie zapłaty podatku²¹, przy czym w przypadku wpłaty gotówką istotna jest data wpłaty podatku w kasie dostawcy usług płatniczych lub organu podatkowego²². Ustanowiono jednocześnie ogólną zasadę, zgodnie z którą we wszystkich przypadkach nieuregulowanych wprost w przepisach datę zapłaty podatku stanowi data zaksięgowania wpłaty na rachunku organu podatkowego²³.

Zapłata podatku musi być właściwie zidentyfikowana. Podatki, cła i inne należności publicznoprawne muszą być wpłacone na odpowiednie rachunki bankowe, przy czym przy wpłacie należy określić wszystkie dane identyfikujące płatność (np. numer identyfikacji podatkowej podatnika, numery akt, numer decyzji itp.), tak aby mogła nastąpić dokładna identyfikacja płatności podatku²⁴. Odpowiedzialność za

20 M. Kucheriavenko, *Constitutional Principles and Improvement of the tax System in Ukraine*. In *The legal system of Ukraine. Past, Present, and Future*, vol. 2 (Constitutional Foundations of the legal system of Ukraine and Problems of Improvement), 2013.

21 Par. 21 dekretu Rządu Węgier nr 465/2017 (XII.28.) w sprawie szczegółowych zasad postępowania w administracji podatkowej, Korm. rendelet az adóigazgatási eljárás részletszabályairól, <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=A1700465.KOR> – dalej określanego dekretem

22 W par. 21 dekretu określono także inne sytuacje, w których następuje zapłata podatku. W przypadku płatności przelewem (np. przelew bankowy) istotna jest data obciążenia rachunku podatnika podatkiem; w przypadku płatności poleceniem przelewu gotówkowego (tj. płatności specjalnym rodzajem czeku tzw. „żółtym czekiem”) datę zaksięgowania podatku oraz a w przypadku płatności elektronicznej datę określone przez zasady takich płatności.

23 Z. Ercsey, *Felelősség az adójogban* [Liability in tax law], (w:) R. Szuchy (red.), *Az üzleti jog egyes modern kihívásai* [Modern challenges in business law], Budapest 2017.

24 C. Bokor, T. Borók, G. Futó, K. Palotai, L. Szatmári, C. Szilovics, *Adó 2022 Magyarázatok* [Tax 2022 Commentaries], Budapest 2022.

błędy w ww. zakresie leżą po stronie podatnika i mogą prowadzić do konsekwencji prawnych związanych m.in. z brakiem lub opóźnieniem płatności²⁵.

W systemie węgierskim możliwość zapłaty podatku w kasie organu podatkowego musi wynikać wprost z przepisów prawa podatkowego²⁶. Jest to dość szczególna możliwość, która ma zastosowanie tylko w przypadku podatku uiszczanego w związku z nabyciem własności pojazdu mechanicznego lub przyczepy²⁷. Stanowiska kasjerskie są przy tym wyraźnie i czytelnie oznakowane, obsługiwane przez upoważniony personel, a organ podatkowy odpowiada tylko za płatności dokonane w takim miejscu²⁸. W przeciwnym razie odpowiedzialność za zapłatę spoczywa na podatniku. Jednocześnie jednak istnieje domniemanie, że kasa obsługiwana jest przez osobę uprawnioną. W praktyce oznacza to, że jeśli podatnik wpłaca podatek do odpowiednio wyznaczonej kasy, nie musi sprawdzać uprawnień pracownika tam pracującego²⁹.

2. Ocena prawna wpłat dokonanych przez podatnika na rzecz nieuprawnionego pracownika organu podatkowego na gruncie prawa polskiego

W celu weryfikacji ww. hipotezy badawczej należy dokonać analizy przede wszystkim regulacji prawnych dotyczących możliwości zapłaty podatku gotówką, których zastosowanie prowadzić będzie do skutecznego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Należy zwrócić uwagę na art. 59 § 1 pkt 1 o.p. Zgodnie z tym przepisem zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek zapłaty. Regulacja ta nie definiuje, co należy rozumieć pod pojęciem zapłaty. W literaturze przedmiotu trafnie zapłatę podatku definiuje się jako stan faktyczny obejmujący uzewewnętrzną decyzję podmiotu, któremu przysługuje określona suma jednostek pieniężnych, wykonania zobowiązania podatkowego poprzez przeniesienie tej sumy jednostek pieniężnych na rzecz wierzyciela podatkowego, jak również oświadczenie woli wierzyciela podatkowego o jej przyjęciu³⁰. W tym względzie na uwagę należy mieć art. 60 § 1 pkt 1 o.p. Zgodnie z tym przepisem za termin dokonania zapłaty podatku uważa się przy zapłacie gotówką – dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego lub w kasie podmiotu obsługującego organ podatkowy, lub na rachunek tego organu w banku, w placówce pocztowej w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, w spółdzielczej kasie oszczędności-

25 *Ididem.*

26 *Ibidem.*

27 *Ibidem.*

28 *Ibidem.*

29 *Ibidem.*

30 M. Ślifirczyk, Wykonanie, niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego, Warszawa 2018, s. 221–222.

wo-kredytowej, w biurze usług płatniczych, w instytucji płatniczej, w małej instytucji płatniczej lub w instytucji pieniądza elektronicznego – albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta.

Treść art. 60 § 1 pkt 1 o.p. jest istotna nie tylko z uwagi na określenie terminu zapłaty podatku gotówką, ale również ze względu na określenie sposobu, w którym ta zapłata może nastąpić. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie. Na przykład w wyroku WSA w Poznaniu z dnia 4 sierpnia 2010 r.³¹ wskazano, że nieprawidłowa jest wykładnia przepisu art. 60 § 1 o.p. prowadząca do wniosku, że powyższy przepis reguluje jedynie kwestię terminu zapłaty i jest istotny przy ocenie zaległości podatkowej. Przepis ten z racji użytego w nim przez ustawodawcę pojęcia „zapłata” powinien być interpretowany z uwzględnieniem treści art. 59 § 1 pkt 1 o.p. w związku z art. ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych³², zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek zapłaty. W konsekwencji art. 60 § 1 o.p. reguluje zarówno sposób, jak i termin wykonania zobowiązania poprzez zapłatę.

Z uwagi na powyższe regulacja zawarta w art. 60 o.p. powinna być uznana za określającą m.in. katalog sposobów, w których może nastąpić skutecznie zapłata podatku gotówką. Oznacza to, że zapłata podatku zgodna ze sposobami, o których mowa w tym przepisie, będzie prowadzić do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Zastosowanie natomiast przez podatnika sposobów czy podjęcie przez niego działań związanych z zapłatą podatku, które nie będą objęte zakresem ww. regulacji, nie powinno rodzić skutku w postaci wygaśnięcia ciężącego na nim zobowiązania podatkowego. Od tej zasady należy dopuścić wyjątki. Oznacza to, że będziemy mieli do czynienia ze skuteczną zapłatą podatku, która nie będzie objęta art. 60 § 1 pkt 1 o.p. Może to nastąpić wówczas, gdy zostanie wskazana konkretna regulacja prawna, z której będzie wynikało, kto, kiedy i w jakich okolicznościach będzie mógł zapłacić podatek. Z takim przypadkiem mamy do czynienia na przykład w art. 62b § 1 o.p., zgodnie z którym zapłata podatku może nastąpić także przez małżonka podatnika, jego zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, aktualnego właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, jeżeli podatek zabezpieczony jest hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym, a także przez inny podmiot, w przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 1000 zł³³.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że skuteczne uiszczenie podatku gotówką, które prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, nastąpi, jeśli to działanie będzie zgodne z treścią art. 60 o.p. lub art. 62b § 1 o.p. Oznacza to, na gruncie art. 60 o.p., z pominięciem w tym miejscu analizy art. 62b § 1 o.p., że skuteczna za-

31 I SA/Po 118/10, Lex nr 737837.

32 Tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 ze zm.

33 Przepis ten będzie przedmiotem szerszej analizy w dalszej części opracowania przy weryfikacji drugiej hipotezy.

płata podatku gotówką będzie miała miejsce, jeśli będzie mieściła się w zamkniętym katalogu okoliczności wynikającym z ww. przepisu.

W kontekście przedstawionego na wstępie stanu faktycznego i ww. regulacji prawnych istotne jest również ustalenie, co należy rozumieć pod pojęciem wpłaty kwoty podatku w kasie organu podatkowego³⁴. W celu ustalenia znaczenia tego pojęcia, które również zostało użyte w art. 60 o.p., należy sięgnąć do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego³⁵, które zostało wydane na podstawie art. 40 ust. 4 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych³⁶. Rozporządzenie to posługuje się bowiem pojęciem kasy urzędu, przy czym pojęcie kasy urzędu użyte w tym akcie w ujęciu funkcjonalnym odpowiada pojęciu kasy organu podatkowego, którym posłużono się m.in. w art. 60 o.p. Ponadto w akcie tym uregulowano kluczową kwestię z uwagi na analizowany stan faktyczny, tj. zasady przyjmowania wpłat gotówkowych i dokonywania wypłat gotówkowych w urzędzie, a także wskazano osobę, która jest uprawniona do tego, aby te czynności wykonywać. Zgodnie § 7 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości wpłaty gotówkowe przyjmuje i wypłat gotówkowych dokonuje kasjer w kasie. Zgodnie natomiast z § 2 pkt 2 tego aktu kasjer to pracownik, któremu powierzono prowadzenie kasy urzędu. Dodać należy, że w zakresie przyjmowania wpłat i wypłat kasjer jest przy tym zobowiązany do przestrzegania określonych zasad, zgodnie z którymi³⁷:

- dla każdego rodzaju podatku wypełnia się oddzielne pokwitowanie wpłaty albo pokwitowanie wypłaty, co najmniej w dwóch egzemplarzach; oryginał pokwitowania wpłaty otrzymuje wpłacający, a oryginał pokwitowania wypłaty pozostaje w kasie; łączne zobowiązanie pieniężne stanowi tytuł, na który wypełnia się jedno pokwitowanie wpłaty;
- w przypadku zagubienia lub zniszczenia przez podatnika wydanego mu pokwitowania wpłaty na pisemną prośbę podatnika wydaje się zaświadczenie o dokonaniu wpłaty; w zaświadczeniu podane są następujące dane: numer pokwitowania, imię i nazwisko oraz miejsce zamieszkania lub nazwa oraz adres siedziby podatnika, tytuł wpłaty, suma wpłaty cyframi i słownie, okres, którego dotyczy zapłata, data wpłaty.

Z analizy ww. przepisów wynika, że stworzenie kasy prowadzonej przez kasjera jest możliwością, z której gmina może skorzystać, ale nie musi. Przyjmowanie przez

34 Poza przedmiotem analizy w tym miejscu pozostawiono z uwagi na fakt, że sytuacja ta w przedmiotowej sprawie nie mogła mieć zastosowania.

35 Dz.U. z 2010 r. Nr 208, poz. 1375 – dalej powoływane jako rozporządzenie w sprawie rachunkowości.

36 Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 305.

37 Zostały one uregulowane w § 7 ust. 2–4 rozporządzenia w sprawie rachunkowości.

gminny organ podatkowy podatków w formie gotówkowej jest możliwe natomiast jedynie wówczas, gdy organ ten w urzędzie gminy lub miasta, który go obsługuje, stworzy wydzielone miejsce/stanowisko oznaczone jako kasa urzędu, a także powierzy określonemu pracownikowi będącemu kasjerem prowadzenie kasy urzędu. W tym zakresie powinny być zatem podjęte przez gminę działania w sferze prawnej (np. powołanie kasy urzędu w strukturze organizacyjnej urzędu gminy, powierzenie prowadzenia kasy określonemu pracownikowi urzędu, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w zakresie obowiązków tego pracownika). W praktyce znajduje to swój wyraz w powołaniu kasy urzędu jako jednostki organizacyjnej urzędu w ramach na przykład referatu finansowo-budżetowego obok takich jednostek, jak stanowiska ds. wymiaru podatków, stanowiska ds. księgowości podatkowej³⁸, albo też na przykład w ramach referatu finansowego, w którym wyodrębnić można następujące jednostki: księgowość budżetową i podatkową, wymiar należności podatkowych, a także kasę³⁹. Działania związane z wyodrębnieniem kasy w urzędzie powinny mieć również swój wymiar faktyczny (np. stworzenie warunków lokalowych w urzędzie poprzez wskazanie i oznaczenie miejsca/stanowiska będącego kasą urzędu, w którym określone czynności będzie mógł prowadzić kasjer urzędu).

3. Argumenty na poparcie hipotezy badawczej

W świetle przedstawionych wyżej wywodów za przyjęciem rozwiązania, w którym przyjęcie wpłaty i wystawienie pokwitowania przez nieuprawnioną osobę, będącą pracownikiem urzędu gminy, przy nieprzekazaniu pobranych kwot gminie nie może prowadzić do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, świadczą następujące argumenty.

Po pierwsze, określenie sposobów wygaśnięcia zobowiązań podatkowych zostało wskazane w art. 59 o.p. poprzez przedstawienie zamkniętego katalogu okoliczności prowadzących do konsekwencji wiążących się z wygaśnięciem zobowiązań podatkowych. Ustawodawca, kształtując te okoliczności, nie posłużył się bowiem takimi pojęciami, jak na przykład „w szczególności”. Formuła taka w przepisach o.p. często występuje⁴⁰, co oznacza, że jeśli ustawodawca w art. 59 o.p. chciałby z niej skorzystać, na pewno by to uczynił. Z tych samych powodów należy uznać, że ustawodawca w sposób zamknięty określił w art. 60 i n. sposoby zapłaty podatku. Roz-

38 http://bip.ug.siemiaticze.wrotapodlasia.pl/urzed_gminy/organi_UG/struk_org.html.

39 <https://bip.konieczpol.pl/index.php?id=135&id2=134>.

40 Np. w art. 181 o.p. wskazuje się m.in., że dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę itd. Podobnie w art. 205a o.p. § 1 pkt 1 o.p. wskazuje się, że organ podatkowy podejmuje postępowanie z urzędu, gdy ustanie przyczyna zawieszenia, w szczególności w razie śmierci strony – po zgłoszeniu się lub po ustaleniu spadkobierców zmarłego albo zarządcy sukcesyjnego w sprawach objętych zarządkiem sukcesyjnym albo po ustanowieniu, w trybie określonym odrębnymi przepisami, kuratora spadku.

szerzenie katalogu tych sposobów jest możliwe, ale wyłącznie wtedy, gdy zostanie to uczynione przez ustawodawcę, co zostało zrealizowane na przykład w art. 62b § 1 o.p.

Po drugie, zapłata podatku dokonana w inny sposób niż uregulowany w przepisach ordynacji podatkowej nie może prowadzić do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, gdyż brak jest dla takich wpłat określonego momentu zapłaty podatku. Jak bowiem należy ustalić moment, w którym następuje zapłata podatku, jeśli podatek jest wpłacony w sposób, który nie został przewidziany w przepisach prawa i brak jest w tym zakresie odpowiedniej regulacji? Ustawodawca w art. 60 o.p. określa szczegółowo moment, w którym następuje zapłata podatku, gdy zastosowano zapłatę w formie gotówkowej (art. 60 § 1 pkt 1 o.p.), jak i formie bezgotówkowej (art. 60 § 1 pkt 2 o.p), ale czyni to jedynie dla określonych w tych przepisach enumeratywnie wymienionych przypadków. Wprowadzając dodatkowy sposób zapłaty podatku w art. 62b § 1 o.p., ustawodawca określa jednocześnie moment zapłaty podatku w art. 62b § 3 o.p. poprzez skonstruowanie w tym przepisie reguły odpowiedniego odesłania do innych przepisów dotyczących zapłaty podatku przez podatników, a zatem do art. 60 § 1 pkt 1 o.p., o czym szerzej będzie mowa w części dotyczącej weryfikacji trzeciej tezy. W konsekwencji należy uznać, że zapłata podatku gotówką może nastąpić tylko we wskazanych powyżej przypadkach. Wówczas następuje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, ponieważ tylko wtedy można wskazać, w jakim momencie następuje zapłata podatku.

Po trzecie, nie można dopuścić do sytuacji, w których tak istotna kwestia, jaką jest ustalenie sposobu uregulowania/zapłaty podatków będzie pozostawała w sferze dowolności, niedopowiedzeń, czy uznania woli jednej czy drugiej strony stosunku podatkowoprawnego. Prawa i obowiązki podatnika, w tym dotyczące sposobu zapłaty podatku, powinny wynikać z konkretnych regulacji prawnych, co związane jest z publicznoprawnym charakterem prawa podatkowego, tym bardziej że opisywany element kształtuje jedną z podstawowych cech zmiennych podatku, określanych także jako elementy konstrukcyjne podatku, którymi są termin i zasady płatności podatku⁴¹.

Po czwarte, brak jest podstaw do przyjęcia, że w danej gminie podatnicy mogli skutecznie płacić podatek w formie gotówkowej w inny sposób niż przez przekazanie podatku powołanemu inkasentowi lub poprzez wpłatę podatku na rachunek gminy, z uwagi na fakt, że w gminie nie została powołana kasa urzędu, o której mowa w ww. rozporządzeniu w sprawie rachunkowości. Gmina nie podjęła bowiem żadnych działań zarówno w sferze prawnej jak i faktycznej, świadczących o stworzeniu i wyodrębnieniu kasy urzędu obsługiwanej przez kasjera.

Należy także zwrócić uwagę na zasady przekazywania pobranych od podatników przez inkasentów kwot podatków. Zgodnie z § 2 pkt 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości inkasent zobowiązany jest do pobrania od podatnika podatku i wpła-

41 Zob. M. Popławski, Introduction to Polish tax law, Białystok 2011, s. 21 i n.

cenia go we właściwym terminie do kasy urzędu lub na właściwy rachunek bieżący urzędu. Oznacza to, że jeśli inkasenci pobrane w danej gminie podatki przykazywali wyłącznie na rachunek bankowy gminy, to czynili to m.in. dlatego, że w tej jednostce brak było kasy urzędu.

Nie można zatem uznać, że mieliśmy do czynienia ze zgodną z prawem wpłatą podatku, która prowadziła do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, w sytuacji, gdy wpłata ta została pobrana przez pracownika gminy zatrudnionego na stanowisku ds. księgowości podatkowej. Wpłata taka nie była bowiem uiszczona w kasie urzędu, o której mowa wyżej, a osoba ta nie była kasjerem w rozumieniu ww. przepisów. Osoba ta nie była także inkasentem powołanym na podstawie uchwał rady gminy.

Po piąte, dopuszczenie możliwości, w której zapłata podatku może nastąpić przez przekazanie podatku osobie nieuprawnionej, prowadziło do sytuacji, w której gmina ponosi negatywne konsekwencje, tracąc dochody podatkowe w przypadku, w którym jej organ podatkowy działał prawidłowo, właściwie stosując zarówno przepisy prawa podatkowego, prawa finansowego, prawa ustrojowego, a także w zakresie odpowiedniego nadzoru nad pracownikami urzędu. Organ podatkowy jest zobowiązany również do realizacji określonych obowiązków o charakterze podatkowym, jak na przykład przeprowadzenia czynności sprawdzających czy przeprowadzenia postępowań podatkowych, kończących się wydaniem decyzji podatkowych doręczanych w określonym terminie i w określonych przypadkach. Organ podatkowy jest jednocześnie zobowiązany do pobrania należnej kwoty podatku, przy czym pobór tych świadczeń musi być realizowany zgodnie z przepisami prawa, regulującymi m.in. sposoby czy możliwości zapłaty podatku gotówką.

Gminne organy podatkowe zachowują należyta staranność związaną z upowszechnieniem i przekazaniem podatnikom, w różny sposób, konkretnych informacji o obowiązujących i możliwych do zastosowania sposobach zapłaty podatków w formie gotówkowej, np. poprzez zawarcie takich informacji w pouczeniu decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Ponadto należy zwrócić uwagę, że gminny organ podatkowy (wójt, burmistrz czy prezydent miasta) ma obowiązek nadzorować pracę swoich podwładnych pracowników. Nadzór ten jednak musi pozostawać w zakresie przekazanych pracownikom zadań i uprawnień. Oznacza to, że wójt, burmistrz czy prezydent miasta powinien nadzorować na przykład prawidłowość poboru podatków gotówką w kasie jedynie, jeśli będzie to realizowane przez właściwie powołanego w danym urzędzie gminy kasjera. Podobnie podmiot ten powinien nadzorować prawidłowość realizacji obowiązków wykonywanych na przykład przez pracownika zatrudnionego na stanowisku ds. księgowości podatkowej, ale jedynie w ramach powierzonych temu pracownikowi zadań. Nie można wójta, burmistrza czy prezydenta miasta obciążać konsekwencjami podejmowanych przez pracownika działań, które przekraczają powierzone im zadania, a tym bardziej działań, które naruszają prawo. Nie można także obciążać wójta, burmistrza czy prezydenta miasta konsekwencjami działań pracownika

urzędy gminy, który nie tylko narusza prawo, ale także czyni to w okolicznościach, w których czynności podejmowane są wobec/na rzecz petenta/podatnika, również naruszającego przepisy prawa, ale i zdrowy rozsądek, gdy wpłaca podatek sprzecznie z przepisami prawa i przekazywanymi informacjami zawartymi w decyzjach, uchwałach rad gmin w tym zakresie.

Po szóste, dopuszczenie możliwości, w której zapłata podatku może nastąpić w inny sposób niż uregulowany w przepisach ordynacji podatkowej, może prowadzić do akceptowania, a wręcz do afirmacji działań sprzecznych z prawem podatkowym, podejmowanych zarówno przez podatnika wpłacającego podatek, jak i osobę przyjmującą wpłatę. Ponadto uznanie za właściwą ww. sytuację prowadziłoby do możliwości rozprzestrzeniania się tego typu nadużyć finansowych, w których na przykład w zasadzie każdy pracownik urzędu gminy kosztem gminy będzie mógł bezprawnie pobierać od podatników podatki, przy czym ci podatnicy, ewidentnie łamiąc prawo, również nie będą z tego tytułu ponosić żadnych konsekwencji. Zaakceptowanie ww. rozwiązania będzie bowiem oznaczało, że działanie sprzeczne z prawem podatkowym (przekazanie przez podatnika podatku nieuprawnionej osobie) może rodzić korzystne skutki podatkowe w postaci wygaśnięcia zobowiązań podatkowych podatnika w sytuacji jednoczesnego pokrzywdzenia drugiej strony stosunku podatkowoprawnego (gminy). Przyjęcie takiej interpretacji przepisów prawa podatkowego nie jest dopuszczalne, tym bardziej że w przypadku osoby przyjmującej przedmiotową wpłatę są podstawy do twierdzenia o jej działaniach naruszających nie tylko prawo podatkowe, ale także prawo karne. Dla oceny wadliwości działań, które naruszają przepisy prawa podatkowego, nie ma znaczenia brak orzeczeń skazujących czy rozstrzygających o winie określonych osób, wydanych na podstawie prawa karnego. Ocena naruszenia prawa podatkowego powinna nastąpić niezależnie na gruncie analizy określonego stanu faktycznego w oparciu o regulacje prawa podatkowego.

W kontekście powyższego trudno jest zaakceptować stanowisko wyrażone przez skład orzekający WSA we Wrocławiu⁴² w wyroku z dnia 10 lutego 2022 r., zgodnie z którym zasada zaufania do organów władzy publicznej oraz zasada praworządności pozwalają na przyjęcie, że dokonanie przez podatnika zapłaty w urzędzie gminy na ręce urzędnika tam zatrudnionego i zajmującego się księgowością podatkową w błędnym przekonaniu co do prawidłowości takiego postępowania z uwagi na istniejącą praktykę takich wpłat i posiadanie przez skarżącą potwierdzenia wpłaty na druku ścisłego zarachowania z urzędową pieczęcią urzędu gminy jest wystarczające, aby uznać, że doszło do zapłaty podatku i wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

Pracownik urzędu obsługującego organ podatkowy przyjmujący podatek, jak i podatnik go wpłacający naruszają w ten sposób art. 60 § 1 pkt 1 o.p. Podatnicy realizujący swoje obowiązki o charakterze podatkowym są zobowiązani do przestrzega-

42 I SA/Wr 941/21, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

nia przepisów prawa podatkowego. Dotyczy to obowiązków związanych na przykład ze składaniem informacji czy deklaracji podatkowych, korekcie tych dokumentów, z obliczeniem właściwej kwoty podatku, ustalenia organu właściwego, w którym zapłata powinna nastąpić, ale także ustalenie i zastosowanie się do zgodnego z prawem sposobu zapłaty ciężącego na podatniku podatku. W analizowanym stanie faktycznym podatnicy niestety nie wypełnili wynikającego z art. 60 § 1 pkt 1 o.p. obowiązku zapłaty ciężącego na nich podatku w sposób określony w tym przepisie. Doszło przy tym do naruszenia tego prawa przez podatników w okolicznościach, gdzie w gminie w ogóle nie było kasy w urzędzie gminy, o czym szerzej poniżej, a jednocześnie gmina przekazywała podatnikom informacje o istnieniu jedynie określonych sposobów zapłaty podatku gotówką.

Z przedstawionych wyżej powodów podatnicy, o których mowa wyżej, nie mogą być objęci ochroną, np. zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP czy zasadą prowadzenia postępowania w sposób budzący lub pogłębiający zaufanie jednostki do organów władzy publicznej, wynikającą m.in. z art. 121 § 1 o.p.

Po siódme, dopuszczenie możliwości, w której zapłata podatku może nastąpić w inny sposób niż uregulowany w przepisach ordynacji podatkowej, byłoby rażąco niesprawiedliwe z perspektywy potrzeby ochrony interesu gminy, której celem jest zaspokajanie potrzeb całej społeczności lokalnej. Ponadto dopuszczenie takiej możliwości prowadziło do sytuacji, w której wierzyciel podatkowy w sposób przez siebie niezawiniony traci nie tylko swoje dochody podatkowe, ale i dodatkowo pozostawiony jest na gruncie prawa podatkowego możliwości podjęcia jakichkolwiek działań prawnych, wobec podatnika czy nieuprawnionego i bezprawnie działającego „pośrednika”.

Po ósme, pokwitowania wystawiane przez nieuprawnionego pracownika urzędu gminy nie mogą powodować uznania, że zapłata podatku skutkuje wygaśnięciem zobowiązania podatkowego, gdyż pokwitowania te były wystawiane sprzecznie z § 7 ust. 2–4 rozporządzenia w sprawie rachunkowości, a dodatkowo były wystawiane przez osobę niebędącą kasjerem w świetle ww. regulacji prawnych, o czym, biorąc pod uwagę wyżej przedstawione okoliczności, podatnicy wiedzieli lub powinni byli wiedzieć. Z ww. regulacji wynika, że w zakresie przyjmowania wpłat i wypłat kasjer urzędu jest zobowiązany do przestrzegania określonych zasad, zgodnie z którymi dla każdego rodzaju podatku wypełnia się oddzielne pokwitowanie wpłaty albo pokwitowanie wypłaty, co najmniej w dwóch egzemplarzach; oryginał pokwitowania wpłaty otrzymuje wpłacający, a oryginał pokwitowania wypłaty pozostaje w kasie; łączne zobowiązanie pieniężne stanowi tytuł, na który wypełnia się jedno pokwitowanie wpłaty. Nie można także uznać, że wystawiane przez ww. osobę pokwitowania są dokumentem urzędowym nie tylko dlatego, że nie spełniały one wszystkich warunków formalnych ww. rozporządzenia, ale przede wszystkim dlatego, że sporządziła je osoba nieuprawniona, o czym podatnicy wiedzieli albo powinni sobie

w przedmiotowych okolicznościach zdawać sprawę. Zgodnie bowiem z art. 194 § 1 o.p. dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.

Biorąc powyższe pod uwagę, stwierdzić należy, że pokwitowania wystawiane przez osobę będącą pracownikiem urzędu gminy, która zakresem obowiązków nie była uprawniona do poboru podatków i nie była inkasentem, nie dowodzą zapłaty podatku i w konsekwencji nie prowadzą do skutecznego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w sytuacji, w której podatnicy w decyzjach wymiarowych byli pouczeni o obowiązku zapłaty bezpośrednio na rachunek bankowy urzędu gminy lub do rąk inkasenta (np. którymi na terenie danej gminy byli wyłącznie sołtysi), w urzędzie nie funkcjonowała kasa organu podatkowego, a kwoty pobrane przez pracownika urzędu gminy nie były przekazywane na rachunek bankowy urzędu gminy.

Wnioski

Przeprowadzona w opracowaniu analiza potwierdza fakt, że prowadzone w organach podatkowych kontrole wewnętrzne sprawowane przez pracowników organów podatkowych są istotnym elementem szeroko pojętych kontroli finansów publicznych. Mogą one bowiem nie tylko wykryć wadliwe działanie pracowników służb podatkowych, ale również istotnie ograniczyć straty dochodów podatkowych gmin.

Badając obecne systemy płatności podatkowych, można stwierdzić, że zasady zapłaty podatku są ściśle formalne. Podatnik przy tym ponosi pełną odpowiedzialność za wszelkie mankamenty związane z naruszeniem tych zasad. Należy jednak zaznaczyć, że w odróżnieniu od systemu polskiego i ukraińskiego węgierski system podatkowy dotyczy tylko jednego przypadku, w którym płatność gotówką może nastąpić (podatek od nabycia pojazdów mechanicznych i przyczep). Warto podkreślić, że również przy płatnościach dokonywanych przelewem pełną odpowiedzialność za dokładną identyfikację wpłaty ponosi podatnik.

W kontekście przeprowadzonej analizy wynika również, że zarówno w Polsce, jak i na Ukrainie oraz Węgrzech, zapłata podatków jest podstawową formą powodującą wygasanie zobowiązań podatkowych. W ramach przeprowadzonych badań potwierdzono również zasadność postawionej na wstępie hipotezy badawczej, a tym samym wykazano wadliwość wskazanych wyżej orzeczeń sądowych. W konsekwencji żadne transakcje finansowe podatnika z osobami trzecimi nie mogą być traktowane jako zapłata podatku. Pokwitowania wystawiane przez osobę będącą pracownikiem organu podatkowego, która w ramach swoich uprawnień i obowiązków nie była umocowana do poboru podatków, nie mogą dowodzić zapłaty podatku i w konsekwencji nie prowadzą do skutecznego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, szczególnie w sytuacji, w której podatnicy w decyzjach wymiarowych byli po-

uczani o obowiązku zapłaty bezpośrednio na rachunek bankowy urzędu gminy lub do rąk inkasenta, a dodatkowo w okolicznościach, w których kwoty pobrane przez nieuprawnionego pracownika organu podatkowego nie były przekazywane na rachunek bankowy tego organu.

BIBLIOGRAFIA

- Bartnicki A., Boris Yeltsin's Russia – the political legacy of communism, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2018, vol. 16(1).
- Bokor C., Borók T., Futó G., Palotai K., Szatmári L., Szilovics C., Adó 2022 Magyarázatok, [Tax 2022 Commentaries], Budapest 2022.
- Borszowski P., Zmiana podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, „Glosa” 2001, nr 9.
- Brzeziński B., (w:) B. Brzeziński, A. Olesińska, Prawo podatkowe. Część szczegółowa, Toruń 2001.
- Budget Code of Ukraine (Act No. 2456–VI, July 8), Verkhovna Rada of Ukraine 2010, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n4>.
- Chociej A.P., Woltanowski P., Kontrola realizacji programów operacyjnych przez Instytucje Zarządzające w kontekście ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 24, nr 3.
- Daniłowski M., The evolution of the state control system in Soviet Russia and the Soviet Union in 1917–1953, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2020, vol. 18(2).
- Dzwonkowski H., Kurzac M., (w:) H. Dzwonkowski (red.), P. Smoleń, M. Zdebel, M. Bogucka-Felczak, A. Buczek, M. Budziarek, M. Munnich, T. Nowak, J. Serwacki, M. Damaz, M. Duda, J. Gorąca, A. Grabowicz, K. Ignaczak, J. Kondratowska, A. Kurczewska, M. Kurzac, J. Marusik, J. Olesiak, Ł. Pajor, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2016.
- Ercsey, Z., Felelősség az adójogban [Liability in tax law], (w:) R. Szuchy (red.), Az üzleti jog egyes modern kihívásai [Modern challenges in business law], Budapest 2017.
- Etel L., (w:) L. Etel (red.), R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2022.
- Gorgol A., (w:) W. Wójtowicz (red.), A. Gorgol, A. Kuś, P. Smoleń, M. Tyrakowski, K. Wojewoda-Buraczynska, W. Wójtowicz, Zarys finansów publicznych i prawa finansowego, Warszawa 2020.
- Grzeszczak R., Muchel M., Provisional Measures Against EU Member States in the light of the Białowieża Forest case, „Eastern European Journal of Transnational Relations” 2018, vol. 2(1).
- Kodeks podatkowy Ukrainy, Tax Code of Ukraine (Act No. 2755–VI, December 1), Verkhovna Rada of Ukraine 2010, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
- Krysovatyi A., Valihura V., Hutsul I., Tkachyk F. & Dmytriv, V., Fiscal Aspects of the Functioning of the Electronic Declaration System of Citizens' Income and Property in Ukraine. In 2020 10th International Conference on Advanced Computer Information Technologies, September 16–18, 2020 Deggendorf, Germany.
- Krysovatyi A., Modern tendencies of fiscal policy in European economic space, Ternopil 2017.
- Hetmantsev D.O., Koval Y.A., & Nechay M.V., Administration of tax payments: problems of theory and practice (Science and practice manual), Kyiv 2017.

- Kucheriavenko M., *Methodological issues of tax doctrine of Ukraine*, „Ukrainian legal doctrine, Public law doctrine of Ukraine” 2016, vol. 2.
- Kucheriavenko M., *Constitutional Principles and Improvement of the tax System in Ukraine*, „The legal system of Ukraine. Past, Present, and Futur. Constitutional Foundations of the legal system of Ukraine and Problems of Improvement” 2013, vol. 2.
- Kuźmicz K., *The Philosophical Condition for Instrumentalisation of the Law in Communist Utopia*, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2016, vol. 14(1).
- Iefymenko T., *Fiscal regulation of national economies’ sustainable growth*, „Science and Innovation” 2020, vol. 16(5).
- Lipiec S., *The Legal Services Market for Ukrainians in the European Union: The Example of Poland*, „Eastern European Journal of Transnational Relations” 2022, vol. 5(2).
- Łunarski O., *Zapłata podatku*, Gdańsk 2002.
- Małecki J., (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2001.
- Morawski W., *Tytuł wykonawczy a bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 8.
- Nyikos G. (red.), *Államháztartási ellenőrzési ismeretek [Explanations on control of public finances]*, Budapest 2018.
- Ofiarska M., *Unormowanie kontroli wewnętrznej finansów publicznych w ustawie o związku metropolitalnym w województwie śląskim*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 23, nr 3.
- Ofiarski Z., *Istota i zakres kontroli wykonywanej przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 23, nr 3.
- Olechno A., *Reminiscencje ustrojowe USRR po 1990 roku*, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2018, vol. 16(1).
- Pajor A., Szabó A. (red.), *Az adó- és vámhatósági ellenőrzések komplex rendszere [Complex system of tax and customs controls]*, Budapest 2022.
- Popławski M., *Introduction to Polish tax law*, Białystok 2011.
- Sondej M.Z., *Umorzenie postępowania egzekucyjnego w administracji a uchylenie skutków prawnych podjętych czynności egzekucyjnych, w tym skutku w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania*, LEX/el. 2020.
- Ślifirczyk M., *Wykonanie, niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego*, Warszawa 2018.
- Zawadzki P., *Corruption in the Balkans as an Obstacle to the Three-Seas-Initiative Overview of Anti-Corruption Institutions in Bulgaria, Croatia, Poland, Romania and Slovenia*, „Eastern European Journal of Transnational Relations” 2021, vol. 4(2).

Magdalena K. Fedorowicz

Adam Mickiewicz University, Poznan, Poland

magfed@amu.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5578-5170>

Legal Instruments for Control of Expenditure from the EU Budget in the Light of EU and Polish Law

Abstract: This study reflects on the control of expenditure made from the EU budget through instruments regulated by EU and Polish financial law, and in a broader sense also on the protection of the EU's financial interests on the expenditure side. The purpose is to present and engage in a dogmatic-legal analysis of the EU-national normative benchmark for the control of EU budget expenditure and to answer the question of its normative-axiological content, rightly taking into account the principle of the rule of law as the basic determinant of the performed control of EU budget expenditure, in accordance with the CJEU judgment C 157/21. It may justifiably be argued that the normative model of control of expenditure from the EU budget is a normative-axiological model shared by the EU and its Member States. It is hybrid in that it consists of a number of mechanisms and institutions (in the substantive sense) that are functionally interconnected. Effective implementation of the criteria of this normative benchmark (substantive, instrumental, procedural and axiological) presupposes functional links between EU and Polish regulations for the application of principles not only from Articles 317 and 325 TFEU, but also values and principles from Article 2 TEU.

Keywords: budget of the EU, NextGenerationEU, rule of law in financial law

Introduction

The issue of legal instruments for control of expenditure from the European Union (EU) budget in the light of EU and Polish law, in view of the 2020 package of changes to EU regulations and concerning the Multiannual Financial Framework (MFF) for 2021–2027, is a timely, weighty and multifaceted subject. This study reflects on the control of expenditure made from the EU budget through instru-

ments regulated by EU and Polish financial law, and in a broader sense also on the protection of the EU's financial interests on the expenditure side.¹ The scope of the indicated issues will be considered from both the perspective of EU financial law regulations² and domestic public finance law with regard to the expenditure side of the EU budget. In this context, it is worth recalling at the same time that, in accordance with Article 5(3) of the Public Finance Act of 2009, funds from the EU budget constitute public funds under Polish public finance law.

The most important and largest spending item from the EU budget are structural funds, which, in the most recent financial perspective, together with the NextGenerationEU (NGEU), constitute the most powerful financial instrument since the EU's inception. Specific EU-national control over EU funds (i.e. a spending item from the EU budget) is carried out, among other things, through instruments regulated by Regulation 2018/1046,³ Regulation 2020/2092,⁴ or by national legal acts: the Law on national fiscal administration and the Law on responsibility for violation of public finance discipline.⁵

The protection of the EU's financial interests, expressed as a principle in Article 325 Treaty on the functioning of the European Union (TFEU), is an obligation incumbent upon EU bodies and Member States alike in terms of revenues to and expenditures from the EU budget. So is the principle of sound financial management of EU finances, enshrined in Article 317 TFEU, the obligation to implement it being incumbent on both the European Commission (EC) and the Member States. The purpose of this study is to present and engage in a dogmatic-legal analysis of the EU-national normative benchmark for control of EU budget expenditure and to answer the question of its normative-axiological content, rightly taking into account the principle of the rule of law as the basic determinant of the performed control of EU

1 Pursuant to Article 2(1) of Parliament and Council Regulation No. 883/2013 of 11 September 2013 concerning investigations conducted by the European Anti-Fraud Office (OLAF) (O.J. EU L 248, 18.09.2013, p. 1, as amended), 'the financial interests of the Union' include the revenues, expenditures and assets covered by the budget of the European Union and the budgets of the institutions, bodies, offices and agencies, as well as the budgets they manage or monitor.

2 For example see M. Wróblewska, *Budżet ogólny Unii Europejskiej jako narzędzie integracji europejskiej*, (in:) A. Drwiłło, A. Jurkowska-Zeidler (eds.), *System prawnofinansowy Unii Europejskiej*, Warsaw 2017, pp. 73–97.

3 European Parliament and Council Regulation No. 2018/1046 of 18 July 2018 on the financial rules applicable to the general budget of the Union (O.J. EU L 193, 30.07.2018, p. 1, as amended), the so-called Financial Regulation.

4 European Parliament and Council Regulation No. 2020/2092 of 16 December 2020 on the general system of conditionality for the protection of the Union's budget (O.J. EU LI 433, 22.12.2020, p. 1), the so-called Rule of Law Regulation.

5 Act of 16.11.2016 on national fiscal administration (consolidated text, *Journal of Laws of 2022*, item 813, as amended); Law of 17.12.2004 on responsibility for violation of public finance discipline (consolidated text, *Journal of Laws of 2021*, item 289, as amended).

budget expenditure, in accordance with the CJEU judgment C 157/21. It is worth emphasizing here that this is a single standardized benchmark determined by the legal acts analysed in this study at the level of EU and national financial law.⁶

1. The scope and notion of control of budget expenditure in EU financial law

The analysis of the issue of control of EU budget expenditure requires not only a reference to the term of control, but also an indication of the categories of this expenditure and its main financing instruments. According to Regulation 2020/2093 on the MFF for 2021–2027, the following categories of expenditure are supported under commitment appropriations: 1) Single Market, Innovation and Digital Economy; 2) Cohesion, Resilience and Values; 3) Natural Resources and Environment; 4) Migration and Border Management; 5) Security and Defense; 6) Neighborhoods and the World; and 7) European Public Administration.

Regulation 2018/1046 is to be applied to the general budget of the EU. According to Article 7 of this regulation, which is key for audit purposes, the budget for each fiscal year shall forecast and approve all revenues and expenditure deemed necessary for the EU, and the general budget shall include revenues and expenditure of the EU, including administrative expenditure arising from the implementation of the provisions of the Treaty on European Union (TEU) relating to the Common Foreign and Security Policy (CFSP), and including operational expenditure incurred in the implementation of those provisions where they are covered by the EU budget. According to Article 41 of the TEU, in addition to covering the expenses envisaged for the CFSP from the EU budget, Member States may also bear these expenses according to the criterion of gross GDP, unless the Council unanimously decides otherwise.

Financing of designated areas in the EU general budget is carried out mainly through structural funds, which are the primary instrument for financing EU policies and its internal and external actions. The funds operating in the current financial perspective include the Cohesion Fund, the European Regional Development Fund, the European Social Fund, the Fair Transition Fund and especially the NGEU with

6 Due to the purpose of this study and the length requirements, the article does not take into account the comparative legal method and does not study the legal solutions of spending EU budget funds in other Member States apart from Poland, which should become the subject of further in-depth research. It is important to mention that the reforms demanded by the Union in Poland and Hungary related to the recovery plans have not yet been implemented, but the conditionality associated with the disbursement of the recovery plan funds has been used successfully so far in Romania. See E. Maurice, Rule of Law: The Uncertain Gamble on Conditionality (Foundation Robert Schuman Policy Paper), 'European Issues' 2023, no. 660, p. 5, <https://www.robert-schuman.eu/en/doc/questions-d-europe/qe-660-en.pdf> (30.04.2023).

Recovery Instrument (RI).⁷ It is worth noting that spending from the EU budget in 2021–2027, as well as RF spending, is more than €1.8 trillion, of which the EU budget accounts for more than €1 trillion, and the RF more than €750 billion at 2018 prices.⁸

The NGEU is an emergency instrument for responding to situations related to the post-Covid reconstruction of EU economies. The activation of this fund required that all Member States ratify the decision to increase the EU's own resources. This is because failure to ratify the decision would have halted the mobilization of the package of funds – from both the EU budget for 2021–2027 and the RF. The basis for expenditure from the NGEU is national plans (reconstruction programmes). In Poland, the basis for spending from the NGEU is the National Reconstruction Plan, which was sent to the EC on 3 May 2021 and approved on 1 June 2022, but due to the failure to meet the EC's conditions related to the rule of law, was not launched. Spending from national reconstruction plans in Member States is functionally linked to the Rule of Law Regulation, which describes the latest mechanism for controlling the execution of spending from the EU budget, completing the EU's normative benchmark for controlling the execution of budget spending.

The notion of control in Article 2(19) of Regulation 2018/1046 is rightly very broad: 'control' means, in fact, any measures taken to obtain reasonable assurance as to the effectiveness, efficiency and economy of operations, the reliability of reporting, the protection of assets and information, the prevention, detection, correction and monitoring of fraud and irregularities, and the adequate management of risks relating to the legality and regularity of the underlying operations, taking into account the multi-annual nature of the programmes as well as the nature of the payments concerned. Controls may include various reviews, as well as the implementation of any policies and procedures to achieve the objectives referred to in Article 2(19) of the Regulation 2018/1046. The EU notion of control applied to EU budget expenditure is very wide-ranging, as it includes not only the application of countermeasures, but also monitoring, policies and procedures to achieve control objectives, and risk management (which, incidentally, is a necessary introduction of market elements into public finance).

7 European Parliament and Council Regulation No. 2021/1060 of 24 June 2021 laying down common provisions on the European Regional Development Fund, the European Social Fund Plus, the Cohesion Fund, the Fund for a Just Transition and the European Maritime, Fisheries and Aquaculture Fund and the financial rules for these funds and for the Asylum, Migration and Integration Fund, the Internal Security Fund and the Financial Support Facility for Border Management and Visa Policy (O.J. EU L 231, 30.06.2021, p. 159); Council Regulation No. 2020/2094 of 14 December 2020, establishing the European Union Reconstruction Facility to support reconstruction in the wake of the COVID-19 crisis (O.J. EU L 433I, 22.12.2020, p. 23).

8 Multiannual Financial Framework 2021–2027 and Next Generation EU, <https://www.consilium.europa.eu/pl/infographics/mff2021–2027-ngeu-final/> (23.09.2021).

What is most relevant to the findings made in this section is the conclusion regarding the inclusion in the control model of instruments to support the principle of the rule of law with regard to EU budget expenditure. Thus, what is at stake here is not only the substantive concretization of the control model in the context of the rule of law, carried out mainly thanks to the CJEU ruling on Case C 157/21, but also the new legal instruments for expenditure control (from Regulation 2020/2092).

2. Mechanisms and instruments for control of expenditure in EU law

2.1. Regulation 2020/2092

The expenditure side of the EU budget is mainly comprised of funds, which requires compliance with the principle of sound financial management enshrined in Article 317 of the TFEU, applicable to EU finances as a whole. In 2020, the entire regulatory package for the new EU Multiannual Financial Framework for 2021–2027 was adopted, including Regulation 2020/2092,⁹ as a concretization of the model of control of EU budget expenditure referred to in Article 2 TEU. Pursuant to this regulation, appropriate measures may be adopted against EU Member States in violation of the rule of law which affect or pose a serious risk of affecting, in a sufficiently direct manner, the sound financial management of the EU budget or the protection of the EU's financial interests.¹⁰

When analysing Regulation 2020/2092, it is important to point out the links between respect for the rule of law and effective implementation of the EU budget, in accordance with the principle of sound financial management (see also recital 14 of Regulation 2020/2092). As rightly elaborated in recital 8 of the C 157/21 judgment:

‘sound financial management can only be ensured by the [Member States] if public authorities act in accordance with the law and if cases of fraud, including tax fraud, tax evasion, corruption, conflicts of interest and other violations of the law are effectively prosecuted by the investigative and prosecutorial services and if arbitrary or unlawful decisions of public authorities, including law enforcement agencies, can

9 The CJEU, at the request of Poland and Hungary (filed 11.03.2021), ruled in Cases C 157/21 (Poland) and C 156/21 (Hungary) on 16.02.2022 on the compatibility of the conditionality mechanism with the EU treaties and dismissed the complaints as unfounded. The application of the conditionality mechanism, which allows the suspension of the payment of EU funds in the event of violations of the rule of law in Member States, concerns Poland, among others, in connection with the failure to implement the CJEU judgment of 15 July 2021 on the case of *Commission v. Poland*, C 791/19.

10 For more on the conditionality regulation, see A. Wyrozumska, *Czy porozumienie w sprawie rozporządzenia ‘pieniądze za praworządność’ będzie skuteczne? ‘Europejski Przegląd Sądowy’* 2021, no. 1, p. 24 ff; J. Łacny, *System warunkowości mający chronić budżet UE przed naruszeniami zasady państwa prawnego przez państwa członkowskie*, *‘Państwo i Prawo’* 2021, no. 11, p. 5 ff.

be subject to effective judicial review by independent courts and the Court of Justice of the EU.

In its judgment in Case C 157/21 (recital 297), the CJEU further outlined that ‘the concept of the EU’s “financial interests” within the meaning of Article 325(1) TFEU includes not only the payment of the relevant funds to the EU budget, but also the expenditure covered by that budget’. It has to be underlined that, in my opinion, this concept, in the CJEU’s correct and legitimate assessment, is relevant not only in the context of the anti-irregularity and anti-fraud measures referred to in this provision, but also from the point of view of sound financial management within this budget, since the protection of these financial interests also contributes to sound management. After all, respect for the rule of law is not only important for EU citizens, but also underpins the success of economic initiatives and economic and social cohesion, and is fundamental to the functioning of the internal market.

After reading the CJEU ruling in Case C 157/21 and Regulation 2020/2092, it can be pointed out that, being rightly based on Article 322 TFEU, Regulation 2020/2092 must be seen as a budgetary, financial *sui generis* complement (in a functional sense) to a number of instruments and processes promoting the rule of law and its application, including financial support for civil society organizations, the European Rule of Law Mechanism and the EU Justice Scoreboard, and ensuring an effective response by EU institutions to violations of the rule of law.¹¹ Besides, as highlighted in recital 14 of Regulation 2020/2092, the instruments and mechanisms in this regulation are intended to protect the EU budget from violations of the rule of law that affect sound financial management within the EU budget and the protection of the EU’s financial interests. Since the principles and values of Article 2 TEU are the basis of the entire EU legal system, they also belong to EU budget law, now enriched by the conditionality mechanism as an extremely important premise for the EU citizen for the broadly understood protection and control of the EU budget. It is rightly pointed out that this system complements other procedures for protecting the EU’s financial interests.¹² It must be emphasized that the shared value of the rule of law among the EU and Member States, which belongs to the very foundations of the EU and its legal order, justifies a conditionality mechanism that falls, according to the CJEU’s correct ruling in Case C 157/21, within the concept of ‘financial rules’ within the meaning of Article 322(1)(a) TFEU.

11 M. Fedorowicz, *Prawo budżetowe Unii Europejskiej*, (in:) J. Barcik, R. Grzeszczak (eds.), *Prawo Unii Europejskiej*, Warsaw 2022, pp. 419–444.

12 J. Barcz, R. Grzeszczak, A. Nowak-Far, J. Truszczyński, *Praworządność a unijne fundusze (prawne i praktyczne aspekty interpretacji ustaleń Rady Europejskiej z 11.12.2020 r.)*, ‘Państwo i Prawo’ 2021, no. 11, *passim*; N. Kirst, *Rule of Law Conditionality: The Long-Awaited Step towards a Solution of the Rule of Law Crisis in the European Union*, ‘European Forum Papers, Insight’ 2021, no. 1, p. 105, https://www.europeanpapers.eu/en/system/files/pdf_version/EP_EF_2021_I_011_Niels_Kirst_00454.pdf (30.04.2023).

According to Article 3 of Regulation 2020/2092, violations of the rule of law may be indicated, first, by threats to the independence of the judiciary; second, by failure to prevent arbitrary or unlawful decisions by public authorities; and third, by restrictions on the availability and effectiveness of legal remedies. Safeguard measures under Article 5 of Regulation 2020/2092 are adopted when it is established that violations of the rule of law in a Member State affect or pose a serious risk of affecting (and in a sufficiently direct manner) the sound financial management of the EU budget or the protection of the EU's financial interests. These measures include, but are not limited to, suspending payment or performance of a legal obligation or terminating it, pursuant to Article 131(3) of Regulation 2018/1046; prohibiting new legal obligations; suspending or reducing an economic benefit under an instrument guaranteed by the EU budget; suspending approval of a programme or programmes or modifying such a suspension; limiting obligations, including through financial adjustments or reallocating funds to other spending programmes or suspending the running of payment deadlines; or, finally, suspending payments. However, in order to apply EU budget protection measures, Regulation 2020/2092 clarifies that the violation of the rule of law must relate to certain elements, which it is worth recounting: first, the proper functioning of bodies implementing the EU budget, including loans and other instruments guaranteed by the budget, particularly in the context of public procurement procedures or grant procedures; second, the proper functioning of bodies carrying out financial control, monitoring and audits, as well as the proper functioning of effective and transparent financial management and accountability systems; third, the proper functioning of investigative and prosecutorial services in connection with the investigation, prosecution, and filing and supporting of charges in connection with fraud, including tax fraud, corruption or other violations of EU law related to the implementation of the EU budget or the protection of the EU's financial interests, and the effective judicial review of the actions or omissions of the aforementioned bodies by independent courts.

In applying the measures indicated to protect the EU budget, it is essential that the EC make an in-depth qualitative assessment when finding violations of the rule of law, which must be objective, impartial and fair. It should take into account relevant information from available sources and recognized institutions, including judgments of the CJEU, European Court of Auditors (ECA) reports, the EC's annual rule of law reports and the EU Justice Scoreboard, reports from European Anti-Fraud Office (OLAF), the European Public Prosecutor's Office (EPPO) where applicable, and the conclusions and recommendations of relevant international organizations and networks, including Council of Europe bodies such as the Group of States Against Corruption and the Venice Commission (in particular, its checklist on the rule of law), as well as the European Network of Supreme Courts and the European Network of Councils for the Judiciary. The design of the procedure for imposing EU budget

protection measures allows us to conclude that the EC is a kind of guardian of compliance with Regulation 2020/2092.

What is particularly important for the detailed model of EU budget expenditure control, and another great achievement of this regulation, is the stronger empowerment of the beneficiaries of EU budget funds. This is because the control continues after the suspension of funds and results in a stronger empowerment of EU citizens. In order to ensure that the amounts due from government entities or Member States are actually paid to the final recipients or beneficiaries, the EC will recover the payments made or, as the case may be, make a financial correction by reducing EU support to the programme in question in accordance with the applicable sectoral and financial regulations. The EC will make available on its website or web portal appropriate tools for final recipients or beneficiaries to inform the EC of violations of these obligations that, in their opinion, directly affect them.

Member States affected by the measures should regularly report to the EC on the fulfillment of their obligations to end recipients or beneficiaries. A stronger empowerment of EU citizens in this regulation and important budgetary functional links between the rule of law and the EU budget belong, in my opinion, to the achievements of Regulation 2020/2092 and enlarge and correctly strengthen the normative pattern of EU budgetary expenditure control.

2.2. Regulation 2018/1046

Regulation 2018/1046 is another fundamental piece of EU secondary legislation for establishing the normative model for the control of EU budget expenditure, in most of its provisions concerning internal control of the implementation of the EU budget. Of course, the principal executor of the EU budget is the EC, but it should be recalled that it can use the methods of direct management, indirect management and shared management with the Member States.

According to Article 33 of Regulation 2018/1046, funds from the EU budget shall be used in accordance with the principle of sound financial management, i.e. economically, efficiently and effectively. The principle of sound financial management also manifests itself in the fact that the use of funds must be performance-oriented, which implies *ex ante* setting of the objectives of the programmes and activities, and monitoring of progress in achieving the objectives by means of performance indicators and transparency of information and reports in this regard. In the framework of the internal control of the implementation of the EU budget, in accordance with Article 36 of Regulation 2018/1046 and in the implementation of the principle of sound financial management of EU funds, the following objectives shall be realized: efficiency, effectiveness and economy with respect to operations; reliability of reporting; protection of assets and information; prevention, detection, correction and follow-up of fraud and irregularities; and appropriate management of risks related to the legality and regularity of the underlying operations, taking into account the multi-year

nature of the programmes as well as the nature of the payments concerned. In addition, each EU institution shall establish an internal audit function in accordance with Article 117 of Regulation 2018/1046. The internal auditor appointed by an EU institution is responsible to the institution for verifying the proper functioning of systems and procedures for budget execution.

Article 63 of the regulation indicates that ‘in fulfilling their tasks of implementing the budget, Member States shall take all necessary measures, including legislative, executive and administrative measures, to protect the financial interests of the Union’. The indicated provision of Regulation 2018/1046 also became the subject of the CJEU ruling of 16 February 2022 in Case C 157/21, analysed above. This includes, in particular, shared management with Member States, in accordance with Articles 62 and 63 of Regulation 2018/1046. Member States, in order to protect the interests of EU finances and guided by the principle of proportionality, are required to carry out *ex ante* and *ex post* controls, including on-the-spot checks on representative or risk-selected samples of transactions, and recover unduly paid funds, if necessary initiating legal proceedings in this regard.

Member States shall impose effective, dissuasive and proportionate penalties on recipients where provided for in sectoral legislation or specific national laws, and the EC shall monitor the management and control systems put in place in Member States. In turn, on the basis of Article 135 of Regulation 2018/1046, the EC has established an early detection and debarment system for the protection of the EU’s financial interests, which aims to facilitate the early detection of entities that pose a risk to the Union’s financial interests. Therefore, it can be pointed out that, as mentioned above, selected provisions of Regulation 2018/1046 are also functionally linked to the conditionality mechanism, enabling effective control of spending and reinforcing the pattern of control.

3. Special EU bodies and institutions controlling expenditure from the EU budget

In addition to the new conditionality mechanism, the control of EU budget expenditure continues to be handled by special bodies and institutions set up to carry out control tasks. These are, of course, the ECA, OLAF and the relatively new structure of the EPPO, introduced by Regulation 2017/1939.¹³ While the objectives, tasks

13 Council Regulation No. 2017/1939 of 12 October 2017 (O.J. EU L 283, 31.10.2017, p. 1, as amended). As of 1 June 2021, this regulation established an independent EU body, the European Public Prosecutor’s Office, responsible for protecting the EU budget and including the implementation in Member States of the Reconstruction Fund. Under Article 4 of this regulation, the EPPO is competent to investigate, prosecute and bring to justice the perpetrators and accomplices of crimes affecting the EU’s financial interests in the area of fraud, such as fraud against EU struc-

and competences of the ECA and OLAF in protecting the financial interests of the EU are known and elaborated on by scholars of the doctrine of the subject,¹⁴ the establishment of the EPPO and the most recent EU regulations linking the disbursement of EU funds to sound economic management require comment.

Regulation 1939/2017 as well as Regulation 2018/1046 introduced a strong legal basis for cooperation between the EPPO, OLAF and the ECA (Article 110 of Regulation 2017/1939 and Article 129 of Regulation 2018/1046 or, for example, Articles 8 and 12(e)–(g) of Regulation 883/2013). The arrangement of this cooperation is not competitive between the named institutions but complementary, which generally does not result in duplication of competencies and investigations or pre-trial proceedings (e.g. Article 12(b)–(g) of Regulation 883/2013). Thus the control model shaped at the level of EU law includes not only classical criteria tied to the most efficient, economical and sustainable use of EU budget funds in Member States, but also constructs procedural (EPPO) and institutional (ECA, OLAF, CJEU) criteria and guarantees. It can be argued that the 2017 creation of the EPPO with new competences, including the protection of EU financial interests, as well as the expansion of the normative model for the control of EU budget expenditure, with the values and principles constituting the axiology of the EU legal system from Article 2 TEU in the form of the implementation of the conditionality mechanism in 2020, exhibits the very dynamic evolution *sensu largo* of the rules on the protection of EU financial interests, including the protection of the EU budget, which affects both the revenue and expenditure sides of the EU budget presented in this study.

It should be noted as well that the various elements and priorities related to the model of control of EU budget expenditure contained in EU legal acts also have a systemic, fiscal dimension, referring to the principle of sound finances from Articles 119(2) and (3) TFEU. An argument supporting this point is, for example, Article 19 of Regulation 2021/1060 on measures linking the effectiveness of the funds to sound economic management in the Member States. According to this provision, the extent and level of suspension of obligations or payments for one or more of the Member States' programmes to be imposed shall be proportionate, consistent with the principle of equal treatment of the Member States, and shall take into account the economic and social situation of the Member State concerned, in particular the level of unemployment, the level of poverty or social exclusion in the Member State compared to the EU average, and the impact of the suspension on the Member State's economy. Special consideration is given to the impact of suspensions on programmes critical

tural funds, corruption, money laundering or cross-border VAT fraud. Poland, Hungary, Ireland, Denmark (opt-out) and Sweden have not joined this system for protecting EU financial interests.

14 See for example V. Pujas, 'The European Anti-Fraud Office (OLAF): A European Policy to Fight against Economic and Financial Fraud?' *Journal of European Public Policy* 2003, vol. 10, no. 5, pp. 778–797.

to counteracting adverse economic or social conditions. Another interesting instrument of systemic protection and also control of public finances from the perspective of EU law is Article 20 of Regulation 2021/1060, which provides for provisional measures on the use of funds in response to exceptional or extraordinary circumstances. These are situations where the Council identifies an extraordinary event beyond the control of one or more Member States which has a significant impact on the financial position of government institutions, or a significant economic downturn in the eurozone or the EU as a whole. It is then possible, for example, to increase payments to the Member State concerned.

In this context of consideration, it should be noted that from the institutional and procedural side, the EU budget is, for the time being, protected by 22 EU countries under enhanced cooperation, which, as can be seen, weakens the procedural and institutional element of the created normative pattern of protection of the EU budget.

4. Instruments for control of expenditure from the EU budget in Polish law: selected issues

In national law, due to the need to comply with the provisions of EU law on sound financial management of EU finances (Article 317 TFEU) and protection of EU financial interests (Article 325 TFEU), there are a number of instruments and mechanisms in place to safeguard the implementation of the aforementioned principles and thus protect expenditure from the EU budget in the Member States. From the perspective of Polish budgetary law, expenditure from EU funds is safeguarded by Article 13 in conjunction with Article 4(a) of the 2004 Law on responsibility for violation of public finance discipline, where acts constituting a violation of public finance discipline in connection with the improper use of EU funds (e.g. structural funds) are relatively precisely provided for. In turn, Article 4(a) of that law, which delineates the scope of the subjects of acts relating to the improper use of EU funds, introduces a definition of EU funds as funds related to the implementation of a programme financed with funds from the EU budget, non-reimbursable funds from assistance provided by Member States of the European Free Trade Agreement, or other funds from non-reimbursable foreign sources. It is also worth noting the provisions of Article 12(a) of the Law on the Supreme Audit Office (SAO), according to which the SAO may carry out audits jointly with the EU's supreme audit bodies and those of other countries under agreements concluded for this purpose to audit expenditure originating from the EU budget.¹⁵ In any case, the ECA conducts annual inspections in Poland, in which SAO inspectors participate as observers. Provisions protecting

15 Act of 23.12.1994 on the Supreme Audit Office (unified text, Journal of Laws of 2022, item 623).

the proper making of expenditure from the EU budget can also be found in the National Fiscal Administration Act (NFA), according to which the Head of the NFA is an auditing authority and performs the tasks regulated in Article 14(1)(10) of the NFA Act. The Head of the NFA also performs tasks under Article 3(4) of Regulation 883/2013.

The above regulations allow us to conclude that, in the indicated scope, there is a formal complementarity of financial solutions at the national level for the implementation of control and protection of expenditure from the EU budget. The Public Finances Act also regulates institutions (in the material sense) implemented, *inter alia*, for better control of public finances and the achievement of control objectives relevant to ensuring the principle of sound public finances (from Article 119, paragraphs 2 and 3, of the TFEU), but also helpful for more effective planning and use of EU funds such as, in particular, the budget of European funds, the Multiannual Financial Plan of the state, or the financial forecasts of local government units.¹⁶ It is acknowledged, though, that these institutions were not introduced solely in connection with optimizing the use of EU funds, and some imperfections in these institutions are known.¹⁷

Conclusions

The instruments for control of expenditure from the EU budget are regulated in a functional relationship in EU and Polish law, including not only the criteria of economy, discipline, reliability or timeliness of spending, but also procedural, formal elements related to the establishment of new bodies for the protection of the EU budget in connection with existing ones (EPPO, OLAF, ECA); they also include mechanisms that are intended to contribute to the lawful spending of EU funds on the one hand, and on the other to respect the mechanism of conditionality in this process, since the process of spending all funds must have normative standards appropriate for the rule of law.

The normative and axiological content of the model of control of expenditure from the EU budget rightly takes into account the principle of the rule of law as a fundamental determinant of the control exercised over EU budget expenditure, in accordance with the CJEU judgment in Case C 157/21. This means that any functional relationship between the EU budget and the national budgets of EU Member States must realize and reflect the principle of the rule of law. The rule of law principle was a necessary element to be added to the EU budget expenditure mechanism, and Reg-

16 Public Finances Act of 27.08.2009 (unified text, Journal of Laws of 2021, item 305, as amended).

17 For more on this subject, see for example K. Kopyściańska, Komentarz do art. 103 ustawy o finansach publicznych, (in:) Z. Ofiarski (ed.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz (2nd ed.), Warszawa 2020, pp. 661–669.

ulation 2020/2092 gives the possibility of strengthening the normative pattern for expenditure control from the EU budget. Respect for the rule of law is one of the essential conditions for compliance with the principle of sound financial management enshrined in Article 317 TFEU, just as the maintenance of convergent fiscal conditions ensures the principle of sound finances in Articles 119(2) and (3) TFEU. This therefore means that, on the one hand, the protection of the values and principles of Article 2 TEU has also acquired an economic dimension, related to the mechanism of conditionality as a mechanism linked to EU budgetary law, and on the other hand, the values and principles of Article 2 TEU are relevant for establishing the model for the control of spending from the EU budget.

For the analysed model of control of EU budget expenditure, the beneficiary of these funds is also of fundamental importance. Both Regulation 2020/2092 and the CJEU ruling in Case C 157/21 emphasize that the legitimate interests of final recipients and beneficiaries must be protected when adopting measures in case of violations of the rule of law, which I include as a further great achievement of this regulation. Thanks to the conditionality mechanism, EU citizens become more empowered and protected, since the normative standard for the Member States' compliance with their obligations towards the beneficiaries of these measures also belongs to the standard of control in the event of protective measures.

In my opinion, the control model satisfying the principle of sound financial management which has been reconstructed in this paper rightly includes the following: 1) the principles and values of Article 2 TEU and the corresponding conditionality mechanism; 2) the criteria for sound management of funds, in accordance with Article 36 of Regulation 2018/1046 (economy, optimization of expenditure, cost-effectiveness, timeliness and those specific criteria provided for in sectoral acts); 3) the institutional dimension related to the functioning of specialized bodies and institutions for the protection of the EU's financial interests (ECA, OLAF and also the EPPO); 4) the systemic elements that relate to linking the spending of EU budget funds (mainly EU funds) with sound economic management in the Member States; and 5) the regulations empowering the beneficiaries of EU funds. Also, the procedural sixth aspect (dimension) of the analysed model includes the EPPO as a new independent EU body protecting the EU's financial interests. The provisions of Article 2 TEU are the normative foundation of the EU and the normative building block of the EU legal body and EU Member States, including financial law, as is also evident from the normative content of Article 4(2) of Regulation 2020/2092.

The provisions of Polish national financial laws on the control of EU budget expenditure, outlined above, implement in their normative, formal form the various elements of the normative model for the control of EU budget expenditure, but the milestones of the EC related to the proper application in Poland of the principles of Article 2 TEU, which provisions in Regulation 2020/2092 refer to, still remain unimplemented. Thanks to the normative construction of the conditionality mechanism

there exists a hope that expenditure from the EU budget will in future be further guarded by the created EU control mechanism, which rightly takes into account the rule of law. It should be emphasized again that Poland has not joined the EPPO, and the funds from the National Recovery Plan have not (as of 30 April 2023) been released, due to Poland's failure to meet the EC's requirements regarding the rule of law, i.e. the fundamental normative and axiological element of the model.

The presented reconstruction of the control model with its elements shows, on the one hand, that it is the budget that allows the implementation and concretization of EU policies based on the values of Article 2 TEU, rightly including the rule of law and the principle of solidarity; and on the other hand, the proper spending of the budget contributes not only to the loyal cooperation of Member States, but also to responsibility in the spending of EU funds, and thus building the future of the EU, which must take into account the rule of law. The mechanism provided for in Regulation 2020/2092 complements in a functional sense the protection of the EU budget from violations of the rule of law affecting the sound financial management of the budget or the protection of the Union's financial interests.

REFERENCES

- Act of 23.12.1994 on the Supreme Audit Office (consolidated text, Journal of Laws of 2022).
- Act of 16.11.2016 on the National Fiscal Administration (consolidated text, Journal of Laws of 2022, as amended).
- Barcz J., Grzeszczak R., Nowak-Far A., Truszczyński J., *Praworządność a unijne fundusze (prawne i praktyczne aspekty interpretacji ustaleń Rady Europejskiej z 11.12.2020 r.)*, 'Państwo i Prawo' 2021, no. 11, pp. 140–155.
- Council Regulation (EU) No. 2017/1939 of 12 October 2017 (O.J. EU L 283, 31.10.2017, as amended).
- Council Regulation (EU) No. 2020/2094 of 14 December 2020, establishing the European Union Reconstruction Facility to support reconstruction in the wake of the COVID-19 crisis (O.J. EU L 433I, 22.12.2020).
- European Parliament and Council Regulation No. 2018/1046 of 18 July 2018 on the financial rules applicable to the general budget of the Union, O.J. EU L 193 of 30.07.2018, as amended.
- European Parliament and Council Regulation No. 2020/2092 of 16 December 2020 on the general system of conditionality for the protection of the Union's budget, O.J. EU LI 433, 22.12.2020.
- European Parliament and Council Regulation No. 2021/1060 of 24 June 2021 laying down common provisions on the European Regional Development Fund, the European Social Fund Plus, the Cohesion Fund, the Fund for a Just Transition and the European Maritime, Fisheries and Aquaculture Fund and the financial rules for these funds and for the Asylum, Migration and Integration Fund, the Internal Security Fund and the Financial Support Facility for Border Management and Visa Policy (O.J. EU L 231, 30.06.2021).
- Fedorowicz M., *Prawo budżetowe Unii Europejskiej*, (in:) J. Barcik, R. Grzeszczak (eds.), *Prawo Unii Europejskiej*, Warsaw 2022, pp. 419–444.

- Judgment of the CJEU of 15 July 2021 – Commission v. Poland (Case C 791/19), ECLI:EU:C:2021:596.
- Judgment of the CJEU of 16 February 2022 – Hungary v. European Parliament, Council of the European Union (Case C 156/21), ECLI:EU:C:2022:97.
- Judgment of the CJEU of 16 February 2022 – Republic of Poland v. European Parliament, Council of the European Union (Case C 157/21), ECLI:EU:C:2022:98.
- Kirst N., Rule of Law Conditionality: The Long-Awaited Step towards a Solution of the Rule of Law Crisis in the European Union, 'European Forum Papers, Insight' 2021, no. 1, https://www.europeanpapers.eu/en/system/files/pdf_version/EP_EF_2021_I_011_Niels_Kirst_00454.pdf.
- Kopyściańska K., Komentarz do art. 103 ustawy o finansach publicznych, (in:) Ofiarski Z. (ed.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz (2nd ed.), Warsaw 2020, pp.661–669.
- Łacny J., System warunkowości mający chronić budżet UE przed naruszeniami zasady państwa prawnego przez państwa członkowskie, 'Państwo i Prawo' 2021, no. 11, pp. 5–30.
- Law of 17.12.2004 on responsibility for violation of public finance discipline (consolidated text, Journal of Laws of 2021, as amended).
- Maurice E., Rule of Law: The Uncertain Gamble on Conditionality (Foundation Robert Schuman Policy Paper), 'European Issues' 2023, no. 660, <https://www.robert-schuman.eu/en/doc/questions-d-europe/qe-660-en.pdf>.
- Multiannual Financial Framework 2021–2027 and Next Generation EU, <https://www.consilium.europa.eu/pl/infographics/mff2021–2027-ngeu-final/>.
- European Parliament and Council Regulation No. 883/2013 of 11 September 2013 concerning investigations conducted by the European Anti-Fraud Office (OLAF), O.J. EU L 248, 18.09.2013, as amended.
- Public Finances Act of 27.08.2009 (consolidated text, Journal of Laws of 2021, as amended).
- Pujas V., The European Anti-Fraud Office (OLAF): A European Policy to Fight against Economic and Financial Fraud? 'Journal of European Public Policy' 2003, no. 5, pp. 778–797.
- Wróblewska M., Budżet ogólny Unii Europejskiej jako narzędzie integracji europejskiej, (in:) A. Drwiłło, A. Jurkowska-Zeidler (eds.), System prawnofinansowy Unii Europejskiej, Warsaw 2017, pp. 73–97.
- Wyrozumsk A., Czy porozumienie w sprawie rozporządzenia 'pieniądze za praworządność' będzie skuteczne? 'Europejski Przegląd Sądowy' 2021, no. 1, pp. 24–29.

Jacek Wantoch-Rekowski

Nicolaus Copernicus University in Toruń, Poland

rekowski@umk.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1606-7790>

Elisabetta Tati

Luiss University in Rome, Italy

etati@luiss.it

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1616-6852>

Controlling the Spending of EU Funds in Italian and Polish Law Against the Background of EU Regulations¹

Abstract: Spending from the budget of the European Union (EU) should be done correctly, in line with EU and Member State legislation. However, minor or major irregularities cannot be avoided in the disbursement of EU funds, so procedures must be in place to detect and eliminate them. Control procedures are key in this respect. This article reviews the EU regulations that apply to the control of EU spending and analyses the control concepts adopted in two Member States: Italy and Poland. The authors found that in these two countries, the control of EU spending is carried out by a number of actors. Solutions for improvement were identified. The authors find it reasonable to conclude that administrative controls on the use of EU funds in Italy and Poland can be considered as on the path of being effective and efficient.

Keywords: control of EU expenditure, European Union budget, financial control in Italy, financial control in Poland

1 Introduction and sections 3 have been written by Prof. Wantoch-Rekowski. Sections 1 and 2 have been written by Dr. Tati. Conclusion has been written jointly by Prof. Wantoch-Rekowski and Dr. Tati; article was produced as part of the BETKOSOL research project. The BETKOSOL project (Grant Agreement (GA) No: 101015421) was co-funded by the European Union HERCULE III programme; research on the protection of EU financial interests in Poland was also carried out as part of the Centre for Democracy, Accountability and Representation (CEDAR) project.

Introduction

The disbursement of public funds inevitably involves the risk that those involved may breach the rules that indicate who must benefit from the support. If the law is infringed when funds from the European Union budget (EU funds) are disbursed, the consequences are defined by EU law. Its provisions oblige the national authorities of the Member States to recover sums of money spent in breach of the law and to impose administrative and criminal penalties. In doing so, Member States apply EU rules and their own national rules.²

When the spending of EU funds in a Member State is associated with minor or major irregularities, procedures must be in place to detect and deal with these. Furthermore, the literature indicates that the EU and the Member States are obliged to combat fraud and illegal activities concerning the spending of EU funds; therefore measures to combat fraud and irregularities should be taken.³

To apply sanctions for the misuse of EU funds, it is necessary to identify irregularities, which are often uncovered by applying control procedures. Controls during the initial phase of EU spending can contribute to increased effectiveness; then proposals and changes can be used to achieve better results.⁴ Controls carried out during the disbursement of EU funds avoid errors, while *ex post* controls provide lessons for the future.

According to Article 325 of the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU), protecting the Union's financial interests is the shared responsibility of the EU and the Member States.⁵ The responsibilities of the Member States include setting up and ensuring the functioning of management and control systems, carrying out activities to prevent and detect irregularities, correcting and recovering amounts incorrectly paid and reporting irregularities to the European Commission.⁶

2 J. Łacny, Sankcje za nieprawidłowe wydatkowanie funduszy Unii Europejskiej – rekonstrukcja stanu prawa i orzecznictwa [Sanctions for Irregular Spending of European Union Funds – Reconstruction of the State of the Law and Jurisprudence], 'Białostockie Studia Prawnicze' 2014, vol. 15, p. 41.

3 A. Borodo, Prawo budżetowe [Budget Law], Warsaw 2008, p. 142; C. Kosikowski, Prawo finansowe w Unii Europejskiej [Financial Law in the European Union], Bydgoszcz-Warsaw 2008, p. 105.

4 B. Błasiak-Nowak, M. Rajczewska, Kontrola zaplanowanych rezultatów wydatkowania środków unijnych – budżet UE w obszarze polityki spójności na lata 2014–2020 [Control of Planned Results of EU Funds Disbursement – EU Budget in the Area of Cohesion Policy for 2014–2020], 'State Control' 2016, no. 3, p. 37.

5 Consolidated version: O.J. EU C 326, 26.10.2012.

6 A.P. Chociej, P. Woltanowski, Kontrola realizacji programów operacyjnych przez Instytucje Zarządzające w kontekście ochrony interesów Finansowych Unii Europejskiej [Control of the Implementation of Operational Programmes by Managing Authorities in the Context of the Protection of the Financial Interests of the European Union], 'Białostockie Studia Prawnicze' 2019, vol. 24, no. 3, p. 69.

Łacny has illustrated the control system for the disbursement of EU funds in the form of a pyramid, the base of which is formed by the controls performed by the Member States (management controls performed at the beneficiary level by the managing authorities), while the apex signifies the controls on the implementation of the EU budget by the European Court of Auditors.⁷

This study aims to analyse the concepts adopted for controlling the expenditure of EU funds through the example of two Member States: Italy and Poland. These states have been among the largest beneficiaries of EU funds for many years, so it is worth analysing the mechanisms for controlling the spending of funds in these two countries. The authors have assumed that, despite different national regulations in the two Member States based on their specificities and functioning legal systems, the principle of assimilation provided for by Article 325 TFEU can be guaranteed.

This article is based on research that the authors carried out within the framework of the BETKOSOL project (Grant Agreement No: 101015421), which was funded by the European Union HERCULE III programme. The authors mainly used the dogmatic-legal and institutional methods, based on the analysis of legal acts and administrative organisation.

1. Outline of EU Regulations

First, it is relevant to briefly recall the Multiannual Financial Framework (MFF), and especially the EU annual budget, which sets out EU policies.⁸ These include the cohesion policy and the allocation of its main instruments, the European Structural and Investment Funds (ESIFs). The MFF can be considered the long-term budget of the EU.⁹ For each funding period, a specific set of regulations is approved to set out the financial and reporting rules for the fair management of EU resources. Thus, public administrations and private persons inside Member States must implement them while serving as managing or audit authorities.¹⁰ Normally, besides the so called General financial regulation (Regulation (EU, Euratom) No. 2018/1046) and for each funding period under the ESIFs, a common provision regulation is adopted, to-

7 J. Łacny, *Ochrona interesów finansowych w dziedzinie polityki spójności* [Protection of Financial Interests in the Field of Cohesion Policy], Warsaw 2010, p. 337.

8 For more details on the contents of this section, see A. Sandulli, A. Nato, M. Bellacosa, M. De Bellis, E. Tati (eds.) *The Past and Future of EU Financial Interests*, Work Package 1 – Deliverable 2, Betkosol Project, Luiss University, Rome 2021, *passim*.

9 R. Kaiser, *The Multiannual Financial Framework: Reforms and Path-Dependent Development of the EU Budget*, (in:) L. Zamparini, U. Villani-Lubelli (eds.) *Features and Challenges of the EU Budget*, Cheltenham 2019, pp. 73–92.

10 J. Bachtröglér, U. Fratesi, G. Perucca, *The Influence of the Local Context on the Implementation and Impact of EU Cohesion Policy*, 'Regional Studies' 2020, vol. 54, no. 1, pp. 21–34.

gether with norms specifically dedicated to each fund.¹¹ However, not all EU actions are funded by the MFF and the EU annual budget. Indeed, the recent NextGenerationEU programme (NGEU) has been established outside these tools, and Regulation (EU) No. 2020/2094, which created the European Union Recovery Instrument, is based on Article 122 TFEU.¹² The main instrument, the Recovery and Resilience Facility, has its own regulations with ad hoc financial management rules and governance (Regulation (EU) No. 2021/241).¹³ It must be remembered that Regulation (EU) No. 2020/2092, on the general regime of conditionality for the protection of the EU budget, establishes a new legal instrument to protect the financial interests of the EU from violations of the rule of law.¹⁴

Second, EU norms are provided to regulate the function of controlling and fighting against irregularities and fraud. Alongside these regulations is a network of institutional actors, mainly the EU Anti-Fraud Office (OLAF), the European Court of Auditors (ECA), Eurojust, Europol, and now the European Public Prosecutor's Office (EPPO) (established in 2017 and operative since 2021), as well as, according to the sector, institutions such as the European Central Bank and the European Investment Bank.¹⁵ A specific authority against money laundering shall be operative in the fu-

-
- 11 A. D'Alfonso, *Multiannual Financial Framework for the Years 2021 to 2027: The Future of EU Finances*, 'European Parliamentary Service Research' 2021, pp. 1–22. Cf. L. Polverari, *The New Ambitions for 2014–2020 European Structural and Investment Funds Evaluation: Pouring Water in a Leaking Container?* 'European Structural and Investment Funds Journal' 2016, vol. 4, no. 2, pp. 59–67; R. Crescenzi, U. Fratesi, V. Monastiriotis, *Back to the Member States? Cohesion Policy and the National Challenges to the European Union*, 'Regional Studies' 2020, vol. 54, no. 1, pp. 5–9; R. L. Bubbico, J. Langthaler, *The Evolution of Thematic Concentration within Cohesion Policy*, 'European Structural & Investment Funds Journal' 2015, vol. 3, no. 1, pp. 3–11.
 - 12 P. Dermine, *The EU's Response to the COVID-19 Crisis and the Trajectory of Fiscal Integration in Europe: Between Continuity and Rupture*, 'Legal Issues of Economic Integration' 2020, vol. 47, no. 4, pp. 337–358.
 - 13 F. Corti, J. Núñez Ferrer, *Steering and Monitoring the Recovery and Resilience Plans: Reading between the Lines*, CEPS 'Recovery and Resilience. Reflection Papers' 2021, no. 2, pp. 1–20.
 - 14 J. Bachtler, C. Mendez, *Cohesion and the EU Budget: Is Conditionality Undermining Solidarity?* (in:) R. Coman, A. Crespy, V. Schmidt (eds.), *Governance and Politics in the Post-Crisis European Union*, Cambridge 2020, pp. 121–139; A. Baraggia, *The New Regulation on the Rule of Law Conditionality: A Controversial Tool with Some Potential*, 'IACL-AIDC Blog', 22 December 2020; T. Tridimas, *Editorial Note: Recovery Plan and Rule of Law Conditionality: A New Era Beckons?* 'Croatian Yearbook of European Law & Policy' 2020, vol. 16, no. 1, pp. vii–xxi.
 - 15 Directive (EU) 2017/1371 of the European Parliament and of the Council of 5 July 2017 on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law (O.J. L 198/29, 28.07.2017); Council Regulation (EU) 2017/1939 of 12 October 2017 implementing enhanced cooperation on the establishment of the European Public Prosecutor's Office ('the EPPO') (O.J. L 283/1, 31.10.2017). See T. Rafaraci, *Brief Notes on the European Public Prosecutor's Office: Ideas, Project and Fulfilment*, (in:) T. Rafaraci, R. Belfiore (eds.), *EU Criminal Justice*, Cham 2019, pp. 157–163.

ture.¹⁶ OLAF was the main anti-fraud controller at the EU level until the EPPO was established,¹⁷ and has been reformed recently.¹⁸ Cooperation between OLAF and the EPPO does not have a legal basis in the Lisbon Treaty.¹⁹ In fact, Article 86(1) of the TFEU only mentions the EPPO's cooperation with Europol and Eurojust.²⁰

2. Regulations and governance in the Italian legal system

2.1. Introduction

The importance of the cohesion policy (CP) for Italy, in terms of financial support, is confirmed under the MFF 2021–2027.²¹ Hence the governance system for the ESIFs in particular is well worth analysing in terms of protecting the EU's financial interests.²² The Italian legislator reformed the institutional architecture in support of the CP at the beginning of the MFF 2014–2020. Article 10, Decree Law No. 101/2013 provides that the administrative functions of the CP are allocated between the Pres-

16 Anti-Money Laundering and Countering the Financing of Terrorism legislative package, https://finance.ec.europa.eu/financial-crime/eu-context-anti-money-laundering-and-countering-financing-terrorism_en (6.09.2022).

17 Regulation (EC) No. 1073/1999 of the European Parliament and of the Council of 25 May 1999 concerning investigations conducted by the European Anti-Fraud Office (OLAF) (O.J. L 136, 31.05.1999) and Council Regulation (Euratom) No. 1074/1999 of 25 May 1999 concerning investigations conducted by the European Anti-Fraud Office (OCAF) (O.J. L 136, 31.05.1999). Both were later repealed with European Parliament and Council Regulation 883/2013 of 11 September 2013, concerning the investigations carried out by OLAF and repealing Reg. 1073/1999 and Reg. 1074/1999 (O.J. L 248/1, 18.09.2013). M. Hofmann, S. Stoykov, OLAF – 20 Years of Protecting the Financial Interests of the EU, 'Euclid: The European Criminal Law Associations' Forum' 2019, no. 4, pp. 268–271. Cf. G. Kratsas, A Case for OLAF: The Place and Role of the Anti-Fraud Office in the European Union Context, 'European Public Law' 2012, vol. 18, no. 1, pp. 65–97.

18 Regulation (EU, Euratom) 2020/2223 of the European Parliament and of the Council of 23 December 2020 amending Regulation (EU, Euratom) No. 883/2013, as regards cooperation with the European Public Prosecutor's Office and the effectiveness of the European Anti-Fraud Office investigations (O.J. L 437, 28.12.2020).

19 A. Weyembergh, C. Brière, The Future Cooperation between OLAF and the European Public Prosecutor's Office, 'New Journal of European Criminal Law' 2019, no. 9, pp. 62–82, especially p. 71.

20 F. Ruggieri, Eurojust and the European Public Prosecutor's Office: Introduction to a Historic Reform, (in:) T. Rafaraci, R. Belfiore (eds.), EU Criminal Justice, *op. cit.*, pp. 181–189.

21 Final Decision, OpenCoesione web portal, https://opencoessione.gov.it/en/adp_2021_2027/ (6.09.2022). For the previous cycle, see C. Notarmuzi, Le politiche di coesione e la gestione dei fondi strutturali europei nella programmazione 2014–2020 [Cohesion policies and the management of the European structural funds in the 2014–2020 programming], 'Giornale di diritto amministrativo' 2014, no. 6, pp. 567–571. Cf. G. P. Manzella, Una politica influente. Vicende, dinamiche e prospettive dell'intervento regionale Europeo [An influential policy. Events, dynamics and perspectives of European regional intervention], Bologna 2020, *passim*.

22 Special Issue on Audit and Irregularities, Fraud and Corruption, 'European Structural and Investment Funds Journal' 2019, vol. 7, no. 3, pp. 103 ff.

idency of the Council of Ministers (Presidenza del Consiglio dei Ministri, PCdM) and the Agency for Territorial Cohesion (Agenzia per la coesione territoriale, ACT). Along the institutional chain, according to the kinds of operational programmes and/or projects, different regional and local actors are involved in the shared scheme required by EU regulations, mainly national or regional managing and audit authorities. The General Inspectorate for Financial Relations with the European Union (Ispettorato Generale per i Rapporti finanziari con l'Unione Europea, IGRUE), in the Department of the General Accounting Office within the Ministry of Economy and Finance (Ragioneria generale dello Stato, MEF-RGS) has the task of guaranteeing the effectiveness and uniqueness of the actions of the audit authorities, besides being the audit authority for some national programmes.²³

The example of indirect fund management illustrates how the protection of the EU's financial interest in the country could be integrated with the protection of the national financial interest.

2.2. The internal system of controls and the role of some special external controls on the management of EU resources: Criticalities of the public procurement sector

The Italian system of administrative controls has many interposed layers.²⁴ In most cases, these controls are targeted at sound financial management of public resources.²⁵ Since the end of the 1990s, there have been four main kinds of control over the internal structure of public organisations: the evaluation of administrative and financial lawfulness, *ex post* internal management control, the control and evaluation of public managers and strategic control (Legislative Decree No. 286/1999).

At this point, it is important to highlight how financial relations with the EU constitute an important area of activity for the National Court of Auditors (NCA), both regarding the exercise of its control function and with reference to 'jurisdic-

23 See A. Sandulli, E. Tati, A. De Becker, M. Serowanec, A. Nato (eds.), *The Protection of EU Financial Interests across Four National Legal Systems: A Comparative Perspective*, Work Package 2 – Deliverable 1, Betkosol Project, Luiss University, Rome 2021, especially tasks 1 (E. Tati) and 4 (E. Birritteri, E. Tati), for more details on the contents of this section.

24 See amongst others M. De Benedetto, *Controlli [dir. amm.] [Controls [Ad. Law]*, *Enciclopedia Treccani* 2017, online, [https://www.treccani.it/enciclopedia/controlli-dir-amm_%28Diritto-on-line%29/\(30.09.2022\)](https://www.treccani.it/enciclopedia/controlli-dir-amm_%28Diritto-on-line%29/(30.09.2022)); E. D'Alterio, *I controlli sull'uso delle risorse pubbliche [Controls on the use of public resources]*, Milan 2015, *passim*; G. D'Auria, *I controlli [Controls]*, (in:) S. Cassese (ed.), *Trattato di diritto amministrativo [Handbook on Administrative Law]*, Milan 2020, pp. 1217–1223; G. Della Cananea, *Indirizzo e controllo della finanza pubblica [Steering power and controls of public finance]*, Bologna 1996, *passim*; S. Cassese (ed.), *I controlli nella pubblica amministrazione [Controls the public administration]*, Bologna 1993, *passim*; M. S. Giannini, *Controllo: nozione e problemi [Control: notion and critical issues]*, 'Rivista trimestrale diritto pubblico' 1974, pp. 1262–1268.

25 E. D'Alterio, *I controlli...*, *op. cit.*, *passim*.

tional powers'. Regarding the former, the functions of the NCA are based on Article 100 of the Italian Constitution, and better specified in Law No. 20/1994, which calls for providing feedback on public management performance in relation to funds of European origin (Article 3.4). Hence, the NCA is responsible for the unitary examination of the phenomenon of irregularities and fraud, monitoring trends over time and assessing the management of underlying proceedings, with the aim of identifying critical and risk situations so that the administrations can autonomously implement self-correction procedures. The jurisdictional function intervenes to address unlawfulness, while the control function operates with regard to the examination of the phenomenon as a whole. Thus the latter involves prevention, verification and contrast. With specific reference to European funds, the control function is also entrusted to the Control Section for Community and International Affairs, which reports to Parliament at least annually. It carries out specific inquiries on the management of European funds, and it collaborates with the ECA and with other EU institutions in the implementation of international treaties and agreements.

Part of the NCA's mission is to monitor and evaluate the entire system of internal controls planned and fulfilled by each public administration. It does this as an external and *ex post* control.²⁶ The internal control system is extremely relevant for European indirect fund management, for example, in the way it overlaps the systems of management and controls required by relevant EU regulations to managing authorities. Hence, Italian administrations adapt the instruments available at the national level for addressing EU regulations in shared management.²⁷

What stands out is the special discipline regarding public procurement, both for the adjudication phase and the execution of the contract (i.e. the control that the products and services planned will be effectively provided or that they respect the agreed quality parameters). These checks can only be carried out *in loco*. Considering the importance of the public procurement sector in the realisation of programmes and projects under EU funding, both in terms of spending capacity and incidence of irregularities and fraud, it is important to remember the role of the National Anti-corruption Authority (Autorità anti corruzione, ANAC).²⁸

26 See E.F. Schilzter (ed.), *Il sistema dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni* [The system of internal control in public administrations], Milan 2002, *passim*.

27 A.M. Porras-Gómez, *The Evolution of the Internal Control System for the Structural Funds: Between the European Commission and National Authorities*, (in:) P. Stephenson, M.-L. Sánchez-Barrueco, H. Aden (eds.) *Financial Accountability in the European Union: Institutions, Policy, Practice*, London 2020, pp. 145–160; E. Domorenok, *Financial Accountability and the Quality of Performance in EU Cohesion Policy: The Case of Italy*, (in:) *idem*, pp. 160–176.

28 A. Sandulli, E. Tati, A. De Becker, M. Serowaniec, A. Nato (eds.), *The Protection...*, *op. cit.*, p. 46. ANAC's supervision and control of public contracts and activities are specified by Article 213 of the Public Procurement Code (Legislative Decree No. 150/2016); N. Parisi, *The Role of the Italian National Anticorruption Authority: A Systematic Perspective in Disagreement to the Vulgata Opinion*, 'DPCE Online' 2020, vol. 45, no. 4, p. 4631–4667. Cf. C. Giorgiantonio, F. Decaro-

A recent collaboration between ANAC, IGRUE and ACT, agreed in 2018 in view of the 2021–2027 cycle, appoints ANAC as the lead administration in charge of drafting the final report to be presented to the European Commission on the subject of control mechanisms for the public procurement market. In December 2021, ANAC signed a new Memorandum of Understanding (MoU) with the National Recovery and Resilience Facility (NRRF)'s Steering Committee or (Cabina di regia) to implement a qualification system for contracting authorities and central purchasing bodies. The MoU included additional forms of collaboration, such as the availability of information in the national database of public contracts, which will be discussed later. Moreover, in February 2022, an MoU was also confirmed between the MEF-RGS and ANAC regarding the collaboration between the General Inspectorate of Public Finance and ANAC to carry out inspections regarding the regularity and cost effectiveness of tendering procedures and the execution of public contracts.

2.3. The importance of transparency and anti-corruption actions, together with the performance cycle and the conduct of civil servants and public managers

Besides its role in public procurement, ANAC was created with its current features by Article 19, Decree Law No. 90/2014 to play a key role in concerning the coordination, rule-making and supervision of transparency and anti-corruption measures at all administrative levels. It does this in coordination with other national actors assigned to controlling functions, such as the NCA.²⁹ Some anti-corruption instruments constitute an important part of the 'self-evaluation' by public administrations and thus of the first-level controls under the ESIFs.³⁰ The ethical code is an instrument adopted by the National Public Labour Code (Article 54, Legislative Decree No. 165/2001), and it can be specified regarding deontological behaviours in the management of European programmes. Also, the discipline of incompatibilities for civil servants, that means the general ban on combining private and public assignments, was planned by the 2012 national anti-corruption reform and implemented through Legislative Decree No. 39/2013 and modification of the Public Labour Code. The aim of the reform is to guarantee fair public management and to avoid conflicts of interest between politics and administration, public and private or legal and illegal.

lis, Corruption Red Flags in Public Procurement: New Evidence from Italian Calls for Tenders, 'Questioni di Economia e Finanza: Occasional Papers' 2020, no. 544, pp. 1–36.

29 D.L. Feldman, The Efficacy of Anti-Corruption Institutions in Italy, 'Public Integrity' 2020, vol. 22, no. 6, pp. 590–605; F. Di Mascio, M. Maggetti, A. Natalini, Exploring the Dynamics of Delegation over Time: Insights from Italian Anti-Corruption Agencies (2003–2016), 'Policy Studies Journal' 2018, vol. 48, no. 4, pp. 367–400; M. De Benedetto, Corruption and Controls, 'European Journal of Law Reform' 2018, vol. 17, no. 4, pp. 479–501.

30 For a European overview, see M. C. Pantiru, Ethics: An Integral Part of the Organisational Culture in the European Public Administrations, National Agency of Civil Servants, Romania, EUPAN Survey during the Romanian Presidency of the Council of the European Union 2019, *passim*.

Great efforts have also been made through the increased role of disciplinary administrative sanctions (Article 55 ff., Public Labour Code).³¹

Internal efforts made by each public administration to fight corruption and provide transparency and good performance are programmed and synthesised by two three-year plans that are updated annually: the Anti-corruption and Transparency Plan (Piano triennale per la trasparenza e anti corruzione) and the Performance Plan (Piano della performance). The latter is also coordinated with the management and strategic controls mentioned above, especially for evaluating public managers. The two plans work together, if one thinks that the fight against corruption and non-transparency depends on the efforts made by the administration itself (primarily through external controls).³² Not accidentally, Decree Law No. 81/2021, one of the recruitment decrees under the NRRP process of implementation, introduced a new integrated plan, known as Integrated Plan of Activities and Organization (Piano integrato delle attività e dell'organizzazione) (Article 6), and the two plans (together with others) have been merged into a single document.

2.4. The Anti-Fraud Committee in the Department for European Affairs and the role of the Financial Police

The Italian Anti-Fraud Committee (Comitato per la lotta contro le frodi nei confronti dell'Unione europea, COLAF) was established by Article 76, Law No. 142/1992 and confirmed by Article 54, Law No. 234/2012. According to Article 3.4 of Regulation (EU) No. 883/2013 concerning investigations conducted by OLAF, COLAF has been designated as the central anti-fraud coordination service for Italy. COLAF operates in the Department for European Policies inside the PCdM (Article 3, Presidential Decree No. 91/2007 and Article 54, Law No. 234/2012). It is chaired by the political authority responsible for European affairs (the Minister or Secretary of State) or by his/her delegate.³³ The mixed composition of the committee reflects the involvement of different agencies, bodies and police corps cooperating to support OLAF at the national level.

31 See amongst others E. Carloni, I codici di comportamento [Deontological Codes], 'Il lavoro nelle pubbliche amministrazioni' 2017, no. 1, online, https://www.lavoropubblicheamministrazioni.it/codici_di_comportamento (last access September 30, 2022), *passim*; E. D'Alterio, I codici di comportamento e la responsabilità disciplinare [Deontological codes and disciplinary responsibility], (in:) B.G. Mattarella, M. Pelissero (eds.), *La legge anticorruzione* [The Anti-corruption Law], Turin 2013, pp. 211–233.

32 M. Delsignore, M. Ramajoli, *La prevenzione della corruzione e l'illusione di un'amministrazione senza macchia* [Prevention of the corruption and the illusion of a spotless public administration], 'Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico' 2019, no. 1, pp. 61–77.

33 S. Allegrezza, Italy, (in:) M. Luchtman, J. Vervaele (eds.), *Report Investigatory Powers and Procedural Safeguards: Improving OLAF's Legislative Framework through a Comparison with Other EU Law Enforcement Authorities (ECN/ESMA/ECB)*, Utrecht 2017, pp. 129–152.

Among its several tasks, COLAF manages the Irregularity Management System of the European Commission; provides advice and coordination at the national level against fraud and irregularities in the fields of taxation, common agricultural policy and the ESIFs; monitors the data flow on irregularities and fraud concerning European funds and on their recovery in cases of misuse; and reports to the European Commission according to Article 325 TFEU. In addition to these duties, the national legislation provides that pursuant to Article 54 of the aforementioned Law No. 234/2012, COLAF prepares a specific annual report for the Italian parliament in which it illustrates the initiatives taken, the measures adopted, the results achieved and the national strategy to protect the EU's economic and financial interests. Moreover, through COLAF's technical secretariat, the authority facilitates the closure of dossiers relating to cases of irregularity and fraud opened with the European Commission, even if only suspected, and ensures the updating of the list of beneficiaries of European funding published on the website of the Department for European Policies, in the spirit of the European transparency initiative.³⁴ COLAF has no direct investigative authority; its function is limited to coordination. Administrative investigative powers are conferred mainly on the Nucleo Speciale Spesa Pubblica e Repressione Frodi Comunitarie (Financial Police Anti-Fraud Unit, created by Article 55, Law No. 52/1996).

3. Regulation and governance in the Polish legal system

3.1. Basic control procedures

The basic national legislation regulating the spending of EU funds in Poland is the Act of 11 July 2014 on the Principles for Implementing Cohesive Policy Programmes in the Financial Perspective 2014–2020. The act serves to apply Regulation (EU) No. 1303/2013 of the European Parliament and of the Council of 17 December 2013. It lays down common provisions of the European Regional Development Fund, the European Social Fund, the Cohesion Fund, the European Agricultural Fund for Rural Development and the European Maritime and Fisheries Fund. It also repeals Council Regulation (EC) No. 1083/2006, Regulation (EU) No. 1301/2013 of the European Parliament and of the Council of 17 December 2013 on the European Regional Development Fund and specific provisions concerning the investment for growth and jobs goal and repealing Regulation (EC) No. 1080/2006, Regulation (EU) No. 1304/2013 of the European Parliament and of the Council of 17 December 2013 on the European Social Fund and repealing Council Regulation (EC) No. 1081/2006, Regulation (EU) No. 1300/2013 of the European Parliament and of the Council of 17 December 2013 on the Cohesion Fund and repealing Regulation (EC)

³⁴ *Ibidem*, p. 130.

No. 1084/2006, and Regulation (EU) No. 1299/2013 of the European Parliament and of the Council of 17 December 2013 on specific provisions for the support from the European Regional Development Fund to the European territorial cooperation goal, as regards the use of the European Regional Development Fund, the European Social Fund and the Cohesion Fund under programmes implemented in the field of cohesion policy.³⁵

Article 1(1) of this Act sets out, among other things, the rules for implementing cohesion policy programmes financed in the financial perspective 2014–2020, the entities participating in the implementation of these programmes and policies, and the modalities of cooperation between them. Furthermore, important regulations are contained in Article 22 *et seq.*, which regulate control and audit issues. Controls include verifications to check the correctness and eligibility of the expenditure of EU funds. Furthermore, according to Article 23(1), a beneficiary is obliged to undergo control and audit with regard to the correctness of project implementation carried out by the Managing Authority, the Intermediate Body, the Implementing Authority, the ETC (European Territorial Cooperation) Coordinator, the Joint Secretariat and the National Controller, as well as the Audit Authority, representatives of the European Commission and the ECA, and other entities authorised to carry out control or audit.

The finding of an irregularity triggers the obligation for the competent institution to take appropriate action, notably the imposition of a financial correction.³⁶ An enquiry precedes the finding of an irregularity and the imposition of a financial correction, during which the authority may consider the results of controls carried out by other qualified entities. The amount of the financial correction is equal to the amount of expenditure incurred incorrectly in the part corresponding to EU co-financing.

Checks on the disbursement of EU funds are carried out by the managing authority for a given operational programme, the certifying authority and the Audit Authority. The task of the managing authorities of individual operational programmes is to carry out document-based controls, e.g. on progress reports and final reports on projects. The second level of control is the certifying authorities, whose task is to verify for the European Commission that the applications for reimbursement of expenditure are correct and that the expenditure has been properly accounted for according

35 O.J. L 347, 20.12.2013, respectively pp. 320, 289, 470, 281 and 259.

36 The principles of verification and the effects of imposing financial corrections are analysed using a specific example in S. J. Snarski, M. Martyniuk, *Zasady weryfikacji i efekty wymierzania korekt finansowych beneficjentom w związku z udzielaniem zamówień publicznych w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Podlaskiego 2014–2020* [Principles of Verification and Effects of Imposing Financial Corrections on Beneficiaries in Connection with the Award of Public Procurement Contracts under the Regional Operational Programme of the Podlaskie Voivodeship 2014–2020], 'Business Law Journal' 2021, no. 6, pp. 40–50.

to the principles of EU law. Finally, certifying authorities forward requests for reimbursement to the European Commission after ensuring that the appropriate controls cover the expenditure.³⁷

On 4 June 2022, the Law of 28 April 2022 on the rules for implementing tasks financed from European funds in the financial perspective 2021–2027 entered into force.³⁸ This law also contained provisions on control and irregularities. It follows from Article 25, among other things, that control may be carried out on beneficiaries and applicants. Furthermore, the consequences of irregularities (primarily the imposition of a financial correction) are regulated in Article 26.

Uncovering irregularities and fraud is a core activity not only of the managing institutions, but also of the state control bodies, i.e. the National Fiscal Administration, the Supreme Audit Office (Najwyższa Izba Kontroli - NIK), the President of the Public Procurement Office and the Regional Chambers of Audit. As an aside, it is worth pointing out that the control activities of these entities may result in individual liability of persons who are found guilty in terms of shortcomings in spending public funds. This is a peculiar ‘official’ responsibility, which is regulated in the Act of 17 December 2004 on Responsibility for Breach of Public Finance Discipline.³⁹

3.2. Control by the Head of the National Fiscal Administration

The National Fiscal Administration also exercises power to control the spending of EU funds. According to Article 14(1) of the Act of 16 November 2016 on the National Fiscal Administration,⁴⁰ the tasks of the Head of the National Fiscal Administration include, first, auditing the management of funds from the budget of the European Union and non-reimbursable aid granted by the Member States of the European Free Trade Agreement (EFTA), concerning (a) the management and control system for national operational programmes and national programmes in the managing authorities; (b) the common agricultural policy system; and (c) the security of IT systems used for implementing operational programmes and the common agricultural policy; and second, supervising and coordinating the audit of the management of funds deriving from the budget of the European Union and non-reimbursable aid granted by the Member States of the EFTA, through (a) the management and control system for national programmes in the institutions of the implementation system, excluding managing authorities; (b) the management and control system for regional operational programmes and regional programmes; and (c) the operations of na-

37 A. Walenia, *Mechanizmy kontroli wykorzystania środków Unii Europejskiej w perspektywie finansowej 2014–2020* [Control Mechanisms for the Use of European Union Funds in the Financial Perspective 2014–2020], *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* 2019, no. 1 (544), p. 96.

38 O.J. 2022, item 1079.

39 Consolidated text: O.J. 2021, item 289, as amended.

40 Consolidated text: O.J. 2022, item 813.

tional and regional operational programmes, national and regional programmes and the common agricultural policy.

The audit and control carried out by the Head of the National Fiscal Administration can be seen as professional and independent. Their aim is to ensure Poland's uninterrupted absorption of EU funds. It is one of several entities whose objective in the area of EU finances is to ensure that EU funds are spent transparently and under EU and national regulations.

3.3. Audit by the Supreme Audit Office

For many years, the European Parliament has pointed out the need to increase the role of supreme audit institutions in the Member States in controlling the use of EU funds to improve the management of European Community funds and obtain additional assurance that EU funds are used correctly.⁴¹ The literature indicates that the main (supreme) body for the institutional control of public finances in Poland is the Supreme Audit Office (NIK),⁴² which is regulated by the Act of 23 December 1994.⁴³ Within the framework of the control carried out by the NIK, one can distinguish, among other things, controls carried out to detect and remove errors and irregularities in the spending of EU funds. Besides the annual audit of the execution of the state budget, during which certain issues concerning the implementation and use of European funds are examined, the NIK also examines in separate audits such issues as the correct establishment and functioning of the management and control systems set up for each operational programme, and the results of the implementation of projects carried out under these programmes and the institutional capacity of the administration for effective participation of Poland in the EU.⁴⁴

Article 2 of the Act on the Supreme Audit Office sets out the catalogue of entities that the NIK may audit. It stipulates that the NIK primarily controls the activities of government administration bodies, the National Bank of Poland, state legal persons and other state organisational units. In addition, the NIK may control the activities of local government bodies, local government legal persons and other local government organisational units, and it may also control the activities of other organisational units and economic entities (entrepreneurs) to the extent to which they use state or municipal assets or funds and fulfil their financial obligations to the state.

Article 5(1) of the Act indicates that the Supreme Audit Office controls legality, economy, purposefulness and reliability. However, the criteria for control are

41 Supreme Chamber of Control, Summary Report on the Results of the NIK Control in the Field of Utilisation of Funds from the Budget of the European Communities within the Framework of the Cohesion Policy in Poland, Warsaw 2009, KAP-462-1/2009, p. 6.

42 E. Ruśkowski, On Priority Research Problems in the Scope of Public Finance Control in Poland, 'Białostockie Studia Prawnicze' 2021, vol. 26, no. 4, p. 13.

43 Consolidated text: O.J. 2022, item 623.

44 A. Sandulli, E. Tati, A. De Becker, M. Serowaniec, A. Nato (eds.), *The Protection...*, *op. cit.*, p. 132.

different for local self-government (where control is carried out in terms of legality, economy and reliability, Article 5(2)) and the activities of organisational units and entrepreneurs (where control is carried out in terms of legality and economy, Article 5(3)).⁴⁵ The NIK's audit proceedings are aimed at establishing the facts of the audited entities' activities, documenting them reliably and assessing the audited activities according to the criteria set out in Article 5.

3.4. Control by the President of the Public Procurement Office

The President of the Public Procurement Office, which operates based on the Act of 11 September 2019, also has a certain role in controlling the correctness of the spending of EU funds.⁴⁶ Based on Article 596(2)(1) of the Public Procurement Law, it is the entity (along with, among others, managing authorities and Regional Chambers of Audit) that carries out control over the awarding of public contracts. Public procurement is carried out with public funds, some or all of which may come from the European Union budget.

In connection with the conducted control, control bodies (Article 597(1) of the Public Procurement Law) cooperate by exchanging information on the control and its results. This is extremely important in the context of Article 601 of the Act. It follows from paragraph 1 that the basis for stating that the contract award procedure has not been conducted in compliance with the Act is a violation of a provision of the Act, which influences the outcome of the procedure. Paragraph 2 introduces a proviso: 'The provision referred to in paragraph 1 shall not apply in the case of control of a procedure for the award of a contract co-financed from the funds of the European Union.' This is because the disclosure of irregularities by the President of the Public Procurement Office at the level of public procurement concerning EU funds is subject to sanctions specified in separate regulations concerning the expenditure of those funds. It should be emphasised that the President of the Office audits compliance with the contracting authority's acts or omissions under the provisions of the Act.

3.5. Audit by Regional Chambers of Audit

The Regional Chambers of Audit are important control entities in Poland, and function based on the provisions of the Act of 7 October 1992 on Regional Chambers of Audit.⁴⁷ It follows from Article 1(2) that Regional Chambers of Audit, among other things, control the financial management of the local government sector. Since a sig-

45 M. Serowaniec, *The Polish Supreme Audit Office in the Light of International Standards of Organization and Operation of State Audit Institutions*, 'Constitutional Review' 2019, no. 1, pp. 79–80.

46 Consolidated text: O.J. 2022, item 1710.

47 Consolidated text: O.J. 2022, item 1668.

nificant part of funds from the European Union budget is spent in Poland by local government units, the role of these control bodies is not insignificant.

It follows from Article 5(1) of the Act on Regional Chambers of Audit that they control financial management based on the criterion of compliance with the law and the compliance of documentation with the facts. On the other hand, it follows from Article 5(2) that control of the financial management of local government units within the scope of government administration performed by these units based on laws or concluded agreements also takes into account the criteria of purposefulness, reliability and economy.

It is important to note that under Article 7(1), the Regional Chambers of Audit carry out a comprehensive audit of the financial management of local government units at least once every four years. A protocol is drawn up of the audit, which is signed by the audit inspector, the manager of the audited entity and the treasurer (chief accountant) of the audited entity. Based on the results, the Chamber sends to the audited entity a post-audit report, indicating the sources and causes of irregularities, their extent, persons responsible and conclusions aimed at their removal and improvement of the audited activity. The post-audit report must be submitted to the audited entity within 60 days of the audit protocol being signed.

Conclusion

These analyses of the national contexts indicate that the control systems for the disbursement of EU funds in Italy and Poland inevitably differ. However, some of the mechanisms, which stem from EU regulations, are similar (see the example of ESIFs). In both countries, control procedures are performed by many entities. On the one hand, there are entities 'specialising' in EU funds that function in the procedures for granting, implementing and disbursing such funds. First of all, these are managing institutions and certifying and auditing institutions. On the other hand, important functions are performed by entities that deal with financial control in a broad sense (the National Fiscal Administration or Regional Chambers of Audit in Poland and the National Court of Auditors in Italy), or by entities for which financial control is only one of the aspects of activity (President of the Public Procurement Office and the Supreme Audit Office in Poland, the Anti-Corruption Authority in Italy).

There is no doubt that the Polish model of control of the financing of the expenditure of EU funds is based on the cooperation of many entities; there are no disputes of competence between them, so control can be effective. However, to improve cooperation between audit institutions, i.e. managing institutions, intermediate bodies, implementing institutions and also the minister in charge of regional development, it would be worth adding to the statutory regulation a provision specifying the rules for implementing tasks financed from EU funds, according to which these institutions

exchange, upon request, not only information about controls that have been carried out and their results, but also post-control information and control documentation. In this respect, it would be helpful to introduce applications adjusted for data exchange between individual offices.

In Italy, the set of controls on EU funds involves a complex and wide-ranging network of actors, and coordination should be improved among them and between European and national institutional actors deputed to controls (for example, valorising the role of COLAF). A strong role will be played by the availability of digital data and interoperability between datasets. Many of the actors mentioned in the sections above on Italy are relevant today, also for the implementation of the NRRP, even though special controls have been added under the influence of EU law.⁴⁸

In conclusion, before the COVID-19 pandemic, most revenues were transferred from the state level and most of the expenditure was managed at the national level. In view of the NGEU and the development of its own resource strategy, this scenario is destined to partially change.⁴⁹ The principle of the European Commission's competence to implement the budget as an integral part of the executive function of the European institution is foreseen as having more concrete effects and wide-ranging consequences.⁵⁰

REFERENCES

- Allegrezza S., Italy, (in:) M. Luchtman, J. Vervaele (eds.), *Report Investigatory Powers and Procedural Safeguards: Improving OLAF's Legislative Framework through a Comparison with Other EU Law Enforcement Authorities (ECN/ESMA/ECB)*, Utrecht 2017, pp. 129–152.
- Bachtler J., Mendez C., *Cohesion and the EU Budget: Is Conditionality Undermining Solidarity?* (in:) R. Coman, A. Crespy, V. Schmidt (eds.), *Governance and Politics in the Post-Crisis European Union*, Cambridge 2020, pp. 121–139.
- Bachtrögl J., Fratesi U., Perucca G., *The Influence of the Local Context on the Implementation and Impact of EU Cohesion Policy*, 'Regional Studies' 2020, vol. 54, no. 1, pp. 21–34.
- Baraggia A., *The New Regulation on the Rule of Law Conditionality: A Controversial Tool with Some Potential*, 'IACL-AIDC Blog', 22 December 2020.
-
- 48 Deliverable 6, work package 4, BETKOSOL project, *Recommendations: The Italian Case*, https://betkosol.luiss.it/wp-content/uploads/2022/06/D6_BETKOSOL_FINAL_RECOMMENDATIONS.pdf (6.09.2022).
- 49 A. D'Alfonso, *Own Resources of the European Union: Reforming the EU's Financing System*, 'European Parliamentary Service Research' 2021, pp. 1–15. Cf. A. De Feo, *EU Own Resources: Momentum for a Reform?* (in:) A. De Feo, B. Laffan (eds.), *EU Own Resources: Momentum for a Reform?*, Florence 2016, pp. 59–64; C. Fasone, P. Lindsent, *Europe's Fractured Metabolic Constitution: From the Eurozone Crisis to the Coronavirus Response*, 'SOG Working Paper' 2020, no. 61, pp. 1–44.
- 50 B.R. Killmann, Art. 313–316, (in:) M. Kellerbauer, M. Klamert, J. Tomkin (eds.), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights: A Commentary*, Oxford 2019, pp. 1982–1988.

- Błasiak-Nowak B., Rajczewska M., *Kontrola zaplanowanych rezultatów wydatkowania środków unijskich – budżet UE w obszarze polityki spójności na lata 2014–2020* [Control of Planned Results of EU Funds Disbursement – EU Budget in the Area of Cohesion Policy for 2014–2020], 'State Control' 2016, no. 3.
- Borodo A., *Prawo budżetowe* [Budget Law], Warsaw 2008, pp. 37–48.
- Bubbico R.L., Langthaler J., *The Evolution of Thematic Concentration within Cohesion Policy*, 'European Structural & Investment Funds Journal' 2015, vol. 3, no. 1, pp. 3–11.
- Carloni E., *I codici di comportamento* [Deontological Codes], 'Il lavoro nelle pubbliche amministrazioni' 2017, no. 1, online https://www.lavoropubblicheamministrazioni.it/codici_di_comportamento.
- Cassese S. (ed.), *I controlli nella pubblica amministrazione* [Controls the public administration], Bologna 1993.
- Chociej A.P., Woltanowski P., *Kontrola realizacji programów operacyjnych przez Instytucje Zarządzające w kontekście ochrony interesów Finansowych Unii Europejskiej* [Control of the Implementation of Operational Programmes by Managing Authorities in the Context of the Protection of the Financial Interests of the European Union], 'Białostockie Studia Prawnicze' 2019, vol. 24, no. 3, pp. 67–83.
- Corti F., Núñez Ferrer J., *Steering and Monitoring the Recovery and Resilience Plans: Reading between the Lines*, CEPS, 'Recovery and Resilience. Reflection Papers' 2021, no. 2, pp. 1–20.
- Crescenzi R., Fratesi U., Monastiriotis V., *Back to the Member States? Cohesion Policy and the National Challenges to the European Union*, 'Regional Studies' 2020, vol. 54, no. 1, pp. 5–9.
- D'Alfonso A., *Multiannual Financial Framework for the Years 2021 to 2027: The Future of EU Finances*, 'European Parliamentary Service Research' 2021, pp. 1–22.
- D'Alfonso A., *Own Resources of the European Union: Reforming the EU's Financing System*, 'European Parliamentary Service Research' 2021.
- D'Alterio E., *I codici di comportamento e la responsabilità disciplinare* [Deontological codes and disciplinary responsibility], (in:) B.G. Mattarella, M. Pelissero (eds.), *La legge anticorruzione* [The Anti-corruption Law], Turin 2013, pp. 211–233.
- D'Alterio E., *I controlli sull'uso delle risorse pubbliche* [Controls on the use of public resources], Milan 2015.
- D'Auria G., *I controlli* [Controls], (in:) S. Cassese (ed.), *Trattato di diritto amministrativo* [Handbook on Administrative Law], Milan 2020, pp. 1217–1223.
- De Benedetto M., *Controlli* [dir. amm.] [Controls [Ad. Law], *Enciclopedia Treccani* 2017, https://www.treccani.it/enciclopedia/controlli-dir-amm_%28Diritto-on-line%29/.
- De Benedetto M., *Corruption and Controls*, 'European Journal of Law Reform' 2018, vol. 17, no. 4, pp. 479–501.
- De Feo A., *EU Own Resources: Momentum for a Reform?* (in:) A. De Feo, B. Laffan (eds.), *EU Own Resources: Momentum for a Reform?*, Florence 2016, pp. 59–64.
- Della Cananea G., *Indirizzo e controllo della finanza pubblica* [Steering power and controls of public finance], Bologna 1996.

- Delsignore M., Ramajoli M., La prevenzione della corruzione e l'illusione di un'amministrazione senza macchia [Prevention of the corruption and the illusion of a spotless public administration], 'Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico' 2019, no. 1, pp. 61–77.
- Dermine P., The EU's Response to the COVID-19 Crisis and the Trajectory of Fiscal Integration in Europe: Between Continuity and Rupture, 'Legal Issues of Economic Integration' 2020, vol. 47, no. 4 pp. 337–358.
- Di Mascio F., Maggetti M., Natalini A., Exploring the Dynamics of Delegation over Time: Insights from Italian Anti-Corruption Agencies (2003–2016), 'Policy Stud Journal' 2018, vol. 48, no. 4, pp. 367–400.
- Domorenok E., Financial Accountability and the Quality of Performance in EU Cohesion Policy: The Case of Italy, (in:) P. Stephenson, M.-L. Sánchez-Barrueco, H. Aden (eds.) Financial Accountability in the European Union: Institutions, Policy, Practice, London 2020, pp. 160–176.
- Fasone C., Lindsenth P., Europe's Fractured Metabolic Constitution: From the Eurozone Crisis to the Coronavirus Response, 'SOG Working Paper' 2020, no. 61, pp. 1–44.
- Feldman D.L., The Efficacy of Anti-Corruption Institutions in Italy, 'Public Integrity' 2020, vol. 22, no. 6, pp. 590–605.
- Giannini M.S., Controllo: nozione e problemi [Control: notion and critical issues], 'Rivista trimestrale diritto pubblico' 1974, pp. 1262–1268.
- Giorgiantonio C., Decarolis F., Corruption Red Flags in Public Procurement: New Evidence from Italian Calls for Tenders, 'Questioni di Economia e Finanza, Occasional Papers' 2020, no. 544, pp. 1–36.
- Hofmann M., Stoykov S., OLAF – 20 Years of Protecting the Financial Interests of the EU, 'Eucriim: The European Criminal Law Associations' Forum' 2019, no. 4, pp. 268–271.
- Kaiser R., The Multiannual Financial Framework: Reforms and Path-Dependent Development of the EU Budget, (in:) L. Zamparini, U. Villani-Lubelli (eds.) Features and Challenges of the EU Budget, Cheltenham 2019, pp. 73–92.
- Killmann B.R., Art. 313–316, (in:) M. Kellerbauer, M. Klamert, J. Tomkin (eds.), The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights: A Commentary, Oxford 2019, pp. 1982–1988.
- Kosikowski C., Prawo finansowe w Unii Europejskiej [Financial Law in the European Union], Bydgoszcz-Warsaw 2008.
- Kratsas G., A Case for OLAF: The Place and Role of the Anti-Fraud Office in the European Union Context, 'European Public Law' 2012, vol. 18, no. 1, pp. 65–97.
- Łacny J., Ochrona interesów finansowych w dziedzinie polityki spójności [Protection of Financial Interests in the Field of Cohesion Policy], Warsaw 2010.
- Łacny J., Sankcje za nieprawidłowe wydatkowanie funduszy Unii Europejskiej – rekonstrukcja stanu prawa i orzecznictwa [Sanctions for Irregular Spending of European Union Funds – Reconstruction of the State of the Law and Jurisprudence], 'Białostockie Studia Prawnicze' 2014, vol. 15, pp. 41–51.
- Manzella G. P., Una politica influente. Vicende, dinamiche e prospettive dell'intervento regionale Europeo [An influential policy. Events, dynamics and perspectives of European regional intervention], Bologna 2020.

- Notarmuzi C., Le politiche di coesione e la gestione dei fondi strutturali europei nella programmazione 2014–2020 [Cohesion policies and the management of the European structural funds in the 2014–2020 programming], *Giornale di diritto amministrativo* 2014, no. 6, pp. 567–571.
- Pantiru M. C., Ethics: An Integral Part of the Organisational Culture in the European Public Administrations, National Agency of Civil Servants, Romania, EUPAN Survey during the Romanian Presidency of the Council of the European Union 2019.
- Parisi N., The Role of the Italian National Anticorruption Authority: A Systematic Perspective in Disagreement to the Vulgata Opinion, *DPCE Online* 2020, vol. 45, no. 4, p. 4631–4667.
- Polverari L., The New Ambitions for 2014–2020 European Structural and Investment Funds Evaluation: Pouring Water in a Leaking Container?, *European Structural and Investment Funds Journal* 2016, vol. 4, no. 2, pp. 59–67.
- Porrás-Gómez A. M., The Evolution of the Internal Control System for the Structural Funds: Between the European Commission and National Authorities, (in:) P. Stephenson, M.-L. Sánchez-Barruco, H. Aden (eds.) *Financial Accountability in the European Union: Institutions, Policy, Practice*, London 2020, pp. 145–160.
- Rafaraci T., Brief Notes on the European Public Prosecutor's Office: Ideas, Project and Fulfilment, (in:) T. Rafaraci, R. Belfiore (eds.), *EU Criminal Justice*, Cham 2019, pp. 157–163.
- Ruggieri F., Eurojust and the European Public Prosecutor's Office: Introduction to a Historic Reform, (in:) T. Rafaraci, R. Belfiore (eds.), *EU Criminal Justice*, Cham 2019, pp. 181–189.
- Ruśkowski E., On Priority Research Problems in the Scope of Public Finance Control in Poland, *Białostockie Studia Prawnicze* 2021, vol. 26, no. 4, pp. 9–18.
- Sandulli A., Nato A., Bellacosa M., De Bellis M., Tati E. (eds.), *The Past and Future of EU Financial Interests, Work Package 1 – Deliverable 2*, Luiss University, Rome 2021.
- Sandulli A., Tati E., De Becker A., Serowaniec M., Nato A. (eds.), *The Protection of EU Financial Interests across Four National Legal Systems: A Comparative Perspective, Work Package 2 – Deliverable 1*, Luiss University, Rome 2021.
- Schilitzer E.F. (ed.), *Il sistema dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni* [The system of internal control in public administrations], Milan 2002.
- Serowaniec M., The Polish Supreme Audit Office in the Light of International Standards of Organization and Operation of State Audit Institutions, *Constitutional Review* 2019, no. 1, pp. 68–82.
- Snarski S.J. Martyniuk M., Zasady weryfikacji i efekty wymierzania korekt finansowych beneficjentom w związku z udzielaniem zamówień publicznych w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Podlaskiego 2014–2020 [Principles of Verification and Effects of Imposing Financial Corrections on Beneficiaries in Connection with the Award of Public Procurement Contracts under the Regional Operational Programme of the Podlaskie Voivodeship 2014–2020], *Business Law Journal* 2021, no. 6, pp. 40–50.
- Special Issue on Audit and Irregularities, Fraud and Corruption, *European Structural and Investment Funds Journal* 2019, vol. 7, no. 3.
- Supreme Chamber of Control, Summary Report on the Results of the NIK Control in the Field of Utilisation of Funds from the Budget of the European Communities within the Framework of the Cohesion Policy in Poland, Warsaw 2009, KAP-462–1/2009.

Tridimas T., Editorial Note: Recovery Plan and Rule of Law Conditionality: A New Era Beckons? 'Croatian Yearbook of European Law & Policy' 2020, vol. 16, no. 1, pp. vii-xxi.

Walenia A., Mechanizmy kontroli wykorzystania środków Unii Europejskiej w perspektywie finansowej 2014–2020 [Control Mechanisms for the Use of European Union Funds in the Financial Perspective 2014–2020], 'Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu' 2019, no. 1 (544), pp. 95–102.

Weyembergh A., Brière C., The Future Cooperation between OLAF and the European Public Prosecutor's Office, 'New Journal of European Criminal Law' 2019, no. 9 pp. 62–82.

Damian Czudek

Masaryk University in Brno, Czech Republic

damian@czudek.cz

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8169-2023>

Michał Kozieł

Palacky University in Olomouc, Czech Republic

michal.koziel@upol.cz

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8561-0358>

Ewa Lotko

University of Białystok, Poland

e.lotko@uwb.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6847-8308>

Marcin Tyniewicki

University of Białystok, Poland

tyniewicki@uwb.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2993-3982>

Controlling Public Expenditure in the Light of Constitutional Standards in Poland and the Czech Republic: Selected Aspects

Abstract: This paper aims to answer the following research problem: what are the models of reasonable (proper) implementation of public expenditure arising from specific constitutional rules, and what are the standards for such spending? The authors present a thesis that the constitutional principle of legality, as well as the principle of public finance as a good which is protected constitutionally, sets general models, which consequently determine the standards of reasonable (proper) spending of public funds in the broad sense, i.e. in the context of legality and economy (purpose, economy, effectiveness and efficiency). Notably, these models and standards meet the postulate of complete financial control, i.e. at every stage of the budget procedure (budget design, planning and execution). The article uses so-called non-reactive research methods, based on the analysis of the content and availability of source information, i.e. theoretical and legal publications as well as legal regulations (especially constitutional ones) crucial from the point of view of the selected subject.

Keywords: constitutions, control of public expenditure, judicial control, legal basis of public expenditure, principle of legality

Introduction

Compared to the Constitution of the Czech Republic, the Polish Constitution regulates public finance more broadly and in a more detailed way, even given the fact that the Polish constitutional act includes Chapter 10, entitled ‘Public Finance’, devoted exclusively to this issue.¹ Moreover, other parts of the Polish Constitution contain problems from this perspective, e.g. regulations regarding local government units’ finance (Chapter 7, Arts. 167–168). However, in the Czech Constitution, public finance is treated in very general terms, which will be discussed later in this paper. Generally, its provisions concern issues from this perspective indirectly, as exemplified by the indication in Art. 97 that the supreme control body is the Supreme Audit Office (Nejvyšší kontrolní úřad). Thus it may be stated that in the Czech Constitution, the problem of financial control appears indirectly. A parallel institution in Poland implementing the tasks of such control is the Supreme Audit Office, included in Arts. 202–207 of the Polish Constitution. However, it needs to be stated again that in relation to both of these institutions, Polish constitutional regulations are more precise than the Czech ones.

Regardless of the above observations, it needs to be emphasised that in both these constitutional acts, the issue of public funds, and also the control of their spending, remains beyond the scope of their regulation. This should not be surprising, however, since constitutional acts, due to their character, cover general and fundamental issues for the system of the state. This situation does not prevent one formulating a statement that general constitutional principles are the basis for setting a kind of model or standard for implementing public expenditure by broadly understood public authorities and structures subordinated to them, both at state and local government levels. Significantly, these models and standards will constitute reasons for financial control in the *ex ante* phase, what should be meant as checking the correctness of the actions taken to appropriate public funds (not only in the context of their legality).

Taking into account the character of *ex ante* control in relation to the spending of public funds, this is not covered by the classic definition of financial control, which consists of such actions as recognition of the facts (execution), recognition of the binding state (designation), and comparing both these elements in order to establish

1 Constitutional Act no. 1/1993 Coll., the Constitution of the Czech Republic, as amended (‘Ústava České republiky’), hereinafter referred to as ‘the Czech Constitution’; Constitution of the Republic of Poland of 2 April 1997 (Journal of Laws of 1997, no. 78, item 483, as amended), hereinafter referred to as ‘the Polish Constitution’.

their compliance or lack of it.² The classic dimension of financial control does not preclude treating it more broadly, i.e. including within it actions taken to assign public funds (preparatory actions), thus at the *ex ante* stage. Ruśkowski draws attention to such a broad aspect of financial control, at the same time suggesting using the term 'public finance control' to cover the entirety of public financial management, and also including actions to improve management (e.g. revisions of plans, advisor actions, etc.).³

Even if one is to challenge such a broad recognition of financial control of public finance, the issue of examining the actions taken to make expenditure from public funds is crucial for two reasons. Firstly, in the formal-legal sense, this issue is determined by those models and standards resulting from the constitution, as the authors have been trying to prove. Secondly, *ex ante* checking may prevent improper use of public funds by public authorities, e.g. when a given body in the administration structure responsible for preliminary scrutiny does not accept the expenditure, or when there is a possibility to appeal against the decision, based on which public funds are designated for a given aim but before they are actually spent.

Regarding the above initial considerations, the authors present the thesis that constitutional principles of legality and public finance as a constitutionally protected good determine general models, which then determine standards of reasonable (proper) implementation of public expenditure in the broad sense, i.e. in the context of legality and economy (purpose, economy, effectiveness and efficiency). Importantly, these models and standards meet the postulate of complete financial control, i.e. at every stage of the budget procedure (budget design, planning and execution). In connection with this formulated thesis, the aim of the article is to answer the following research problem: what are reasonable (proper) models of implementing public expenditure arising from the constitutional principles indicated, and what are the standards of this implementation?

The article uses so-called non-reactive research methods, based on the analysis of the content and availability of source information, i.e. theoretical and legal publications as well as legal regulations (especially constitutional ones) crucial from the point of view of the selected subject. The structure of this paper is in two basic parts. The first relates to the analysis of the significance of the principle of legality in the context of allocating public funds by the authorities. This analysis will be mainly based on the provisions of the Polish and Czech Constitutions; statutory provisions will also be included. The second part will present the principle of economy of public funds (also called the principle of sound financial management), having its source

2 L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiakowa, *Kontrola finansowa*, Warsaw 1971, p. 19 ff.

3 E. Ruśkowski, *Kontrola finansów Publicznych w Polsce*, Białystok 2021, pp. 21–22; E. Ruśkowski, 'On Priority Research Problems in the Scope of Public Finance Control in Poland', *Białystok Legal Studies* 2021, vol. 26, no. 4, pp. 9–18.

in the principle of public finance as a constitutionally protected good. Moreover, the control of financial management (spending) will be discussed. The authors would like to note that the problems addressed are quite broad, and the framework of this paper does not allow them to be discussed thoroughly. Thus, in the authors' opinion, the problems indicated are general but fundamental, and therefore should be the subject of more comparative studies.

1. The principle of legality as a basic model of spending public funds

1.1. The principle of legality in the Polish Constitution and spending of public funds

The principle of legality regulated in Art. 7 of the Polish Constitution is a development and clarification of the rule of law included in Art. 2 of this act, under which 'the Republic of Poland shall be a democratic state ruled by law and implementing the principles of social justice'. It indicates the primacy of the law over the state and is a kind of directive on the functioning of the state and its bodies based on law; in other words, they are bound by this law.⁴ At the same time, the rule of law constitutes the basis for the formulation of a hierarchical system of the sources of law, in which the Constitution has the highest rank, and among sub-constitutional acts, an ordinary act has precedence, to which legislation from the executive authorities is subordinated.⁵

The principle of legality, according to which 'the organs of public authority shall function on the basis of, and within the limits of, the law' (Art. 7 of the Polish Constitution), is a formal representation of the rule of law (the so-called 'formal rule of law') in the sense that public authorities should demonstrate explicit (and not just alleged) legal legitimacy in their actions.⁶ Such acting 'on the basis of the law' means the requirement of the public authority to be empowered (authorised) to take any actions (exercising public authority), which, as the Constitutional Tribunal (CT) has stated, does not always have to mean an indication of the competence basis of the decision based on it. The competence itself cannot be alleged but must be clearly and precisely specified in a legal provision.⁷

The second element of the principle of legality, 'functioning within the limits of the law', should be understood as a constitutional obligation of public authorities regarding strict compliance not only with the norms determining their tasks and com-

4 W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Kraków 2002, p. 15; Z. Witkowski (ed.), *Prawo konstytucyjne*, Toruń 1998, pp. 64–65.

5 Z. Witkowski, *Prawo...*, *op. cit.*, p. 65; L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warsaw 2002, pp. 65–66.

6 Z. Witkowski, *Prawo...*, *op. cit.*, pp. 65–66.

7 Judgment of the CT of 16 March 2011, K 35/08, OTK ZU no. 2/A/2011, item 11.

petences (in the context of not exceeding their competences) but also not infringing any other binding norms arising from different provisions: substantive, procedural and concerning the system of proper state bodies.⁸ In conclusion, the principle of legality is broad and sets limits for executing public authority. It covers legislature in all its forms and actions in applying the law by executive and judicial authorities, as well as law enforcement.⁹

Relating the principle of legality to the processes of spending public funds, it needs to be emphasised that it determines a specific model, deviating from the 'standard model' of competence defined in Art. 7, i.e. the action of the public authority on the basis of law. Assigning public funds is based on a strict rigour consisting of the obligation to maintain 'a double legal basis'. This means that distribution of these funds, on the one hand, generally must in the first place arise from substantive-procedural provisions determining the content and the character of the expenditure as well as the mode of its implementation; on the other hand, this expenditure should be included in terms of an amount in the financial plan (budget). Of course, the requirement of a proper competence norm, based on which a given body (an authorised party) has been authorised to implement the expenditure, remains outside the discussion.

The first of the above elements, the substantial-procedural legal basis of expenditure, must be enshrined by an act. Generally, such a legal form arises from the primacy of the statute among sub-constitutional acts, which is determined in the rule of law analysed above. At the same time, Art. 216(1) of the Polish Constitution cannot be omitted, since it directly states that spending funds on public aims (as well as their accumulation) must take place in the manner indicated in the act. Although the doctrine holds the position that this provision is general and has a framework character,¹⁰ it still does not change the fact that the legislator emphasises the high rank of the act as coming from the legislative authority and belonging to the primary source of binding law.¹¹

The statutory form of the regulation regarding actions of collecting and spending public funds cannot be ostensible, which could mean adopting the act as such but

8 *Ibidem*; Judgment of the CT of 22 September 2006, U 4/06, OTK ZU no. 8/A/2006, item 109.

9 Judgment of 16 March 2011... *op. cit.*, item 11.

10 W. Sokolewicz, *Finanse publiczne (komentarz do art. 216 ust. 1 Konstytucji RP)*, (in:) L. Garlicki (ed.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz IV*, Warsaw 2005, p. 9; T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna z częścią ogólną*, Warsaw 2010, pp. 116–117; M. Masternak-Kubiak, *Komentarz do art. 216 Konstytucji RP*, (in:) M. Haczowska (ed.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warsaw 2014.

11 W. Sokolewicz, *Finanse...*, *op. cit.*, pp. 2–3; W. Skrzydło, *Komentarz do art. 216 Konstytucji RP*, (in:) W. Skrzydło (ed.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warsaw 2013; M. Florczak-Wątor, *Art. 216. Gospodarka finansowa*, (in:) P. Tuleja (ed.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, LEX/el. 2021.

that its content would not actually regulate such actions.¹² Instead it would only give general stipulations about public funds, and refer to relatively lower-degree acts, in which a particular body could make detailed regulations. The CT in its judgments has indicated the failure of such ostensible actions, stating that ‘it needs to be possible to establish the general level of expenditure of a local government unit already on the basis of a statutory regulation, i.e. such regulation has to maintain a proper degree of precision and details, and cannot be limited to blanket references to implementing rules’.¹³

The statutory regulation of public expenditure specified in Art. 216(1) of the Polish Constitution imposes another obligation on the legislator, i.e. maintaining a proper level of detail for the provisions regarding the character and amount of expenditure, which may be determined as a minimum for statutory regulation. The act should be precise enough to establish on its basis the general level of expenditure,¹⁴ as well as to identify its type and from which budget (financial plan) it will be incurred. This will allow establishment of the unit which will be obliged to incur the expenses and reimburse them. As a consequence, all the indicated elements will be the subject of financial control.

The rule of maintaining a statutory form of expenditure and a proper level of detail does not preclude formulating statutory provisions authorising the issuing of acts of lower rank, which would regulate formal and substantial elements of the public expenditure incurred. It is justified in as far as the act would be too casuistic and ‘as a result not practical, and doomed to be repeatedly circumvented by interested subjects’.¹⁵

The possibility of formulating statutory authorisations is, however, under specific restrictions. Firstly, it cannot replace an act, otherwise the latter would have empty meaning. Secondly, the content of the authorisation has to be precise through an unambiguous specification of elements subject to regulation in a lower-rank act, and in particular the body authorised to issue the act and elements of the subject of the regulation (also including the procedure). Thirdly, and this is a general comment, a lower-rank act cannot cover in its scope the previously indicated minimal level of statutory regulation, which results from Art. 216(1) of the Polish Constitution. Fourthly, the act based on statutory authority cannot limit or exclude the possibility of controlling the legality of the spending of public funds by depriving or restricting

12 T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, *op. cit.*, p. 117.

13 Judgment of the CT of 24 March 1998, K 40/97, OTK ZU 2/1998, item 12; Judgment of the CT of 24 November 1998, K 22/98, OTK ZU 7/1998, item 115.

14 Judgment of 24 March 1998..., *op. cit.*, item 12; Judgment of 24 November 1998..., *op. cit.*, item 115.

15 W. Sokolewicz, *Finanse...*, *op. cit.*, p. 4.

the right to verify the legality of such spending, in particular within a broadly understood appeal procedure or by preventing financial control *ex post*.¹⁶

The second *sine qua non* which determines the possibility of incurring expenditure legally is its recognition in the public-law financial plan. Pursuant to Art. 44(1) of the Act of 27 August 2009 on public finance (APF),¹⁷ public expenditure may be incurred for the purposes and in the amount specified in the budget act, the budget resolution of a local government unit or in the financial plan of units of the public finance sector. As regards the purpose of the expenditure, its allocation, determined in a separate act regulating this expense, should be indicated in the financial plan, and at the same time the expenditure should be included in the proper place in the budgetary classification. In this way, the principle of transparency and detail regarding public finance will be fulfilled.¹⁸ Moreover, a separate act, as has been mentioned before, will determine the figure of the expenditure, whether by direct indication of its general or unit amount or by determining elements (ratio, indexes) which allow its calculation.

The amount of public expenditure included in the financial plan (budget) has a double significance in the sense that on the one hand, it is an authorisation for the authorised party implementing the plan to incur the expense, and on the other hand, it is a limit (expenditure limit) which shall not be exceeded, pursuant to Art. 52(1) (2) of the APF. Action causing an infringement of the limit is classified as a breach of public finance discipline, specified in Art. 11 of the Act on responsibility for a breach of public finance discipline as making an unauthorised expenditure from public finance (where the expenditure is not recognised in the financial plan) or breaching the scope of this authorisation.¹⁹

Both forms – special act and public-law financial plan – must happen simultaneously for the legal implementation of public expenditure. In other words, even the adoption of a special act does not authorise expenditure if it is not included in the fi-

16 See E. Kornberger-Sokołowska, *Finanse publiczne w Konstytucji (refleksje po 25 latach obowiązywania regulacji dotyczących budżetów publicznych)*, 'Państwo i Prawo' 2022, no. 10, pp. 306–319.

17 Act of 27 August 2009 on public finance (consolidated text, Journal of Laws of 2022, item 1634, as amended).

18 It needs to be stated that the principle of the transparency of public finance is multi-dimensional, and includes also social aspects; more in J.M. Salachna, M. Tyniewicki, *The Principle of Substantial Transparency of Public Finance and the Creation of the Active Citizenship*, (in:) M. Radwan, J. Gliniecka, T. Sowiński, P. Mrkývka (eds.), *The Financial Law towards Challenges of the XXI Century (Conference Proceedings)*, Brno 2017, pp. 81–83, <http://hdl.handle.net/11320/5794>, <https://is.muni.cz/publication/1378725> (28.09.2022).

19 Act of 17 December 2004 on responsibility for a breach of public finance discipline (consolidated text, Journal of Laws of 2021, item 289, as amended).

nancial plan. In addition, entering an expense into a financial plan is not a basis for incurring it if there is no special act.²⁰

1.2. The legality of spending public funds in the light of the constitutional and statutory regulations of the Czech Republic

1.2.1. Constitutional standards for the implementation of public expenditure by public authorities

The equivalent of the provisions of Art. 7 of the Polish Constitution ('The organs of public authority shall function on the basis of, and within the limits of, the law') can be found in the provisions of Art. 2(3) of the Czech Constitution, which provides that 'State power serves all citizens and can be exercised only in cases, within the limits and in the ways laid down by law', or in the provisions of Art. 2(2) of the Resolution of the Presidium of the Czech National Council no. 2/1993 Coll. (the Charter), 'State power may be exercised only in the cases and within the limits set by law and in the manner prescribed by law.' These provisions are primarily perceived as a safeguard against the arbitrariness of the state or public authorities in relation to persons against whom their actions are directed.²¹

In relation to the implementation of public expenditure, it is necessary to point out that public expenditure in the Czech Republic is also implemented by authorities and institutions that are not the bearers of state power. In relation to the definition of the state power, commentaries agree that the term used by both the Czech Constitution and the Charter includes the exercise of public power in general, i.e. not only power exercised by the state authorities but also power exercised by self-governing bodies (e.g. municipalities, regions, public universities) and de facto derived from state power.²² The implementation of public expenditure by local government units is part of the economic basis of the constitutional right to self-government under Art. 8 of the Czech Constitution.²³

Constitutional laws and laws as primary or original legislation are adopted by the bicameral Parliament in the Czech Republic, with the exception of the State Budget Act, the adoption of which, according to the provisions of Art. 42(2) of the Czech Constitution, is the exclusive competence of the Chamber of Deputies (i.e. the lower chamber of the Parliament).²⁴ For the sake of completeness, it is necessary to add that primary or original standard-setting power in the Czech Republic is also vested in

20 See Decision of the CT of 6 February 2007, K 16/06, OTK ZU 2A/2007, item 13.

21 Commentary on Art. 2, *Listina základních práv a svobod: komentář*, Prague 2012; P. Rychetský, *Ústava České republiky: ústavní zákon o bezpečnosti České republiky: komentář*, Prague 2015.

22 *Ibidem*.

23 For details, see D. Czudek, *Analyza ústavních limitů regulace řízení a kontroly veřejných financí ve vztahu k územní samosprávě*, Brno 2022; https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-09-27_Analyza-ustavnich-limitu-ve-vztahu-k-USC.pdf (28.10.2022).

24 V. Knapp, *Teorie práva*, Prague 1995, p. 157; Art. 15 of the Czech Constitution.

municipal and regional councils, in addition to the Parliament of the Czech Republic, based on the provisions of Art. 104(3) of the Czech Constitution, which stipulates that ‘the councils may, within the limits of their competence, issue generally binding decrees.’²⁵

The Czech Constitution does not regulate public finance as understood by the science of financial law, nor does it regulate the management of public funds.²⁶ It states only in general terms that the Supreme Audit Office shall audit the management of state property and the implementation of the state budget, with details to be laid down by law. The definition of the power of control in the Czech Constitution means that it can be regarded as a traditional way of supplementing the checks and balances within the framework of the separation of powers in a democratic state governed by the rule of law, rather than as a necessity. In the Czech Republic, the control of the management of public funds is also within the competence of other control bodies, without them needing to be enshrined in the Constitution. In this respect, reference may be made to the reasoning of the Constitutional Court of the Czech Republic and its decision on the assessment of the constitutionality of Act no. 23/2017 Coll., on the rules of budgetary responsibility. In its conclusion, the Constitutional Court, among other things, accepts the limitation of the constitutionally guaranteed right to self-government by means of the statutory regulation of the control of management and the possible subsequent application of appropriate corrective measures.²⁷ Applying the argument *ad minori ad maius*, it can be stated that the conclusion made by the Constitutional Court also applies to the state and its bodies in the exercise of state power, as understood in Art. 2(3) of the Czech Constitution and Art. 2(2) of the Charter. In this context, it should be added that in the Czech Republic, the question of a possible extension of the audit competence of the Supreme Audit Office to public funds of local government units and other bodies and institutions which do not primarily manage state budget funds or state property has long been discussed. In view of the fact that the audit competence of the Supreme Audit Office is enshrined in the Czech Constitution, its extension is conditional on an amendment to the Constitution, which is subject to the consent of a qualified majority of members of both chambers of Parliament.²⁸ However, no government has so far succeeded in obtaining such broad support within the legislature.²⁹

25 V. Knapp, *Teorie...*, *op. cit.*, p. 157.

26 For details of the former, see M. Kozieł, *Public Finances as Integral Part of Financial Law*, (in:) P. Mrkývka, *Systems of Financial Law: General Part 1*, Brno 2015, pp. 88–100, <https://www.law.muni.cz/sborniky/system-of-financial-law/general-part.pdf> (28.10.2022).

27 For a detailed analysis of the case law, see D. Czudek, *Analyza ústavních...*, *op. cit.*

28 Art. 39(4) of the Czech Constitution.

29 For details, see D. Czudek, *Challenges in the Public Financial Management and Control of Territorial Self-Governing Units*, (in:) P. Mrkývka, J. Gliniecka, E. Tomášková, E. Juchniewicz, T. Sowiński, M. Radvan (eds.), *The Financial Law towards Challenges of the XXI Century* (Conference

1.2.2. The extent of the statutory powers of public authorities and the degree of discretion of those authorities in implementing public expenditure

The legal framework for the implementation of public expenditure by public authorities in the Czech Republic is quite broad. The legal regulation of public funds management is fragmented into a number of regulations. The basic rules for spending public funds are contained in particular in Act no. 218/2000 Coll., on budgetary rules and on amendments to certain related acts (budgetary rules), as amended, Act no. 250/2000 Coll., on budgetary rules for territorial budgets, as amended, Act no. 320/2001 Coll., and Act no. 23/2017 Coll., on the rules of budgetary responsibility, as amended. An indispensable part of the rules for the implementation of public expenditure is, of course, the Law on the State Budget, which is adopted for the respective budget (calendar) year. In terms of the discussed issue, the Law on the State Budget includes, among other things:

- the amount of total state budget expenditure;
- a general overview of state budget expenditure, i.e. the total amount of expenditure attributable to individual central government bodies or, where appropriate, other bodies provided for by law;
- binding indicators defining the earmarking of the state budget;
- the amount of contributions to the budget of the European Union;
- the amount of contributions to the budgets of regions and municipalities in aggregate by region and the capital city of Prague;
- a list of selected subsidies from the General Treasury Administration chapter.³⁰

With regard to the focus of this paper, the provision of Art. 5(3) of Act no. 218/2000 Coll. is crucial, which implies that the state budget and the State Budget Act are not synonymous. In addition to the State Budget Act, the state budget contains a number of other financial documents, namely the breakdown of state budget indicators, detailed budgets of organisational units of the state and amendments to these documents. For the sake of completeness, it should be noted that, although the Czech legal system provides for medium-term planning instruments, in particular the medium-term outlook on which the state budget must be based,³¹ their effectiveness is very low, as they are not binding on the authorities and institutions managing public funds.³² It can therefore be concluded that, given their non-binding nature, the im-

Proceedings), Brno 2020, pp. 937–949, https://www.law.muni.cz/sborniky/the_financial_law_challenges.pdf (27.10.2022).

30 Arts. 5 and 8 of Act no. 218/2000 Coll. Cf. Act no. 449/2022 Coll., on the state budget of the Czech Republic for 2023.

31 Art. 5(5) of Act no. 218/2000 Coll.

32 For details see M. Kozieł, Multi-Annual Planning of Public Budgets as a Way of Rationalising Public Expenditure, (in:) G. Hulkó, R. Vybiral, European Financial Law in Times of Crisis of the Euro-

plementation of the medium-term outlook in the context of the implementation of a specific expenditure during the budget year lacks any sense. Similarly, the control of legality, i.e. the control of the implementation of the aggregate indicators or the total amount of expenditure in the individual chapters of the state budget, which are contained in the relevant State Budget Act, does not produce a result that is relevant from the point of view of sound management. This conclusion is also consistent with the fact that the budget, even though a part of it is approved in the form of a law, i.e. a generally binding legal regulation, remains a financial plan which is based on certain assumptions; the extent to which they will be fulfilled only during the course of the financial year in question depends on a number of factors. Since the public expenditure included in the state budget is, by its very nature, a variable that changes over time and cannot therefore be determined in detail in advance, it is all the more important to lay down transparent and meaningful rules for the management of public funds which guarantee that the expenditure implemented meets the principles of sound financial management, i.e. the principles of effectiveness, economy and efficiency.³³ Whether these rules are complied with should therefore be the central motive for the control of legality. In this context, it should be noted that the fact that the rules laid down have been complied with does not automatically mean that the principles of sound financial management have also been. It follows that the principles of effectiveness, economy and efficiency cannot be dispensed with.

The creation of lower-order acts, i.e. derivative legislation, which is contained in the provisions of Arts. 92–94 of the Constitution of the Republic of Poland, is in the Czech Constitution regulated by the provisions of Arts. 78 and 79(3).³⁴ Art. 78 provides for the so-called general power to issue government regulations: ‘in order to implement the law and within its limits, the Government is authorised to issue regulations. Orders shall be signed by the Prime Minister and the relevant Member of the Government.’ Art. 79(3) regulates the constitutional power to issue subordinate (secondary) legislation by ministries, other administrative authorities and local government bodies. Lower-order legislation in the Czech Republic, by its nature, in the view of the constitutional definition of its competence, is not the basis or framework for spending public funds by public administration bodies, but rather contains technical details (e.g. Decree no. 421/2021 Coll., on budgetary composition, as amended).

pean Union, Budapest 2019, pp. 327–334, https://www.researchgate.net/profile/Witold_Srokosz/publication/341072412_Local_Government_Financial_Institution_and_FinTech/links/5eac03f4a6fdcc70509e088e/Local-Government-Financial-Institution-and-FinTech.pdf (26.09.2022).

33 For details, see D. Czudek, *Komentář k § 4*, (in:) D. Czudek Kranecová, D. Czudek, T. Koucká Höfferová, A. Vuongová, *Komentář k zákonu o finanční kontrole ve veřejné správě*, Plzeň 2021.

34 V. Knapp, *Teorie...*, *op. cit.*, p. 157.

2. Public finance as a constitutionally protected good and a model of reasonable implementation of public expenditure

2.1. The constitutional framework for reasonable (proper) implementation of public expenditure

From the legal perspective, the terms ‘reasonable’ or ‘proper’ implementation of public expenditure are very broad and ambiguous, and thus, when there is no legal definition of public spending, this creates conditions for their wide interpretation. As a rule, constitutional acts do not include such definitions, since it is not their role or aim. As indicated above, the subject of regulating of public finance in the Polish and the Czech Constitutions have been regulated with different degrees of detail, similarly to other European countries.³⁵ Regardless of how public finance is framed in the constitution, it is not difficult to prove that it is a constitutionally protected good and should be preserved by the public authorities.³⁶ Two basic arguments need to be indicated here.

Firstly, the accumulation of public finance is generally conducted in an authoritarian manner through interference in civil liberties, and in particular in the sphere of economic freedom.³⁷ Imposing public levies is made at the expense of citizens’ resources (assets, income, revenue), what means *de facto* taking over a part of them. It is a single-sided and one-way transfer of money from taxpayers to other subjects, conducted by the public authorities (redistribution of public finance).³⁸

Secondly, public finance serves to implement aims and public tasks, which is connected with the allocation of (providing) goods and services to citizens, local communities and the whole of society (allocation of public finance).³⁹ It is the citizens and social groups that become beneficiaries of the public funds distribution, e.g. they get certain benefits.⁴⁰

35 C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warsaw 2004, pp. 12–18; Z. Ofiarski, *Źródła prawa finansowego i problemy legislacji finansowej*, (in:) C. Kosikowski (ed.), *System prawa finansowego. Teoria i nauka prawa finansowego*, t. I, Warsaw 2010, pp. 191–196.

36 See M. Gutowski, P. Kardas, *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*, Warsaw 2017; M. Piechowiak, *Dobro wspólne jako fundament polskiego porządku konstytucyjnego*, Warsaw 2012, pp. 441–442.

37 See E. Lotko, *Konstytucyjny obowiązek płacenia podatków a spójność aksjologiczna*, ‘Prawo i Więź’ 2021, vol. 38, no. 4, pp. 546–570; E. Lotko, *Postawy motywacyjne polskich podatników wobec płacenia podatków*, ‘Przegląd Prawa i Administracji’ 2021, no. 125, pp. 11–23.

38 S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warsaw 1999, p. 58.

39 *Ibidem*, pp. 56–57.

40 A. Gomułowicz, *Sprzeczność interesów a sprawiedliwe opodatkowanie – zasadnicze dylematy*, (in:) W. Konieczny (ed.), *Ius suu quique. Studia prawnofinansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Waclawowi Gronowskiemu*, Warsaw 2005, p. 116.

In both processes – accumulation and allocation of public finance – one more element needs to be included, namely the theory of scarcity, which determines the need to ensure public finance by its protection and the rationalisation of expenditure. Scarcity results from the coexistence of two opposite phenomena – unlimited human needs and the limited scope of the resources which are to satisfy these needs. In the sphere of public finance, the theory of scarcity has a stronger impact than in the private sector because public means are accumulated (taken over) as a part of citizens' assets, as has been discussed above.⁴¹

Due to the fundamental meaning of public finance for the whole state and society, the fact that it is a constitutional good and thus specially protected seems to be indisputable. At the same time, public authorities, naturally, have the constitutional responsibility to conduct financial management rationally, not only in the purely economic dimension but also in the social and moral ones.⁴² As a consequence, the constitution as a fundamental systemic act determines the general model of a reasonable financial economy, including the model of making public expenditure. However, on the level of acts of a lower order than the constitution, and mainly within legislation, precise standards of management should be designated which will comprise the principle of economy (its part will be the principle of proper expenditure execution) or the principle of sound financial management. The manner in which the standards of managing public funds are implemented, and in particular the result of this management, should be subject to control, and particularly financial control.⁴³

It is worth adding that the principle of sound financial management was literally indicated in EU law, specifically in the financial regulation of 18 July 2018.⁴⁴ Pursuant to Arts. 33–36 of this regulation, this principle refers to the use of public funds according to the following specific rules: economy, effectiveness, efficiency, *ex ante* evaluation and retrospective assessment, financial impact assessment, and effective and efficient internal control.

41 J.M. Salachna, M. Tyniewicki, Wpływ norm moralnych na kształtowanie się prawa wydatków publicznych – perspektywa polska, 'Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego' 2022, vol. 887, no. 5, p. 6.

42 J.M. Salachna, M. Tyniewicki, The Impact of Moral Norms on the Creation of Public Expenditure Law: The Polish Experience, 'Opole Studies in Administration and Law', vol. 19, no. 4, pp. 73–88.

43 A. Borodo, Selected Contentious Issues of Public Finance in Polish Constitution, 'Optimum. Economic Studies' 2018, vol. 93, no. 3, pp. 16–25.

44 Regulation (EU, Euratom) 2018/1046 of the European Parliament and the Council of 18 July 2018 on the financial rules applicable to the general budget of the Union, amending Regulations (EU) no. 1296/2013, (EU) no. 1301/2013, (EU) no. 1303/2013, (EU) no. 1304/2013, (EU) no. 1309/2013, (EU) no. 1316/2013, (EU) no. 223/2014 and (EU) no. 283/2014 and Decision no. 541/2014/EU, and repealing Regulation (EU, Euratom) no. 966/2012 (OL J 193 30.07.2018, p. 1, as amended).

2.2. The validity and control of public expenditure in Polish legislation

The Constitutional Tribunal has emphasised many times, with regard to the provisions of Arts. 216(5) and 220(1) of the Polish Constitution, that ensuring the sound finance of the state, including the budgetary balance, constitutes values (principles) protected constitutionally.⁴⁵ The importance of these rules often allows the repeal of other constitutional principles, such as the protection of acquired rights or the order of a proper *vacatio legis*.⁴⁶ At the same time, budget balance and financial stability do not have an absolute character,⁴⁷ since 'the Constitutional value which is the budget balance may not serve to legitimise limitations on rights and freedoms in the situation when a threat to the budget balance is not in exercising these rights and freedoms by individuals but is a direct consequence of legislative actions violating this balance'.⁴⁸

In Polish legal regulations, there are no general principles of sound financial management or proper implementation of expenditure formulated literally, but detailed standards (a kind of directive) determining the rules of proper public spending are specified. In particular, the Act on Public Finance regulates in detail the following principles: purpose, economy (both Art. 44(3)(1)), efficiency (Art. 44(3)(1)(a)), optimisation (Art. 44(3)(1)(b)), timelines (Art. 44(3)(2)), committing expenditure (Art. 46) and fair competition (Art. 47).

The problem of financial control, including the implementation of public expenditure, is enshrined in the provisions of the Polish Constitution, which, as with the character of this act, are quite detailed. Art. 203 of the Constitution indicates several criteria based on which the Supreme Audit Office, as the highest body of state control, performs its control functions in relation to specific bodies of public authority, its organisational units or other entities using public funds. These criteria include legality, purpose and reliability. Detailed rules regarding control and control proceedings are contained in the Act of 23 December 1994 on the Supreme Audit Office.⁴⁹

Moreover, there is also the control of the legality of financial actions taken by local government units. Such a type of control is called exercised supervision and is conducted by regional chambers of auditors pursuant to Art. 171(2) of the Polish

45 Judgment of the CT of 4 December 2000, K 9/00, OTK ZU 2000, no. 8, item 294; Judgment of the CT of 13 December 2004, K 20/04, OTK ZU 2004, no. 11A, item 115; Judgment of the CT of 4 May 2004, K 40/02, OTK ZU 2004, no. 5A, item 38.

46 Judgment of the CT of 9 March 2004, K 12/02, OTK ZU 2004, no. 3A, item 19; Judgment of the CT of 15 July 2013, K 7/12, OTK ZU 2013, no. 6A, item 76.

47 More on this topic in E. Lotko, *Ogólne zagadnienia dotyczące deficytu i długu publicznego*, (in:) E. Lotko, U.K. Zawadzka-Pąk, *Prawnofinansowe instrumenty ograniczania deficytu i długu publicznego w Polsce na tle doświadczeń europejskich*, Białystok 2018, pp. 66–70.

48 Judgment of the CT of 6 March 2013, Kp 1/12, OTK ZU 2013, no. 3A, item 25; see also the Judgment of the CT of 17 December 1997, K 22/96, OTK ZU 1997, nos. 5–6, item 71.

49 Journal of Laws of 2022, item 623.

Constitution. Detailed regulations on this matter are included in the Act of 7 October 1992 on regional chambers of auditors, on the basis of which the chambers control the financial management of local governments under the following criteria: compliance with the law, compliance of documents with the facts, purpose, reliability and economy.⁵⁰

2.3. The validity and control of public expenditure in Czech legislation

The scope of verification prior to the implementation of public expenditure is related to the basic obligation in the management of public funds according to the provisions of Art. 4 of the Financial Control Act, namely to comply with legal regulations and measures adopted by public administration bodies within the limits of these regulations in the management of public funds, to ensure the specified tasks of these bodies and to ensure efficient, economical and effective management of public funds.⁵¹ Decree no. 416/2004 Coll., implementing Act no. 320/2001 Coll., on financial control in public administration and on amendments to certain acts (Act on Financial Control), as amended by Act no. 309/2002 Coll., Act no. 320/2002 Coll. and Act no. 123/2003 Coll., as amended (hereinafter referred to as the 'Decree on the Financial Control Act') is a kind of exception, yet a significant one, to the rule that implementing decrees regulate mainly technical details., in addition to the details of control methods and procedures, also regulate the detailed content of the control that must be carried out before any public expenditure is made (the so-called preliminary management control). In accordance with the provisions of Arts. 13(2) and (4) of the Decree on the Financial Control Act, this control checks in particular:

- compliance of the operation under preparation with the set tasks and the approved objectives and targets of the public administration body;
- compliance with legal provisions and measures adopted by public administration bodies within the limits of these legal provisions, including compliance with the rules laid down by specific legal provisions for financing the activities of a public administration body;
- compliance with the criteria laid down for the economic, efficient and effective performance of public administration;
- compliance with approved public expenditure, programmes, projects, concluded contracts or other decisions on the use of public funds;
- the adoption of measures to eliminate or mitigate operational, financial, legal, budgetary and other risks that may arise in the implementation of the operation under preparation;

50 Journal of Laws of 2022, item 1668.

51 For details on the main objectives of financial control, see D. Czudek, *Komentář k § 4...*, *op. cit.*

- substantiating the operation to be carried out with factually correct and complete supporting documents.

From the point of view of the interpretation of this basic rule, it is essential that it is contained in the Financial Control Act and not in the legislation governing budgetary rules, whether at the level of the state or local government. The legislature took this step quite deliberately and purposefully, as public funds are managed in the Czech Republic by bodies and institutions that are not financed from the state budget or the budget of local government units. A typical example is public health insurance companies, which are characterised by fund management. The basic rule that all public expenditure must be made in accordance with the law and the principles of effectiveness, economy and efficiency is further supplemented by a list of specific obligations falling on the relevant authorities and institutions, the fulfilment of which is verified in the context of *ex ante* management control before the implementation of a specific expenditure. These obligations are laid down both by the laws governing the budgetary rules at both national and local government levels and by the laws governing the establishment and functioning of the institutions and bodies concerned. These include, for example, the provisions of Art. 7(2) of Act no. 551/1991 Coll., on the General Health Insurance Fund of the Czech Republic, as amended, and the provisions of Art. 16(4) of Act no. 280/1992 Coll., on departmental, branch, company and other health insurance funds, as amended, which regulate the rules for the use of public funds allocated in compulsorily created prevention funds. The prevention funds cover services with a demonstrable preventive, diagnostic or curative effect beyond the scope of routinely reimbursed medical care. The prevention funds are of interest to the Czech Republic's supervisory authorities because they are tools that can be abused by health insurance companies. They are used as a means of advertising to attract new clients or keep existing ones. The supervisory authorities therefore carefully check whether health insurance companies comply with the conditions laid down by law and actually use the prevention funds only for services for which a preventive, diagnostic or curative effect has been demonstrated.⁵²

In the case of subsidies provided from the state budget and from the budgets of local government units and voluntary associations of municipalities, the provider must always define the purpose for which the subsidy is provided.⁵³ In practice, however, this may be defined relatively broadly. The subsidy may be granted, for example, for the operation of the beneficiary of the subsidy; for example, sport is supported

52 For example, Audit Conclusion of the Supreme Audit Office Audit Action no. 20/24, Funds collected on the basis of the law for the benefit of the General Health Insurance Fund of the Czech Republic, <https://www.nku.cz/cz/pro-media/tiskove-zpravy/hospodareni-vzp:-nejvyraznej-si-chyby-odhalil-nku-u-fondu-prevence--kontrolori-zjistili-netransparentni-postup-i-skryste-financovani-vyzkumu-id12526/> (28.10.2022).

53 Cf. the definition of subsidy according to Arts. 3(3)(a) and 10a(1)(b) of Act no. 250/2000 Coll.

in this way in the Czech Republic.⁵⁴ Even such a broad definition of the purpose for which the subsidy is granted does not in itself mean that the recipient of the subsidy may dispose of the funds arbitrarily. The recipient must not only comply with the specific grant conditions set by the provider, including the purpose for which the grant was awarded, but must also comply with the related legislation and ensure that the principles of effectiveness, economy and efficiency are fulfilled. It is the responsibility of the competent control authorities to verify whether all these obligations have actually been fulfilled by the beneficiary.⁵⁵ Verification of the fulfilment of the principles of effectiveness, economy and efficiency is in fact a part of the control of legality, as it is a verification of the fulfilment of an obligation laid down by law. From the point of view of the fulfilment of the purpose, it is the fulfilment of the principle of effectiveness that is central, the essence of which is precisely the assessment of the extent to which the activities carried out have achieved the objectives pursued.⁵⁶ The importance of the fulfilment of legality, effectiveness, economy and efficiency in the implementation of public expenditure is reinforced by the fact that failure to comply is punishable as a breach of budgetary discipline, pursuant to the provisions of Arts. 44 and 44(a) of Act no. 218/2000 Coll., or Arts. 22 and 28 of Act no. 250/2000 Coll., by the levy of a charge on the number of public funds unduly used and a corresponding penalty.⁵⁷

Conclusions

The legal-comparative analysis conducted in this paper proves that the problem of public finance in the constitutions of Poland and the Czech Republic has been regulated with different degrees of detail. Although in both acts the issue of public funds, including the control of their implementation, remains beyond further regulation, it does not prevent the formulation of a statement that public finance is of fundamental importance for the whole state and society. It is a constitutional good and therefore specially protected. At the same time, authorities have a constitutional obligation to conduct financial economy reasonably, in the broad meaning of this word, i.e. not only in the economic but also in the social (moral) context. The constitution as a fundamental systemic act sets models for legal and reasonable financial management

54 For example, via the National Sports Agency; Národní sportovní agentura, Dotační výzvy neinvestiční v roce 2022, <https://agenturasport.cz/dotace-neinvesticni/provoz-a-udrzba-2022/> (28.10.2022).

55 Cf. Art. 11 of the Financial Control Act. For details, see A. Vuongová, Komentář k § 11, (in:) J. Czudek Kranecová, D. Czudek, T. Koucká Höfferová, A. Vuongová, Komentář..., *op. cit.*

56 D. Czudek, Komentář k § 2, (in:) J. Czudek Kranecová, D. Czudek, T. Koucká Höfferová, A. Vuongová, Komentář..., *op. cit.*

57 For details, see D. Czudek, Analýza porušení rozpočtové kázně, Brno 2022; https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-09-27_Analyza-poruseni-rozpocetove-kazne.pdf (28.10.2022).

conducted by the authorities and their structures, both on the government and local government levels.

Reasonable (proper) implementation of public expenditure should mainly result from the rule of law. This principle constitutes the basis for formulating a hierarchical system of the sources of law, in which the highest rank is given to the constitution, and among sub-constitutional statutes primacy is given to an ordinary act. A formal representation of the rule of law is the principle of legality, which determines the limits of public authority. It includes legislative activity, thus law-making in all its forms, the activity of applying the law by bodies of executive and judicial authorities as well as law enforcement. Therefore, it should be assumed that the constitutional principles of legality and public finance as a constitutionally protected good set models which then determine standards of the reasonable (proper) implementation of public expenditure in the broad sense, i.e. in the context of legality and economy (purpose, economy, efficiency and effectiveness).

Relating the principle of legality to spending of public funds, it needs to be emphasised that in this regard a specific model is designated. Namely, the appropriation of public funds is based on a strict rigour consisting of a 'double legal basis'. This means that the distribution of funds must, on the one hand, result from the substantive-procedural provisions determining the content and character of the expenditure as well as the mode of its implementation; on the other hand, the expense should be included in the financial plan (budget). Moreover, the substantive-procedural legal basis of expenditure must be covered by an act, which is provided for in Art. 216(1) of the Polish Constitution, pursuant to which implementing funds for public purposes (as well as their accumulation) has to be conducted in the manner determined in the act. Therefore, detailed standards of management should be designated within the act, and will comprise the principle of economy (its part being the principle of proper expenditure execution) or the principle of sound financial management. The manner of implementing the standards of public funds management, and more precisely the result of this management, should be subject to control – i.e. financial control on every stage of the budget procedure, from designing and planning to executing the public budget.

On the other hand, regarding the legal system of the Czech Republic, its Constitution does not regulate public finance, nor the rules of management of public funds. It only states in general terms that the Supreme Audit Office shall audit the management of state property and the implementation of the state budget. In addition, the legal framework for the implementation of public expenditure by public administration bodies in the Czech Republic is very broad. The legal regulation of public funds management in the Czech Republic is fragmented into a whole range of regulations. An unmistakable part of the rules for the implementation of public expenditure is, of course, the State Budget Act, which is adopted for the relevant budget (calendar) year. Since public expenditure included in the state budget is by nature a variable

that changes over time and cannot be determined in detail in advance, it is all the more important to establish transparent and meaningful rules for the management of public funds that guarantee that the expenditure implemented meets the principles of sound financial management, i.e. the principles of effectiveness, economy and efficiency. Whether these rules are complied with should therefore be the central issue of the legality audit. In this context, it should be noted that the fact that the rules laid down have been complied with does not automatically mean that the principles of sound financial management have also been met. It follows that the principles of effectiveness, economy and efficiency cannot be dispensed with. The verification of the principles of effectiveness, economy and efficiency is part of the control of legality, since it is a verification of compliance with an obligation laid down by the law. The importance of ensuring legality, efficiency, economy and effectiveness in the implementation of public expenditure is reinforced by the fact that non-compliance is sanctioned as a breach of budgetary discipline.

REFERENCES

- Act no. 551/1991 Coll., on the General Health Insurance Fund of the Czech Republic, as amended.
- Act no. 280/1992 Coll., on departmental, branch, company and other health insurance funds, as amended.
- Act no. 218/2000 Coll., on budgetary rules and on amendments to certain related acts (budgetary rules), as amended.
- Act no. 250/2000 Coll., on budgetary rules for territorial budgets, as amended.
- Act no. 320/2001 Coll., on financial control in public administration and on amendments to certain acts (Act on Financial Control), as amended.
- Act no. 23/2017 Coll., on the rules of budgetary responsibility, as amended.
- Act no. 449/2022 Coll., on the state budget of the Czech Republic for 2023.
- Act of 2 April 1997 – Constitution of the Republic of Poland (Journal of Laws of 1997, no. 78, item 483, as amended).
- Act of 27 August 2009 on Public Finance (consolidated text, Journal of Laws of 2022, item 1634, as amended).
- Act of 17 December 2004 on Responsibility for a Breach of Public Finance Discipline (consolidated text, Journal of Laws of 2021, item 289, as amended).
- Audit Conclusion of the Supreme Audit Office Audit Action no. 20/24. Funds collected on the basis of the law for the benefit of the General Health Insurance Fund of the Czech Republic, <https://www.nku.cz/cz/pro-media/tiskove-zpravy/hospodareni-vzp:-nejvyraznejsi-chyby-odhalil-nku-u-fondu-prevence--kontrolori-zjistili-netransparentni-postup-i-skryte-financovani-vy-zkumu-id12526/>.
- Borodo A., Selected Contentious Issues of Public Finance in Polish Constitution, 'Optimum. Economic Studies' 2018, vol. 93, no. 3.

- Constitutional Act no. 1/1993 Coll., the Constitution of the Czech Republic, as amended.
- Czudek D., *Analyza porušení rozpočtové kázně*, Brno 2022, https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-09-27_Analyza-poruseni-rozpoctove-kazne.pdf.
- Czudek D., *Analyza ústavních limitů regulace řízení a kontroly veřejných financí ve vztahu k územní samosprávě*, Brno 2022, https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-09-27_Analyza-ustavnich-limitu-ve-vztahu-k-USC.pdf.
- Czudek D., *Challenges in the Public Financial Management and Control of Territorial Self-Governing Units*, (in:) P. Mrkývka, J. Gliniecka, E. Tomášková, E. Juchniewicz, T. Sowiński, M. Radvan (eds.), *The Financial Law towards Challenges of the XXI Century*, Brno 2020, https://www.law.muni.cz/sborniky/the_financial_law_challenges.pdf.
- Czudek Kranecová J., Czudek D., Koucká Höfferová T., Vuongová A., *Komentář k zákonu o finanční kontrole ve veřejné správě*, Plzeň 2021.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna z częścią ogólną*, Warsaw 2010.
- Decree no. 416/2004 Coll., implementing Act no. 320/2001 Coll., on financial control in public administration and on amendments to certain acts (Act on Financial Control), as amended by Act no. 309/2002 Coll., Act no. 320/2002 Coll. and Act no. 123/2003 Coll., as amended.
- Decree no. 421/2021 Coll., on budgetary composition, as amended.
- Florczak-Wątor M., Art. 216. *Gospodarka finansowa*, (in:) P. Tuleja (ed.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, LEX/el. 2021.
- Garlicki L., *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warsaw 2002.
- Gomułowicz A., *Sprzeczność interesów a sprawiedliwe opodatkowanie – zasadnicze dylematy*, (in:) W. Konieczny (ed.), *Ius suu quique. Studia prawnofinansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Waclawowi Gronowskiemu*, Warsaw 2005.
- Gutowski M., Kardas P., *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*, Warsaw 2017.
- Knapp V., *Teorie práva*. Prague 1995.
- Kornberger-Sokołowska E., *Finanse publiczne w Konstytucji (refleksje po 25 latach obowiązywania regulacji dotyczących budżetów publicznych)*, 'Państwo i Prawo' 2022, no. 10, pp. 306–319.
- Kosikowski C., *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warsaw 2004.
- Kozieł M., *Multi-Annual Planning of Public Budgets as a Way of Rationalising Public Expenditure*, (in:) G. Hulkó, R. Vybíral, *European Financial Law in Times of Crisis of the European Union*, Budapest 2019, https://www.researchgate.net/profile/Witold_Srokosz/publication/341072412_Local_Government_Financial_Institution_and_FinTech/links/5eac03f4a6fdcc70509e088e/Local-Government-Financial-Institution-and-FinTech.pdf.
- Kozieł M., *Public Finances as Integral Part of Financial Law*, (in:) P. Mrkývka, *Systems of Financial Law: General Part 1*, Brno 2015, <https://www.law.muni.cz/sborniky/system-of-financial-law/general-part.pdf>.
- Kurowski L., Sochacka-Krysiakowa H., *Kontrola finansowa*, Warsaw 1971.
- Listina základních práv a svobod: komentář, Prague 2012.

- Lotko E., Konstytucyjny obowiązek płacenia podatków a spójność aksjologiczna, 'Prawo i Więź' 2021, vol. 38, no. 4.
- Lotko E., Ogólne zagadnienia dotyczące deficytu i długu publicznego, (in:) E. Lotko, U.K. Zawadzka-Pąk, Prawnofinansowe instrumenty ograniczania deficytu i długu publicznego w Polsce na tle doświadczeń europejskich, Białystok 2018.
- Lotko E., Postawy motywacyjne polskich podatników wobec płacenia podatków, 'Przegląd Prawa i Administracji' 2021, no. 125.
- Masternak-Kubiak M., Komentarz do art. 216 Konstytucji RP, (in:) M. Haczkowska (ed.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warsaw 2014.
- Národní sportovní agentura. Dotační výzvy neinvestiční v roce 2022, <https://agenturasport.cz/dotace-neinvesticni/provoz-a-udrzba-2022/>.
- Ofiarski Z., Źródła prawa finansowego i problemy legislacji finansowej, (in:) C. Kosikowski (ed.), System prawa finansowego. Teoria i nauka prawa finansowego, t. I, Warsaw 2010.
- Owsiak S., Finanse publiczne. Teoria i praktyka, Warsaw 1999.
- Piechowiak M., Dobro wspólne jako fundament polskiego porządku konstytucyjnego, Warsaw 2012.
- Resolution of the Presidium of the Czech National Council no. 2/1993 Coll., on the declaration of Charter of Fundamental Rights and Freedoms as a part of the constitutional order of the Czech Republic, as amended.
- Ruśkowski E., Kontrola finansów Publicznych w Polsce, Białystok 2021.
- Ruśkowski E., On Priority Research Problems in the Scope of Public Finance Control in Poland, 'Białystok Legal Studies', 2021 vol. 26, no. 4.
- Rychetský P., Ústava České republiky: ústavní zákon o bezpečnosti České republiky: komentář, Prague 2015.
- Salachna J.M., Tyniewicki M., The Impact of Moral Norms on the Creation of Public Expenditure Law: The Polish Experience, 'Opole Studies in Administration and Law', vol. 19, no. 4, pp. 73–88.
- Salachna J.M., Tyniewicki M., The Principle of Substantial Transparency of Public Finance and the Creation of the Active Citizenship, (in:) M. Radvan, J. Gliniecka, T. Sowiński, P. Mrkývka (eds.), The Financial Law towards Challenges of the XXI Century (conference proceedings), Acta Universitatis Brunensis. Iuridica Editio Scientia, vol. 580, Brno 2017, <http://hdl.handle.net/11320/5794>, <https://is.muni.cz/publication/1378725>.
- Salachna J.M., Tyniewicki M., Wpływ norm moralnych na kształtowanie się prawa wydatków publicznych – perspektywa polska, 'Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego' 2022, vol. 887, no. 5.
- Skrzydło W., Komentarz do art. 216 Konstytucji RP, (in:) W. Skrzydło (ed.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warsaw 2013.
- Skrzydło W., Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Kraków 2002.
- Sokolewicz W., Finanse publiczne (komentarz do art. 216 ust. 1 Konstytucji RP), (in:) L. Garlicki (ed.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz IV, Warsaw 2005.
- Vuongová A., Komentář k § 11, (in:) J. Czudek Kranecová, D. Czudek, T. Koucká Höfferová, A. Vuongová, Komentář k zákonu o finanční kontrole ve veřejné správě, Plzeň 2021.
- Witkowski Z. (ed.), Prawo konstytucyjne, Toruń 1998.

Joanna M. Salachna

Uniwersytet w Białymstoku, Polska

salachna@uwb.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5748-0170>

Urszula K. Zawadzka-Pąk

Uniwersytet w Białymstoku, Polska

u.zawadzka@uwb.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3774-4295>

Prawne instrumenty kontroli społecznej w szwajcarskim i polskim samorządzie. Studium doktrynalnoprawne¹

Legal Instruments of Social Control in Swiss and Polish Self-Government: A Doctrinal and Legal Study

Abstract: One of the basic instruments of direct democracy is the referendum, which is particularly developed in Switzerland. In Poland, due to historical conditions, there is no tradition of using referendums; however, in recent years, the participation of citizens in public co-decision has started to be implemented through the instruments of governance (participatory democracy), i.e. the village council fund and participatory budgeting. Apart from the basic function, i.e. active participation in making public decisions, all the above-mentioned instruments should also fulfill another important role: it is social control in the financial sphere. Therefore, this study attempts to answer the following research question: do the instruments of direct and participatory democracy fulfil the function of social control in the field of public financial decisions, and if so, how? According to the adopted hypothesis, both the forms of direct and participatory democracy also constitute (contain) elements of social control of the activities of public authorities. And by their very nature, these legal instruments of social control are implemented in the form of *ex ante* external control. To verify this view, the study interprets the content of foreign and domestic acts of universally binding law (cantonal constitutions, statutory provisions).

Keywords: participatory budgeting, referendums, social control, village fund

Słowa kluczowe: budżet obywatelski, referendum, kontrola społeczna, fundusz sołecki

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

Wprowadzenie

Demokracja z języka greckiego oznacza rządy ludu². Precyzyjniej rzecz ujmując, demokracja to ustrój polityczny oparty na założeniu, iż źródłem oraz podmiotem (piastunem) władzy zwierzchniej jest lud³. Istotna dla funkcjonowania państwa demokratycznego jest zatem zasada suwerenności narodu, polegająca na tym, że władza zwierzchnia znajduje się w rękach narodu rozumianego jako wspólnota prawna stworzona przez wszystkich obywateli⁴. Uczestnictwo obywateli w podejmowaniu decyzji politycznych na przestrzeni lat stało się trzonem rozważań teoretycznych prowadzonych przez przedstawicieli nauk politycznych⁵. Tradycyjnie wyróżnia się w nich dwa rodzaje demokracji: bezpośrednią⁶ oraz pośrednią (przedstawicielską)⁷. Ponadto, jako odmienną od demokracji bezpośredniej wyodrębniono demokrację partycypacyjną. Warto zauważyć, że o ile tym ostatnim pojęciem posługują się nauki polityczne, to na gruncie zarządzania publicznego mowa jest w tym przypadku o koncepcji współzrządzenia (ang. *governance*).

W kontekście wyznaczonego obszaru badawczego wypada wyjaśnić, że zarówno demokracja bezpośrednia, jak i partycypacyjna – niezależnie od różnic – mają istotną cechę wspólną. Jest nią osobiste czynne uczestniczenie przez członków danej społeczności w podejmowaniu ważkich dla tej społeczności decyzji. Z istoty rzeczy (znaczenie dla poszczególnych osób najbliższego otoczenia, w tym warunków życia, więzi lokalnych itd.) ta aktywność społeczna najpełniej się może zmanifestować na szczeblu władz w podstawowych jednostkach administracyjnych (samorządowych).

Jeden z podstawowych instrumentów demokracji bezpośredniej – referendum, nie tylko jest szczególnie rozwinięte w Szwajcarii⁸, ale stanowi również cechę charakterystyczną ustroju tego kraju⁹. Jest to emanacja zasady suwerenności¹⁰, o ugruntowanych korzeniach w systemach demokratycznych¹¹. Ta forma demokracji bezpośredniej umożliwia społeczeństwu szwajcarskiemu aktywny udział w kontroli

2 H.C. Jent, *Demos Kratos. Democracy, Old and New*, „The Social Studies” 1967, nr 6, s. 242.

3 J. Bartyzel, *Demokracja*, Radom 2002, s. 7.

4 M. Musiał-Karg, *Elektroniczne referendum w Szwajcarii. Wybrane kierunki zmian helweckiej demokracji bezpośredniej*, Poznań 2012.

5 M. Bevir, *Democratic Governance*, Princeton 2010, s. 96.

6 E. Kuźlewska, *Landsgemeinde – demokracja na świeżym powietrzu. Czy głosowanie jawne nadal ma sens?*, „Political Preferences” 2017, vol. 15, s. 73–85.

7 M. Aleksandrowicz, *Konsultacje ludowe: kilka uwag na tle rozwiązań szwajcarskich*, „Przegląd Politologiczny” 2019, nr 1, s. 65–66.

8 W Polsce doniosłe znaczenie miało referendum akcesyjne przed wstąpieniem do struktur Unii Europejskiej; por. E. Kuźlewska, *Referendum w procesie integracji europejskiej*, Warszawa 2006.

9 M. Aleksandrowicz, *System prawny Szwajcarii: historia i współczesność*, Białystok 2009.

10 K. Szwed, *Konstrukcja instytucji referendum ogólnokrajowego w estońskim systemie ustrojowym*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, nr 4, s. 119.

11 K. Muradishvili, *Referendum on Tax Legislation of Georgia*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, nr 1, s. 175.

stanowionego prawa. Poprzez referendum obywatele szwajcarscy mogą wywierać wpływ na działalność prawotwórczą władz, akceptując bądź odrzucając wydawane przez nie akty prawne. Badania przeprowadzone w latach 1980–1998 wskazują, że obowiązkowe referenda zmniejszyły w kantonach wydatki publiczne średnio o 19 procent¹².

W Polsce, ze względu na uwarunkowania historyczne, instrumenty demokracji bezpośredniej w postaci referendum stosowane są w ograniczonym zakresie¹³, jednakże uczestnictwo obywateli we współdecydowaniu publicznym w ostatnich latach zaczęło być na szeroką skalę realizowane poprzez instrumenty współzrządzenia (demokracji partycypacyjnej), którym jest fundusz sołecki¹⁴ oraz tzw. budżet obywatelski (partycypacyjny)¹⁵. Obydwie formy objęte są szczególnego rodzaju procedurami, w ramach których mieszkańcy współtworzą część budżetu danej jednostki samorządu terytorialnego, tym samym współdecydując o dystrybucji określonej puli środków publicznych.

Zauważyć trzeba, że decydowanie (instytucja referendum) czy też współdecydowanie (partycypacja), oprócz podstawowej funkcji, tj. czynnego udziału w podejmowaniu decyzji publicznych, powinny spełniać także inną istotną rolę. Jest nią kontrola społeczna. I to właśnie ta perspektywa wskazanych, prawnie uregulowanych instrumentów udziału członków społeczności w życiu publicznym będzie podstawą rozważań. Kontrola społeczna stanowi wspólny mianownik dociekań naukowych w zakresie pozornie nieporównywalnych rozwiązań z jednej strony konstytucyjnych, występujących w częściach składowych federacji (w szwajcarskich kantonach), a z drugiej w stosowanych w jednostkach pomocniczych na poziomie samorządowym w Polsce. Dodatkowo, z uwagi na szczególną wagę decyzji o charakterze finansowym obszar badawczy ograniczony będzie do tej właśnie sfery.

Mając na uwadze zaprezentowane założenia, w opracowaniu podejmiemy próbę udzielenia odpowiedzi na następujące pytanie badawcze: *czy, a jeśli tak, to w jaki sposób, instrumenty demokracji bezpośredniej i partycypacyjnej spełniają funkcję kontroli społecznej w zakresie publicznych decyzji finansowych?* Zgodnie z przyjętą hipotezą, zarówno formy demokracji bezpośredniej, jak i partycypacyjnej stanowią (zawierają w sobie) także elementy kontroli społecznej działalności władz publicznych. A ze swej istoty te właśnie prawne instrumenty kontroli społecznej realizowane są w formie zewnętrznej kontroli *ex ante*.

12 L.P. Feld, J.G. Matsusaka, Budget Referendums and Government Spending: Evidence from Swiss Cantons 2002, <https://ssrn.com/abstract=338300>.

13 A.K. Piasecki, Referenda w III RP, Warszawa 2005.

14 R. Trykozko, Fundusz sołecki, „Finanse Komunalne” 2018, nr 11, s. 45–54.

15 K. Darowska, Budżet partycypacyjny jako sposób wspierania i upowszechniania idei samorządowej, (w:) B. Dolnicki (red.), Sposoby realizacji zadań publicznych, Warszawa 2017, s. 205–214.

Celem weryfikacji zaprezentowanego poglądu w opracowaniu zastosowano metodę dogmatyczno-prawną. Istotą tej metody jest ustalenie treści obowiązującego prawa, jego analiza, wykładnia, egzegeza¹⁶. Stąd też w przeprowadzonych badaniach dokonano interpretacji treści zagranicznych i krajowych aktów prawa powszechnie obowiązującego (konstytucji kantonalnych, przepisów ustawowych).

Dokonawszy w niniejszej sekcji ogólnego wprowadzenia do problematyki badawczej, w dalszej kolejności, na gruncie przepisów prawnych, zaprezentowano: – istotę referendum finansowego w szwajcarskich kantonach (sekcja 2), – istotę funduszu sołeckiego oraz budżetu obywatelskiego w Polsce (sekcja 3); – porównanie przedstawionych instrumentów demokratycznego decydowania o wydatkach publicznych oraz zidentyfikowanie ich cech jako instrumentów kontroli społecznej (sekcja 4). Całość rozważań kończą wnioski (sekcja 5).

1. Prawne instrumenty kontroli społecznej w szwajcarskich kantonach

Konstytucje kantonalne zawierają szczegółowe przepisy dotyczące referendum organizowanego w różnych sprawach, nie tylko w sprawach finansów publicznych (w szczególności pod głosowanie w referendum poddawane są zmiany konstytucji kantonalnych, umowy międzynarodowe, ustawy etc.). Jednakże ze względu na wyznaczony obszar badawczy analizy ograniczono do referendum dotyczących finansów publicznych. W materii finansowej referenda, obligatoryjne bądź fakultatywne, mogą dotyczyć kilku kwestii, mianowicie: – ustanawiania nowych podatków lub zwiększania istniejących obciążeń podatkowych; – poprawy stanu finansów publicznych poprzez obniżanie wydatków lub podwyższanie podatków; – akceptacji zwiększania wydatków. Ten ostatni rodzaj referendum nazywany jest „referendum finansowym”, a służy ono zatwierdzeniu nowych rządowych programów, zanim pieniądze publiczne zostaną wydatkowane. Czyli już na tym etapie rozważań można uznać, że z pewnością w tym aspekcie (tj. wydatkowania publicznego) mamy do czynienia z kontrolą *ex ante*.

Konfederacja Szwajcarska składa się z 26 kantonów. Są one autonomiczne¹⁷, o ile ich autonomia nie jest ograniczona konstytucją federalną, i korzystają ze wszystkich praw, które nie są delegowane na Konfederację (art. 3 Konstytucji Federacji Szwajcarskiej¹⁸). Z tego powodu rozwiązania w zakresie referendum finansowego zastosowane w poszczególnych kantonach różnią się od siebie. Referenda finansowe mogą być organizowane wyłącznie obligatoryjnie (w dwóch kantonach), wyłącznie fakultatywnie (w dwunastu kantonach) bądź też zarówno obligatoryjnie, jak i fakultatyw-

16 K. Opalek, Problemy metodologiczne nauki prawa, Warszawa 1962, s. 61.

17 M. Aleksandrowicz, Parlament Szwajcarii: uwarunkowania historyczne i współczesność, „Przeгляд Sejmovy” 2020, nr 6, s. 18.

18 Konstytucja federalna Konfederacji Szwajcarskiej z 18 kwietnia 1999 r. (RO 1999 2556).

nie (w dziewięciu kantonach). Ponadto konstytucje trzech kantonów nie przewidują możliwości organizacji referendum finansowego.

Referendum wyłącznie obligatoryjne organizowane jest w kantonach Solura oraz Appenzell Ausserrhoden. Art. 35 konstytucji kantonu Solura¹⁹ przewiduje referendum obligatoryjne, w którym pod głosowanie poddawane są dekrety Wielkiej Rady (organu ustawodawczego kantonu), dotyczące wydatków nowych i jednorazowych o wysokości przekraczającej 5 milionów CHF lub wydatków corocznie odnawianych, których wysokość przekracza 500 000 CHF. Ponadto obowiązkowemu zatwierdzeniu w referendum podlegają traktaty i umowy międzynarodowe, które pociągają za sobą wydatki przekraczające powyższe limity. Z kolei art. 60 konstytucji kantonu Appenzell Ausserrhoden²⁰ przewiduje referendum obligatoryjne, którego przedmiotem mogą być nowe wydatki, pozostawiając jednak ustawodawstwu zwykłemu ustalenie limitu tych wydatków.

Referenda wyłącznie o charakterze fakultatywnym, a zatem na wniosek obywateli, mogą zostać przeprowadzone w następujących dwunastu kantonach: Argowia, Bazylea-Miasto, Bazylea-Okręg, Berno, Genewa, Obwalden, Uri, Sankt Gallen, Ticino, Valais, Zug, Zurych. Przechodząc do bardziej szczegółowego omówienia tych rozwiązań, należy zauważyć, że po pierwsze art. 63 konstytucji kantonu Argowia²¹ przewiduje referendum fakultatywne, które może dotyczyć w szczególności aktów Wielkiej Rady dotyczących nowych jednorazowych wydatków przekraczających 5 milionów CHF lub nowych, powtarzanych corocznie wydatków przekraczających 500 000 CHF. Po drugie, zgodnie z art. 31 konstytucji Bazylea-Okręg²² przedmiotem referendum fakultatywnego mogą być decyzje Wielkiej Rady dotyczące nowych i jednorazowych wydatków przekraczających 1 milion CHF lub nowych corocznie powtarzających się wydatków przekraczających 200 000 CHF. Po trzecie, zgodnie z art. 62 konstytucji kantonu Berno²³ referendum fakultatywne może zostać zorganizowane w zakresie decyzji Wysokiej Rady, których skutkiem finansowym są jednorazowe wydatki przekraczające 2 miliony CHF lub coroczne wydatki przekraczające 400 000 CHF. Po czwarte, zgodnie z art. 59 konstytucji kantonu Obwalden²⁴ pod głosowanie w referendum fakultatywnym można poddać decyzje dotyczące wszystkich jednorazowych wydatków przeznaczonych na określony cel, których wysokość przekracza 1 milion CHF oraz wydatków powtarzanych corocznie, których wysokość przekracza 200 000 CHF. Po piąte, art. 25 konstytucji kantonu Uri²⁵ przewiduje, że obywatele mogą wystąpić z wnioskiem o referendum, w którym pod głosowanie

19 Konstytucja kantonu Solura z 8 czerwca 1986 r. (RO 131.221).

20 Konstytucja kantonu Appenzell Ausserrhoden z 30 kwietnia 1995 r. (RO 131.224.1).

21 Konstytucja kantonu Argowia z 25 czerwca 1980 r. (RO 131.227).

22 Konstytucji Bazylea-Okręg z 17 maja 1984 r. (RO 131.222.2).

23 Konstytucja kantonu Berno z 6 czerwca 1993 r. (RO 131.212).

24 Konstytucja kantonu Obwalden z 19 maja 1968 (RO 131.216.1.).

25 Konstytucja kantonu Uri z 28 października 1984 r. (RO 131.214)

zostaną poddane nowe wydatki kantonalne przekraczające 500 000 CHF lub 50 000 CHF w przypadku wydatków powtarzanych co najmniej raz na 10 lat. Po szóste, art. 42 konstytucji kantonu Ticino²⁶ przewiduje referendum fakultatywne w zakresie aktów Wysokiej Rady, które pociągają za sobą jednorazowy wydatek przekraczający 1 milion CHF lub roczny wydatek przekraczający 250 000 CHF planowany na okres co najmniej 4 lat. Po siódme, art. 34 konstytucji kantonu Zug²⁷ przewiduje, że głosowaniu powszechnemu w referendum fakultatywnym mogą podlegać ustawy i dekrety Wielkiej Rady odnoszące się do nowego jednorazowego wydatku przekraczającego 500 000 CHF lub nowego wydatku corocznie powtarzanego, przekraczającego 50 000 CHF rocznie. Po ósme, art. 33 konstytucji kantonu Zurych²⁸ przewiduje referendum fakultatywne w zakresie dekretów Wielkiej Rady dotyczących nowych jednorazowych wydatków przekraczających 6 milionów CHF i nowych corocznych wydatków w wysokości ponad 600 000 CHF rocznie. Po dziewiąte, art. 31 konstytucji kantonu Valais²⁹ przewiduje, że obywatele mogą wystąpić z wnioskiem o przeprowadzenie referendum fakultatywnego, poddając pod głosowanie decyzje Wielkiej Rady o jednorazowym wydatku nadzwyczajnym większym niż 0,75% lub o wydatku okresowym większym niż 0,25 % wydatków zrealizowanych w minionym roku. W tym zatem przypadku pułap wydatków ustalono nie kwotowo, jak w przypadku wcześniej omówionych kantonów, lecz procentowo. Ponadto, konstytucje trzech kolejnych kantonów przewidują referendum fakultatywne (Bazylea-Miasto³⁰, Genewa³¹ Sankt Gallen³²), którego przedmiotem mogą być nowe wydatki, pozostawiając jednak ustawodawstwu zwykłemu ustalenie limitu tych wydatków.

Finansowe referenda obligatoryjne i fakultatywne mogą zostać zorganizowane w następujących dziewięciu kantonach: Appenzell Innerrhoden, Gryzonia, Fryburg, Jura, Lucerna, Nidwalden, Schwyz, Szafuza, Turgowia. Po pierwsze, art. 7 konstytucji kantonu Appenzell Innerrhoden³³ przewiduje, że decyzje Wielkiej Rady dotyczące jednorazowych wydatków w wysokości co najmniej 1 miliona CHF lub wydatków w wysokości co najmniej 250 000 CHF, powtarzających się przez co najmniej 4 lata, podlegają obowiązkowemu referendum. Ponadto może zostać zorganizowane referendum fakultatywne w przedmiocie dekretów Wielkiej Rady, które skutkują nowymi, jednorazowymi wydatkami przekraczającymi 500 000 CHF. W przypadku wydatków powtarzających się co najmniej przez 4 lata pułap ten wynosi 125 000 CHF. Po

26 Konstytucja kantonu Ticino z 14 grudnia 1997 r. (RO 131.229).

27 Konstytucji kantonu Zug z 31 stycznia 1894 r. (RO 131.218).

28 Konstytucja kantonu Zurych z 27 lutego 2005 r. (RO 131.211).

29 Konstytucja kantonu Valais z 8 marca 1907 r. (RO 131.232).

30 Art. 52 konstytucji kantonu Bazylea-Miasto z 23 marca 2005 r. (RO 131.222.1).

31 Art. 67 konstytucji Genewy z 14 października 2012 (RO 131.234).

32 Art. 49 konstytucji kantonu Sankt Gallen z 10 czerwca 2001 r. (RO 131.225).

33 Konstytucja kantonu Appenzell Innerrhoden z 24 listopada 1972 r. (RO 131.224.2).

drugie, zgodnie z art. 16 konstytucji kantonu Gryzonia³⁴ w referendum obligatoryjnym poddawane są pod głosowanie dekrety Wielkiej Rady dotyczące nowych jednorazowych wydatków w wysokości przekraczającej 10 milionów CHF lub nowych corocznie powtarzanych wydatków w wysokości większej niż 1 milion CHF rocznie. Z kolei referendum fakultatywne może dotyczyć w szczególności dekretów Wielkiej Rady ustalających nowe jednorazowe wydatki w wysokości od 1 do 10 milionów CHF lub nowe corocznie powtarzalne wydatki w wysokości od 300 000 do 1 miliona CHF rocznie. Po trzecie, na podstawie art. 23 konstytucji kantonu Lucerna³⁵ pod referendum obligatoryjne są poddawane ustawy i dekrety Wielkiej Rady upoważniające do dokonania wydatków na realizację projektów o wartości przekraczającej 25 milionów CHF. W przypadku wydatków powtarzanych corocznie należy wziąć pod uwagę całkowitą kwotę każdej raty. Jeżeli nie można tego ustalić, należy wziąć pod uwagę wydatek cykliczny pomnożony przez 10. Pod głosowanie obowiązkowe poddawane są również umowy międzykantonalne i inne porozumienia, które pociągają za sobą wydatki kantonu przekraczające 25 milionów CHF. Z kolei pod referendum fakultatywne mogą być poddane ustawy, a także dekrety Wielkiej Rady, zatwierdzające wydatki na realizację projektów o wartości od 3 do 25 milionów CHF. W przypadku powtarzających się corocznie wydatków należy wziąć pod uwagę całkowitą kwotę każdego wydatku cyklicznego. Jeżeli nie można tego ustalić, należy wziąć pod uwagę roczne wydatki pomnożone przez 10. Analogicznie jak w przypadku referendum obligatoryjnego, w referendum fakultatywnym mogą być zatwierdzane umowy międzykantonalne i inne porozumienia pociągające za sobą wydatki dla kantonu w zakresie od 3 do 25 milionów CHF. Po czwarte, zgodnie z art. 52 konstytucji kantonu Nidwalden³⁶ obowiązkowemu referendum podlegają dekrety ustanawiające jednorazowo wydatki większe niż 5 milionów CHF oraz wydatki powtarzane corocznie, przewyższające 500 000 CHF. Przedmiotem referendum fakultatywnego mogą być dekrety Wielkiej Rady, które pociągają za sobą jednorazowe wydatki w wysokości przekraczającej 250 000 CHF lub corocznie odnawiane wydatki przekraczające 50 000 CHF. Po piąte, na podstawie art. 34 konstytucji kantonu Schwyz³⁷ obligatoryjnie pod referendum są poddawane jednorazowe wydatki przekraczające 5 milionów CHF lub wydatki powtarzające się przekraczające 500 000 CHF rocznie, jeżeli w ostatecznym głosowaniu zostały one przyjęte większością mniej niż $\frac{3}{4}$ głosów członków Wielkiej Rady, którzy wzięli udział w głosowaniu. Wydatki przekraczające powyższe limity, które nie mogą być poddane pod głosowanie w referendum obligatoryjnym, mogą, zgodnie z art. 35 konstytucji kantonu Schwyz, zostać poddane pod głosowanie w re-

34 Konstytucja kantonu Gryzonia z 18 maja 2003 r. (RO 131.226).

35 Konstytucja kantonu Lucerna z 17 czerwca 2007 r. (RO 131.213).

36 Konstytucja kantonu Nidwalden z 10 października 1965 r. (RO 131.216.2).

37 Konstytucja kantonu Schwyz z 24 listopada 2010 r. (RO 131.215).

ferendum fakultatywnym. Po szóste, art. 32 konstytucji kantonu Szaфуza³⁸ przewiduje referendum obligatoryjne w zakresie decyzji, na mocy których Wielka Rada zatwierdza nowe jednorazowe wydatki przekraczające 3 miliony CHF lub nowe wydatki powtarzane corocznie przekraczające 500 000 CHF. Z kolei referendum fakultatywne może zostać zorganizowane na wniosek obywateli w kwestii decyzji, na mocy których Wielka Rada zatwierdza nowe jednorazowe wydatki przekraczające 1 milion CHF lub nowe, powtarzane corocznie wydatki przekraczające 100 000 CHF. Po siódme, art. 23 konstytucji kantonu Turgowia³⁹ stanowi, że referendum obligatoryjne jest organizowane w sprawach finansowych celem zatwierdzenia aktów Wielkiej Rady, przewidujących jednorazowe wydatki powyżej 3 milionów CHF lub okresowe wydatki roczne przekraczające 600 000 CHF. Z kolei w referendum fakultatywnym mogą być poddawane pod głosowanie decyzje przewidujące jednorazowe wydatki powyżej 1 milionów CHF lub okresowe wydatki roczne powyżej 200 000 CHF. W dwóch ostatnich kantonach (Jura i Fryburg), w których referendum finansowe może przybierać zarówno formę referendum obligatoryjnego jak i fakultatywnego, pułapy wydatków nie zostały wyrażone kwotowo, jak w powyżej opisanych kantonach, lecz procentowo. Mianowicie art. 77 konstytucji kantonu Jura⁴⁰ przewiduje referendum obligatoryjne dla każdego nieprzewidzianego przez prawo wydatku jednorazowego przekraczającego 0,05% kwoty dochodów zasilających budżet z ubiegłego roku lub wydatku okresowego przekraczającego 0,005% tej samej kwoty. Ponadto referendum fakultatywne może zostać przeprowadzone w materii nieprzewidzianej przez prawo w przypadku wydatków jednorazowych większych niż 0,005% kwoty dochodów zasilających budżet z ubiegłego roku lub wydatku okresowego przekraczającego 0,0005% tej samej kwoty. Z kolei w kantonie Fryburg, odmiennie niż w kantonie Jura, procentowy pułap wydatków odnosi się tylko do wydatków jednorazowych (rocznych). Art. 45 konstytucji kantonu Frybourg⁴¹ przewiduje poddanie pod obligatoryjne głosowanie w referendum aktów Wielkiej Rady, które pociągają za sobą nowe wydatki netto większe niż 1% wydatków kantonu, zawartych w ostatnim dostępnym sprawozdaniu zatwierdzonym przez Wielką Radę. Z kolei art. 46 konstytucji kantonu Fryburg przewiduje referendum fakultatywne, które odbywa się w sprawie aktów prawnych Wielkiej Rady, pociągających za sobą nowe wydatki netto większe niż ¼% całkowitych wydatków kantonu zawartych w ostatnim przedłożonym sprawozdaniu zatwierdzonym przez Wielką Radę lub aktów, które odnoszą się do wydatków na badania o znaczeniu regionalnym lub kantonalnym.

38 Konstytucja kantonu Szaфуza z 17 czerwca 2002 r. (RO 131.223).

39 Konstytucja kantonu Turgowia z 16 marca 1987 r. (RO 131.228).

40 Konstytucja kantonu Jura z 20 marca 1977 r. (RO 131.235).

41 Konstytucja kantonu Frybourg z 16 maja 2004 r. (RO 131.219).

Wreszcie, konstytucje trzech ostatnich kantonów (Glarus⁴², Neuchâtel⁴³ oraz Vaud⁴⁴) nie przewidują referendum finansowego zatwierdzającego wydatki przekraczające określony pułap.

2. Prawne instrumenty kontroli społecznej w polskich gminach

Podstawowymi, i jedynymi w obszarze finansów publicznych, instrumentami partycypacji społecznej w polskich gminach są fundusz sołecki oraz tzw. budżet obywatelski. I jakkolwiek podstawy ich stworzenia czy szczegółowe mechanizmy są różne, to ich istota jest taka sama. Są to bowiem prawnie uregulowane mechanizmy udziału członków społeczności lokalnych w decydowaniu o przeznaczeniu, z góry określonej przez władze samorządowe, części lokalnych środków publicznych (budżetowych). Bądź też inaczej ujmując (od strony wydatkowej budżetu) – proces decyzyjny tak w funduszu sołeckim, jak i budżecie obywatelskim dotyczy przeznaczenia (celu) określonej puli/kwoty wydatków w danej gminie. Jak się wskazuje, „w obu instrumentach to sami mieszkańcy zgłaszają zadania (projekty), które mają być zrealizowane przez organy lokalnej władzy i sfinansowane ze środków samorządowego budżetu”⁴⁵.

Fundusz sołecki pojawił się w ustawodawstwie w 2009 r., a obecnie regulowany jest ustawą z 2014 r.⁴⁶ To instrument stosowany fakultatywnie w gminach (na mocy decyzji organu stanowiącego – rady gminy), które mają wydzielone jednostki pomocnicze w formie sołectw, a zatem w gminach wiejskich i wiejsko-miejskich. Należy przy tym zastrzec, że pula środków w ramach tego instrumentu może w gminach wiejsko-miejskich dotyczyć wyłącznie sołectw, to bowiem zebranie wiejskie (organ uchwałodawczy sołectwa) dokonuje wyboru oraz zgłoszenia przedsięwzięć, które mają być finansowane z budżetu danej gminy. Charakterystyczne dla funduszu sołeckiego jest nie tylko sformalizowanie, ale i zobiektywizowanie zasad obliczania środków, o przeznaczeniu których mogą decydować sołectwa, jak też istnienie swoistego czynnika motywującego władze lokalne do uruchamiania tej formy partycypacji społecznej. Przepisy u.f.s. ustanawiają bowiem algorytm obliczania kwoty środków rozdysponowanych na każde sołectwo, uwzględniający przede wszystkim liczbę mieszkańców jednostki pomocniczej oraz tzw. kwotę bazową odnoszoną do wykonanych za poprzednie okresy (3 lata poprzedzające rok budżetowy) dochodów bieżących gminy per capita. Swoistą zaś zachętą do stosowania tego instrumentu decydowania o czę-

42 Konstytucja kantonu Glarus z 1 maja 1988 r. (RO 131.217).

43 Konstytucja kantonu Neuchâtel z 24 września 2000 r. (RO 131.233).

44 Konstytucja kantonu Vaud z 14 kwietnia 2003 r. (RO 131.231).

45 A. Ostrowska, Budżet obywatelski i fundusz sołecki jako instytucje partycypacji obywatelskiej, (w:) I. Lipowicz (red.), System Prawa Samorządu Terytorialnego, tom 2, s. 784.

46 Ustawa z dnia 21 lutego 2014 r. o funduszu sołeckim (Dz.U. poz. 301); dalej: u.f.s.

ści wydatków władz lokalnych jest zagwarantowany gminom zwrot części wydatków wykonanych w ramach funduszu sołeckiego (w formie dotacji celowej z budżetu państwa), wynoszący od 20 do 40%. Stawka stosowana do ustalenia kwoty zwrotu dla danej gminy przez państwo uzależniona jest zaś od dochodów bieżących danej gminy per capita w odniesieniu do średniej krajowej takich dochodów per capita we wszystkich polskich gminach wiejskich i wiejsko-miejskich w Polsce. Im mniejsze dochody bieżące per capita w danej gminie w stosunku do średniej statystycznej – tym wyższa stawka dokonywanego zwrotu. Podkreślić jednocześnie trzeba, że ustalony w u.f.s. algorytm stosowany w przypadku decyzji o wprowadzeniu instytucji funduszu sołeckiego w danej gminie ma charakter obligacyjny, służący:

- a) z jednej strony – obliczeniu kwoty z budżetu gminy przysługującej każdemu z sołectw, a zatem kwoty minimalnej (gwarantowanej) przypadającej na każde sołectwo;
- b) z drugiej strony – obliczeniu kwoty dotacji celowej przysługującej gminie z budżetu państwa (przy zastosowaniu odpowiedniej stawki) na częściowy zwrot wydatków poniesionych w ramach funduszu sołeckiego.

Znamienne jest to, że organ stanowiący władny jest zwiększyć pulę środków funduszu dla każdego sołectwa ponad kwotę wynikającą z zastosowania z ustalonego w u.f.s. algorytmu. Jednak w takich przypadkach kwota częściowego zwrotu środków dla gminy z budżetu państwa liczona jest jedynie od kwoty wyliczonej zgodnie z algorytmem, a nie kwoty wydatków rzeczywistych.

Instytucja funduszu sołeckiego jest szeroko stosowana przez lokalne władze samorządowe. Jak wynika z danych statystycznych⁴⁷, w pierwszych latach funkcjonowania tej instytucji w polskim systemie prawnym (lata 2009–2013) ok. 55% gmin, w których funkcjonują sołectwa, zdecydowało o utworzeniu funduszu. W następnym zaś okresie oraz obecnie, czyli od uchwalenia obecnie obowiązującej u.f.s. (lata 2014–2022), oscyluje w granicach ok. 70% gmin uprawnionych do powołania tegoż funduszu.

Prawną instytucję polskiego budżetu obywatelskiego (partycypacyjnego) zainicjowała praktyka. W Polsce pierwsze głosowanie w ramach tej wówczas nieuregulowanej prawnie w sposób szczegółowy procedury współzrządzenia (ang. *governance*) zostało przeprowadzone w Sopocie w 2011 r. Do czasu uchwalenia stosownych przepisów polskie gminy stosowały ten instrument jako formę konsultacji społecznych, wydając stosowne uchwały i zarządzenia⁴⁸. Do ustawowego porządku prawnego budżet obywatelski został wprowadzony ustawą o zmianie niektórych ustaw w celu zwiększenia udziału obywateli w procesie wybierania, funkcjonowania i kontrolowa-

⁴⁷ Dane z: www.gov.pl/web/mswia/fundusz-solecki (31.07.2022).

⁴⁸ Por. U.K. Zawadzka-Pąk, Ochrona dobra wspólnego poprzez budżet partycypacyjny (obywatelski). Studium aksjologiczno-prawne, Białystok 2019, s. 114–115.

nia niektórych organów publicznych⁴⁹. Na mocy tej ustawy dokonano w szczególności nowelizacji trzech samorządowych ustaw ustrojowych, tj. ustawy o samorządzie gminnym⁵⁰, ustawy o samorządzie powiatowym⁵¹ oraz ustawy o samorządzie województwa⁵².

Na mocy art. 5a ust. 3 polski ustawodawca uznaje budżet obywatelski za formę konsultacji społecznych z mieszkańcami gminy. W art. 5a ust. 4 u.s.g. ustawodawca precyzuje, że w ramach budżetu obywatelskiego mieszkańcy w bezpośrednim głosowaniu decydują corocznie o części wydatków budżetu gminy. Zadania wybrane w ramach budżetu obywatelskiego zostają uwzględnione w uchwale budżetowej gminy. Rada gminy w toku prac nad projektem uchwały budżetowej nie może usuwać lub zmieniać w stopniu istotnym zadań wybranych w ramach budżetu obywatelskiego. Jednocześnie ustawodawca ustalił, że w gminach będących miastami na prawach powiatu utworzenie budżetu obywatelskiego jest obowiązkowe, z tym że wysokość budżetu obywatelskiego wynosi co najmniej 0,5% wydatków gminy zawartych w ostatnim przedłożonym sprawozdaniu z wykonania budżetu (art. 5a ust. 5 u.s.g.). Zgodnie z art. 5a ust. 6 u.s.g. środki wydatkowane w ramach budżetu obywatelskiego mogą być dzielone na pule obejmujące całość gminy i jej części lub kategorie kwotowe projektów dotyczące całości obszaru gminy lub jej części. W konsekwencji w praktyce wyodrębnia się pulę środków ogólnomiejskich i dzielnicowych (osiedlowych). Z kolei art. 5a ust. 7 u.s.g. ustala, że rada gminy określa w drodze uchwały wymagania, jakie powinien spełniać projekt budżetu obywatelskiego, w szczególności: wymogi formalne, jakim powinny odpowiadać zgłaszane projekty; wymaganą liczbę podpisów mieszkańców popierających projekt, przy czym nie może być ona większa niż 0,1% mieszkańców terenu objętego pulą budżetu obywatelskiego, w którym zgłaszany jest projekt; zasady oceny zgłoszonych projektów co do ich zgodności z prawem, wykonalności technicznej, spełniania przez nie wymogów formalnych oraz tryb odwołania od decyzji o niedopuszczeniu projektu do głosowania; zasady przeprowadzania głosowania, ustalania wyników i podawania ich do publicznej wiadomości, uwzględniające wymóg równości i bezpośredniości głosowania.

Przepisy dotyczące budżetu obywatelskiego w powiatach i województwach są analogiczne do postanowień u.s.g. Jedyna różnica dotyczy braku odpowiednika art. 5a ust. 5 u.s.g., co jest podyktowane tym, iż w powiatach i województwach, inaczej

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

50 Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 559 z późn. zm.), dalej u.s.g.

51 Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 1526).

52 Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 547).

niż w przypadku gmin na prawach powiatu, budżet obywatelski nie ma charakteru obligatoryjnego.

Etapy procedury budżetu obywatelskiego są ustalane na podstawie uchwały organu stanowiącego. Na przykład w Krakowie wdrożenie i realizacja budżetu obywatelskiego składają się z następujących etapów: kampanii informacyjno-edukacyjnej, spotkań konsultacyjnych z mieszkańcami, zgłaszania projektów, weryfikacji zgłoszonych projektów, głosowania, realizacji projektów. Równolegle prowadzona jest ewaluacja procesu⁵³.

W 2018 r. budżet obywatelski był stosowany w 67% gmin miejskich (w 207 z 302 gmin), w tym w 100% miast na prawach powiatu (66 gmin), w 33% gmin miejsko-wiejskich (w 207 z 628 gmin), w 2% powiatów (w 5 z 214 powiatów) oraz w 50% województw (w 8 z 16 województw).⁵⁴ Szacując odsetek wydatków budżetowych przeznaczanych na budżet obywatelski, należy stwierdzić, że przed wprowadzeniem ustawowej regulacji wynosił on od 0,1% do 1,0 % wydatków.⁵⁵ Obecnie najczęściej nieznacznie przekracza on ustawowe 0,5 % wydatków budżetowych danej j.s.t.

3. Analiza porównawcza instrumentów demokratycznego decydowania o wydatkach publicznych oraz zidentyfikowanie ich cech jako instrumentów kontroli społecznej

Przed przystąpieniem do merytorycznego uzasadnienia traktowania przedstawionych form demokracji bezpośredniej oraz partycypacyjnej jako instrumentów kontroli społecznej w sferze finansów publicznych konieczne jest dokonanie ich analizy porównawczej wedle podstawowych cech konstrukcyjnych (zob. tabela poniżej). To bowiem umożliwi systematyzację, a także ukazanie różnic oraz podobieństw, a tym samym wywiedzenie zgeneralizowanych wniosków w odniesieniu do roli i znaczenia tych instytucjonalnych form demokracji.

Tabela: Cechy stosowanych form demokracji bezpośredniej oraz partycypacyjnej w sferze finansów publicznych

Cecha konstrukcyjna	Zastosowana prawna forma/institucja demokracji		
	referendum finansowe (Szwajcaria)	fundusz sołecki (Polska)	budżet obywatelski (Polska)
podstawa prawna	ustawy ustrojowe (konstytucje kantonalne)	ustawa zwykła	samorządowe ustawy ustrojowe (formalnie: ustawy zwykłe)

53 § 4 uchwały nr LI/1410/21 Rady Miasta Krakowa z dnia 13 stycznia 2021 r. w sprawie Regulaminu budżetu obywatelskiego Miasta Krakowa.

54 U.K. Zawadzka-Pąk, Ochrona..., *op. cit.*, s. 103.

55 *Ibidem*, s. 122–123.

terytorialny zakres stosowania	kantony	gminy wiejskie oraz wiejsko-miejskie (ale wyłącznie w odniesieniu do zadań sołectw)	wszystkie samorządy (gminy, powiaty, województwa)
charakter upoważnienia do przeprowadzenia procedury	fakultatywny i/ lub obligatoryjny	fakultatywny	– obligatoryjny w miastach na prawach powiatu; – fakultatywny w pozostałych j.s.t.
ogólny przedmiot decyzji	nowe jednorazowe i/ lub powtarzane corocznie wydatki	wydatki na zadania własne gminy	wydatki na zadania własne j.s.t.
zakres finansowy (szczegółowy przedmiot) decyzji	pułap kwotowy ustalany indywidualnie w konstytucjach kantonalnych	kwota będąca sumą wielkości ustalanych na poszczególne sołectwa wg ustawowego algorytmu; może być zwiększona przez radę gminy	w miastach na prawach powiatu – co najmniej 0,5% wydatków gminy; w pozostałych j.s.t. nie ustalono
rzeczowy (merytoryczny) zakres decyzji	wszelkiego rodzaju wydatki	wydatki dotyczące sołectwa, służące poprawie warunków życia mieszkańców i zgodne ze strategią gminy	budżet może być dzielony na części – wg wydzielonych obszarów w gminie i zadań tam realizowanych albo wg części kwotowych
czasowy zakres obowiązywania decyzji	roczny lub wieloletni	roczny	przeważnie roczny; niewykluczone jest uwzględnianie przedsięwzięć wieloletnich
podmioty decydujące	obywatele (kantonu)	zebranie wiejskie (stali mieszkańcy sołectwa, z zasady – pełnoletni)	mieszkańcy gminy (pełnoletni lub małoletni – wg kryteriów określonych przez radę gminy)
metoda decyzyjna	referendalno- plebiscytowa	deliberacyjno-plebiscytowa	konkursowo-plebiscytowa
związanie władz publicznych wynikami decyzji społecznej	obligatoryjność zastosowania się do decyzji obywateli	obligatoryjność uwzględnienia w budżecie, jeśli wydatki spełniają wymogi materialnoprawne (por. rzeczowy zakres decyzji)	obligatoryjność uwzględnienia w budżecie, jeśli wydatki spełniają wymogi materialnoprawne (por. rzeczowy zakres decyzji) i o ile przeszły wymaganą weryfikację formalną; istnieje możliwość zmiany zadań, aczkolwiek nie mogą być to zmiany istotne
zasady dokonywania wydatków	takie jak obowiązujące przy innego rodzaju wydatkach publicznych	takie jak obowiązujące przy innego rodzaju wydatkach publicznych	takie jak obowiązujące przy innego rodzaju wydatkach publicznych

Źródło: opracowanie własne

Na tle powyższego porównania można dojść do wniosku, że – pomijając wymiar *stricte* finansowy (kwot nominalnych lub realnych) – uregulowane w Polsce wprost w przepisach instrumenty demokratyczne stosowane w procesie podejmowania przez władze publiczne decyzji finansowych motywują członków społeczności do aktywności. Oczywiście w Szwajcarii referenda, także w kwestiach finansowych, mogą być

inicjowane oddolnie. Niemniej jednak tam przepisy dosyć sztywno określają, kiedy władza publiczna obowiązana jest lub może sięgać po akceptację społeczną. Tymczasem zarówno w przypadku funduszu sołeckiego, jak i budżetu obywatelskiego to członkowie danej społeczności najpierw muszą wykazać się inicjatywą w zakresie zaproponowania wydatków publicznych, a następnie uczestnictwem w głosowaniu nad konkretnymi propozycjami.

Niezależnie od powyższej konstatacji, na tle obranego tematu badawczego wypada wskazać, jakie czynniki przesądzają o tym, że taka czy inna forma współdecydowania społecznego o wydatkach (władz) publicznych spełnia także funkcje kontrolne, tym bardziej że na gruncie prawnym kontrola kojarzona jest z instytucjonalnym systemem weryfikacji stanu rzeczywistego z określonymi wymogami, najczęściej prawnymi (kryterium legalności). Jeżeli jednak odejdziemy się od takiego (tj. zinstytucjonalizowanego) postrzegania kontroli oraz jednocześnie uwzględnimy, że:

- a) kontrola może być realizowana w różnym czasie w stosunku do przedmiotu tejsze kontroli, tj. czy kontrola dotyczy decyzji przyszłych/planowanych, czy realizowana jest w toku decyzyjnym, czy też w końcu po podjęciu decyzji (kontrola prospektywna, kontrola bieżąca, kontrola retrospektywna),
- b) w ramach różnorodnych kryteriów kontroli (na czele których plasuje się legalność) występują takie indykatory, jak np. celowość, gospodarność,
- c) nierozzerwalnym elementem funkcjonowania systemów demokratycznych jest funkcjonowanie mechanizmów kontroli społecznej w różnych formach i wariantach (np. referendum w sprawie odwołania organu wykonawczego w gminie, weryfikacja działalności władz publicznych poprzez wybory)

– to okazuje się, że przedstawione formy współdecydowania obywateli/mieszkańców o niektórych wydatkach publicznych wpisują się w ideę szeroko rozumianego systemu kontroli społecznej. Jest to kontrola o specyficznych cechach na tle innych sposobów weryfikacji demokratycznej, ponieważ ma charakter prospektywny (jest kontrolą *ex ante*), a jej podstawowy przedmiot jest skonkretyzowany (a nie tak ogólny, jak np. ocena działalności władzy publicznej w ogólności). W kontekście tych ustaleń podkreślenia wymaga, że instytucjonalne systemy kontroli publicznej także przewidują niejednokrotnie różne systemy weryfikacji (kontroli) planowanych operacji finansowych. Na przykład w polskich samorządach niektóre czynności o charakterze finansowym wymagają dla swej ważności kontrasygnaty (współpodpisu) głównego księgowego budżetu, czyli skarbnika danej jednostki samorządu terytorialnego. Można zatem w uproszczeniu stwierdzić, że przedstawione mechanizmy kontroli społecznej są formą kontrasygnowania decyzji wydatkowych władz publicznych.

Wnioski

Na podstawie przeprowadzonych rozważań można sformułować poniższe wnioski ogólne.

Niezależnie od tego, czy w danym systemie prawnym, w procesie podejmowania publicznych decyzji finansowych, mamy do czynienia z instrumentami demokracji bezpośredniej czy partycypacyjnej, to instrumenty te wykazują cechy realizacji kontroli społecznej.

Kontrola społeczna, wpisująca się w instrumenty demokratyczne podejmowania publicznych decyzji finansowych, jest ich immanentnym elementem i polega na wstępnej weryfikacji (kontrola *ex ante*) celowości lub gospodarności w zakresie wydatkowania.

Mając na uwadze, że – niezależnie od obowiązujących mechanizmów współdecydowania o wydatkach publicznych – przedstawione instrumenty współdecydowania społecznego dotyczą jednak wydatków przypisywanych podmiotowo władzom publicznym, zasadne jest twierdzenie, że realizowana w ich ramach kontrola społeczna ma charakter zewnętrzny.

BIBLIOGRAFIA

- Aleksandrowicz M., Konsultacje ludowe: kilka uwag na tle rozwiązań szwajcarskich, „Przegląd Politologiczny” 2019, nr 1.
- Aleksandrowicz M., Parlament Szwajcarii: uwarunkowania historyczne i współczesność, „Przegląd Sejmowy” 2020, nr 6.
- Aleksandrowicz M., System prawny Szwajcarii: historia i współczesność, Białystok 2009.
- Bartyzel J., Demokracja, Radom 2002.
- Bevir M., Democratic Governance, Princeton 2010.
- Darowska K., Budżet partycypacyjny jako sposób wspierania i upowszechniania idei samorządowej, (w:) B. Dolnicki (red.), Sposoby realizacji zadań publicznych, Warszawa 2017.
- Feld L.P., Matsusaka J.G., Budget Referendums and Government Spending: Evidence from Swiss Cantons 2002, <https://ssrn.com/abstract=338300>.
- Jent H.C., Demos Kratos. Democracy, Old and New, „The Social Studies” 1967, nr 6.
- Konstytucja Bazylea-Okręg z 17 maja 1984 r. (RO 131.222.2).
- Konstytucja federalna Konfederacji Szwajcarskiej z 18 kwietnia 1999 r. (RO 1999 2556).
- Konstytucja Genewy z 14 października 2012 (RO 131.234).
- Konstytucja kantonu Appenzell Ausserrhoden z 30 kwietnia 1995 r. (RO 131.224.1).
- Konstytucja kantonu Appenzell Innerrhoden z 24 listopada 1972 r. (RO 131.224.2).
- Konstytucja kantonu Argowia z 25 czerwca 1980 r. (RO 131.227).
- Konstytucja kantonu Bazylea-Miasto z 23 marca 2005 r. (RO 131.222.1).

- Konstytucja kantonu Berno z 6 czerwca 1993 r. (RO 131.212).
- Konstytucja kantonu Frybourg z 16 maja 2004 r. (RO 131.219).
- Konstytucja kantonu Glarus z 1 maja 1988 r. (RO 131.217).
- Konstytucja kantonu Gryzonia z 18 maja 2003 r. (RO 131.226).
- Konstytucja kantonu Jura z 20 marca 1977 r. (RO 131.235).
- Konstytucja kantonu Lucerna z 17 czerwca 2007 r. (RO 131.213).
- Konstytucja kantonu Neuchâtel z 24 września 2000 r. (RO 131.233).
- Konstytucja kantonu Nidwalden z 10 października 1965 r. (RO 131.216.2).
- Konstytucja kantonu Obwalden z 19 maja 1968 (RO 131.216.1.).
- Konstytucja kantonu Sankt Gallen z 10 czerwca 2001 r. (RO 131.225).
- Konstytucja kantonu Schwyz z 24 listopada 2010 r. (RO 131.215).
- Konstytucja kantonu Solura z 8 czerwca 1986 r. (RO 131.221).
- Konstytucja kantonu Szafuza z 17 czerwca 2002 r. (RO 131.223).
- Konstytucja kantonu Ticino z 14 grudnia 1997 r. (RO 131.229).
- Konstytucja kantonu Turgowia z 16 marca 1987 r. (RO 131.228).
- Konstytucja kantonu Uri z dnia 28 października 1984 r. (RO 131.214)
- Konstytucja kantonu Valais z 8 marca 1907 r. (RO 131.232).
- Konstytucja kantonu Vaud z 14 kwietnia 2003 r. (RO 131.231).
- Konstytucja kantonu Zug z 31 stycznia 1894 r. (RO 131.218).
- Konstytucja kantonu Zurych z 27 lutego 2005 r. (RO 131.211).
- Kuźelewska E., Landsgemeinde – demokracja na świeżym powietrzu. Czy głosowanie jawne nadal ma sens?, „Political Preferences” 2017, vol. 15.
- Kuźelewska E., Referendum w procesie integracji europejskiej, Warszawa 2006.
- Musiał-Karg M. Elektroniczne referendum w Szwajcarii. Wybrane kierunki zmian helweckiej demokracji bezpośredniej, Poznań 2012.
- Muradishvili K., Referendum on Tax Legislation of Georgia, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, nr 1.
- Opalek K., Problemy metodologiczne nauki prawa, Warszawa 1962.
- Ostrowska A., Budżet obywatelski i fundusz sołecki jako instytucje partycypacji obywatelskiej, (w:) I. Lipowicz (red.), System Prawa Samorządu Terytorialnego, tom 2, Warszawa 2022.
- Uchwała nr LI/1410/21 Rady Miasta Krakowa z dnia 13 stycznia 2021 r. w sprawie Regulaminu budżetu obywatelskiego Miasta Krakowa.
- Piasecki A.K., Referenda w III RP, Warszawa 2005.
- Szwed K., Konstrukcja instytucji referendum ogólnokrajowego w estońskim systemie ustrojowym, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, nr 4.
- Trykozko R., Fundusz sołecki, „Finanse Komunalne” 2018, nr 11.

Ustawa z dnia 21 lutego 2014 r. o funduszu sołeckim (Dz.U. poz. 301).

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

Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1526).

Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 547).

Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 559 z późn. zm.)

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

Sebastian Skuza

Uniwersytet Warszawski, Polska

sskuza@wz.uw.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9357-6791>

Robert Lizak

Polska Akademia Nauk, Polska

robertpol25@wp.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7980-2409>

Sztuczna inteligencja umożliwia kontrolę finansów publicznych – przegląd inicjatyw amerykańskiego rządu federalnego

AI Enables the Control of Public Finances: US Federal Government Initiatives

Abstract: In this article, the authors assesses the scope of the use of artificial intelligence technology in the management of the US federal public finance system in the years 2019–2022, with particular emphasis on public finance control. This assessment is indispensable in answering the question of whether artificial intelligence, which is a relatively new technology, is used in the area in question, and to what extent, and most importantly whether, it enables the US federal administration to control public finances. In order to answer this question, a holistic review was carried out of American law standards from the last decade and government documents that directly regulate the issue of artificial intelligence, including the definition of artificial intelligence adopted for the first time in American law, but also a number of other hard law and soft law standards. Law files that are directly or indirectly related to AI. The above allowed the determination of the scope of the political and legal approach to artificial intelligence in the United States of America, as well as the extraction of many conclusions about the use of artificial intelligence and the challenges facing its development. In the opinion of the author, the added value of this publication is the preliminary answer to the question of whether artificial intelligence can change the paradigm of the essence of managing the public finance system.

Keywords: artificial intelligence, compliance, corporate governance, public finances, public law, public management

Słowa kluczowe: sztuczna inteligencja, zgodność, ład korporacyjny, finanse publiczne, prawo publiczne, zarządzanie publiczne

Wprowadzenie

11 lutego 2019 r. Prezydent Stanów Zjednoczonych Ameryki podpisał rozporządzenie wykonawcze nr 13859 w sprawie utrzymania amerykańskiego przywództwa w obszarze sztucznej inteligencji (Artificial Intelligence, AI), zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym nr 13859”, którego celem bezpośrednim jest wzmocnienie bezpieczeństwa państwa i obywateli oraz poprawa jakości ich życia poprzez zwiększenie dobrobytu, a celem pośrednim zapewnienie bezpieczeństwa gospodarczego i narodowego¹. Polityka ta jest zgodna z zasadami OECD, według których AI powinna przynosić korzyści społeczeństwom i środowisku naturalnemu oraz intensyfikować zrównoważony rozwój i dobrobyt, a systemy AI powinny być zaprojektowane w taki sposób, aby uwzględniać praworządność, prawa człowieka i wartości demokratyczne².

Amerykański rząd realizuje politykę rozwoju AI poprzez: inwestowanie w badania i rozwój, uwolnienie zasobów AI, promowanie międzynarodowego środowiska wspierającego amerykańskie innowacje w zakresie AI, usunięcie barier dla innowacji AI, zapewnienie bezpieczeństwa wykorzystania AI do realizacji usług i misji publicznych, a także szkolenie i rozwój siły roboczej³. W praktyce działania te mają wzmocnić współpracę rządu federalnego z sektorem *public, for profit* i *non-profit*, zwłaszcza w celu:

- pozyskiwania know-how,
- zwiększenia dostępności do wysokiej jakości danych federalnych, modeli i zasobów obliczeniowych,
- rozwoju odpowiednich standardów technicznych AI,
- zdobywania rynków dla amerykańskiego przemysłu AI,
- poprawy świadczenia i wydajności usług publicznych,
- rozwoju edukacji w zakresie nauki, technologii, inżynierii i matematyki (science, technology, engineering, mathematics, STEM), ze wskazaniem na informatykę⁴.

O ile w ostatnich dwóch dekadach nieustannie zmieniano założenia systemu zarządzania finansami publicznymi, na przykład w związku z kryzysami: finansowym z 2008 r., zdrowotnym z 2020 r. i energetycznym z 2022 r., po których kraje znalazły się pod większą presją, co przekładało się na obniżenie zaufania opinii publicznej do

1 Executive Order nr 13859 – Maintaining American Leadership in Artificial Intelligence, 84 FR 3967, 11 lutego 2019 r.

2 Recommendation of the Council on Artificial Intelligence, OECD/LEGAL/0449, 22 maja 2019 r., <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments?mode=advanced&typeIds=2> (25.09.2022).

3 Final Report, National Security Commission on Artificial Intelligence, s. 7, <https://www.nscai.gov/wp-content/uploads/2021/03/Full-Report-Digital-1.pdf> (25.09.2022).

4 *Ibidem*, s. 119–130.

rządowego budżetowania, zarządzania fiskalnego i sprawozdawczości, to dotychczasowe zmiany są w ocenie autorów tylko niewielkimi modyfikacjami w stosunku do nieodzownie zbliżającej się fali cyfrowej rewolucji w zarządzaniu systemem finansów publicznych, którą wywoła technologia sztucznej inteligencji.

Celem niniejszego artykułu jest ocena zakresu wykorzystania w latach 2019–2022 technologii sztucznej inteligencji w zarządzaniu amerykańskim federalnym systemem finansów publicznych, ze szczególnym uwzględnieniem kontroli finansów publicznych. Ocena ta jest nieodzowna do odpowiedzi na pytanie, czy sztuczna inteligencja, będąca stosunkowo nową technologią, jest wykorzystywana w przedmiotowym obszarze i w jakim zakresie, a co najistotniejsze, czy umożliwi federalnej administracji amerykańskiej kontrolę finansów publicznych. W celu odpowiedzi na tak postawione pytanie autorzy dokonali holistycznego przeglądu norm prawa amerykańskiego z ostatniej dekady, które wprost regulują zagadnienie sztucznej inteligencji, w tym przyjętej po raz pierwszy w prawie amerykańskim definicji sztucznej inteligencji, ale także szeregu innych norm prawa *hard law* i *soft law*, które w sposób bezpośredni lub pośredni są powiązane z AI. Ponadto badaniu poddano wiele dokumentów federalnego rządu amerykańskiego o znaczeniu strategicznym oraz urzędowych i naukowych dokumentów sporządzonych przez przedstawicieli amerykańskiej administracji federalnej albo na ich rzecz. Powyższe pozwoliło ustalić zakres politycznego i prawnego podejścia do sztucznej inteligencji w Stanach Zjednoczonych Ameryki, a także wyodrębnić wiele wniosków, szans i zagrożeń wynikających z wykorzystania sztucznej inteligencji. W ocenie autorów wartością dodaną niniejszej publikacji jest wstępne udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy sztuczna inteligencja wpłynie na zmianę paradygmatu w istocie zarządzania systemem finansów publicznych.

W toku przeglądu podjętych przez amerykańską administrację federalną w latach 2019–2022 inicjatyw w przedmiocie wykorzystania AI w zarządzaniu finansami publicznymi wyodrębniono zadania związane z tworzeniem *policymaking*⁵, realiza-

5 Agencja Żywności i Leków (Food and Drug Administration, FDA) zajmuje się kontrolą żywności i paszy, suplementów diety, leków (dla ludzi i zwierząt), kosmetyków, urządzeń medycznych i emitujących promieniowanie, materiałów biologicznych i preparatów krwiopochodnych. W 2007 r. Prezydent Stanów Zjednoczonych Ameryki podpisał ustawę zmieniającą ustawę o Agencji Żywności i Leków (Food and Drug Administration Amendments Act of 2007), na podstawie której w 2008 r. ustanowiono krajowy system elektroniczny Sentinel umożliwiający ocenę bezpieczeństwa zatwierdzonych produktów medycznych. W 2018 r. FDA wydała pozwolenie na dopuszczenie do obrotu w Stanach Zjednoczonych Ameryki oprogramowania medycznego SaMD (Software as a Medical Device), opartego na AI, w tym Idx-DR. Oznacza to, że decyzja o badaniu przesiewowym w kierunku retinopatii cukrzycowej choroby oczu jest pierwszą w historii autonomiczną decyzją diagnostyczną opartą na algorytmie sztucznej inteligencji; zob. szerzej: <https://www.fda.gov/safety/fdas-sentinel-initiative> (25.09.2022); Idx Technologies Inc.: Autonomous AI that instantly detects disease, 2018, <https://eyediagnosis.net> (25.09.2022); M.D. Abramoff, P.T. Lavin, M. Birch, N. Shah, J.C. Folk, Pivotal trial of an autonomous AI-based diagnostic system for

cją usług publicznych i zaangażowaniem społecznym⁶, zarządzaniem wewnętrznym⁷, formalnym i nieformalnym wydawaniem decyzji administracyjnych⁸, egzekwowaniem prawa i wydatkowaniem środków publicznych. W artykule uwaga została skupiona na dwóch ostatnich zagadnieniach, czyli egzekwowaniu przepisów prawa przez U.S. Securities Exchange Commission oraz wydatkowaniu środków publicznych za pomocą treasury warrants przez Bureau of the Fiscal Service. Ponadto autorzy podjęli próbę wyodrębnienia i oceny wyzwań związanych z wykorzystywaniem AI w służbie publicznej⁹.

1. Definicja AI i kwerenda inicjatyw z jej wykorzystaniem przez U.S. Federal Government

12 grudnia 2017 r. grupa przedstawicieli Izby Reprezentantów Partii Republikańskiej i Partii Demokratycznej złożyła projekt ustawy o zrozumieniu podstaw użyteczności i realistycznej ewolucji sztucznej inteligencji (Fundamentally Understanding The Usability and Realistic Evolution of Artificial Intelligence Act of 2017, FUTURE Act)¹⁰, ale nie weszła ona w życie.

Z kolei 13 sierpnia 2018 r. Prezydent Stanów Zjednoczonych Ameryki podpisał ustawę o obronie narodowej na rok podatkowy 2019 (National Defense Authori-

-
- detection of diabetic retinopathy in primary care office, *Nature Partner Journal Digital Medicine*, nr 38, 28 sierpnia 2018; R.J. Desai, M. E. Matheny, K. Johnson, K. Marsolo, L.H. Curtis, J.C. Nelson, P.J. Heagerty, J. Maro, J. Brown, S. Toh, M. Nguyen, R. Ball, G.D. Pan, S.V. Wang, J.J. Gagne, S. Schneeweiss, Broadening the reach of the FDA Sentinel system: A roadmap for integrating electronic health record data in a casual analysis framework, „*Nature*” 2021, nr 170.
- 6 Zob.: J.M. Anderson, N. Kalra, K.D. Stanley, P. Sorensen, C. Samaras, T.A. Oluwatola, *Autonomous Vehicle Technology: A Guide for Policymakers*, Santa Monica, California, RAND Corporation, 2016, https://www.rand.org/pubs/research_reports/RR443-2.html (25.09.2022); *Automated Vehicles 3.0: Preparing for the Future of Transportation*, U.S. Department of Transportation 2018, <https://www.transportation.gov/sites/dot.gov/files/docs/policy-initiatives/automated-vehicles/320711/preparing-future-transportation-automated-vehicle-30.pdf> (25.09.2022).
- 7 W 2018 r. Departament Zdrowia i Opieki Społecznej Stanów Zjednoczonych Ameryki (U.S. Department of Health and Human Services, HHS) podjął inicjatywę BUYSMARTER, zmierzającą do budowy systemu informatycznego wykorzystującego „dane i wiedzę HHS oraz sztuczną inteligencję w celu dokonywania zakupów i zamówień publicznych. Celem BUYSMARTER jest „identyfikowanie i zarządzanie różnymi kategoriami umów, potrzebami dokonania nowych zakupów i zamówień, a także wybieranie najkorzystniejszego dostawcy; zob. szerzej: *The BUYSMARTER journey: our successes thus far*, Reimagine Department of Health and Human Service, 2018, <https://www.hhs.gov/sites/default/files/hhs-buysmarter-journey.pdf> (25.09.2022).
- 8 A.K. Rai, *Machine Learning at the Patent Office: Lessons for Patents and Administrative Law*, 104 „*Iowa Law Review*” 2019, vol. 104, nr 2617, s. 2617–2641.
- 9 Por. D. Szostek, *Is the Traditional Method of Regulation (the Legislative Act) Sufficient to Regulate Artificial Intelligence, or Should It Also Be Regulated by an Algorithmic Code?*, „*Białostockie Studia Prawnicze*” 2021, z. 26, nr 3, s. 52–54.
- 10 *FUTURE of Artificial Intelligence Act of 2017*, 115th Congress [S. 2217], 12 grudnia 2017.

zation Act for Fiscal Year 2019, NDAA 2019)¹¹. Ustawa ta określiła budżet, wydatki i politykę Departamentu Obrony. Wart podkreślenia jest fakt, że w ustawie NDAA 2019 uregulowano obowiązek ustanowienia zestawu działań w Departamencie Obrony w celu skoordynowania wysiłków na rzecz rozwoju sztucznej inteligencji i wprowadzenia jej do powszechnego użytku. Zgodnie z postanowieniami NDAA 2019 wykorzystanie sztucznej inteligencji ma być uwzględnione we wszystkich zadaniach realizowanych przez Departament Obrony: od zarządzania logistyką po gromadzenie i analizę danych wywiadowczych, przez sposób wykorzystywania głównych systemów uzbrojenia¹², zapewnienie dostępu do usług medycznych i prawnych, kończąc na zarządzaniu zasobami ludzkimi. Dodatkowo w NDAA 2019 wprowadzono obowiązek utworzenia Wspólnego Centrum Sztucznej Inteligencji (Joint Artificial Intelligence Center, JAIC) oraz przyznano środki w wysokości 2 mld dolarów na inwestycje w obszarze AI w ciągu najbliższych pięciu lat¹³. Na szczególną uwagę zasługuje § 238 NDAA 2019, zatytułowany „Wspólne działania w zakresie badań, rozwoju i transformacji w zakresie sztucznej inteligencji”, bowiem w przywołanej jednostce redakcyjnej uregulowano pierwszą w prawie amerykańskim ustawową definicję sztucznej inteligencji. Zgodnie z brzmieniem § 238 lit. g NDAA 2019 termin „sztuczna inteligencja” obejmuje swoim zakresem:

- każdy sztuczny system, który wykonuje zadania w różnych i nieprzewidywalnych okolicznościach bez znaczącego nadzoru człowieka i który może uczyć się poprzez doświadczenie i doskonalić swą wydajność, gdy jest wystawiony na oddziaływanie zbiorów danych;
- sztuczny system opracowany przy użyciu oprogramowania komputerowego lub materialnego sprzętu komputerowego do rozwiązywania zadań wymagających percepcji podobnej do ludzkiej, w tym poznania, planowania, uczenia się, komunikacji lub działania fizycznego;
- sztuczny system zaprojektowany do myślenia i działania w sposób podobny do ludzkiego, zwłaszcza z wykorzystaniem architektury kognitywnej¹⁴ i sieci neuronowych¹⁵;

11 National Defense Authorization Act for Fiscal Year 2019, Public Law nr 115–232, [S. 1636], 13 sierpnia 2018.

12 Zgodnie z § 234.7001 Code of Federal Regulation głównym systemem uzbrojenia jest system uzbrojenia nabyty w ramach programu centralnego zakupu sprzętu obronnego.

13 D. Harwell, Defense Department Pledges Billions Toward Artificial Intelligence Research, „Washington Post”, 7 września 2018 r., https://www.washingtonpost.com/technology/2018/09/07/defense-department-pledges-billions-toward-artificial-intelligence-research/?utm_term=.863205257391 (25.09.2022).

14 W. Duch, Architektury kognitywne, czyli jak zbudować sztuczny umysł, (w:) R. Tadeusiewicz (red.), Neurocybernetyka teoretyczna, Warszawa 2009, s. 271–300.

15 R. Tadeusiewicz, Modele elementów układu nerwowego w postaci sztucznych sieci neuronowych, (w:) R. Tadeusiewicz (red.), Neurocybernetyka teoretyczna, Warszawa 2009, s. 109–127.

- zestaw technik, zwłaszcza uczenia maszynowego, zaprojektowany w celu odzwierciedlenia ludzkich zdolności poznawczych;
- sztuczny system zaprojektowany do logicznego działania, zwłaszcza z wykorzystaniem inteligentnego agenta programowego (intelligent software agent)¹⁶ lub robota humanoidalnego (embodied robot)¹⁷, który osiąga cele, używając percepcji, planowania, rozumowania, uczenia się, komunikacji, podejmowania decyzji i działania.

Zgodnie z § 9 lit. (a) rozporządzenia wykonawczego nr 13859 termin „sztuczna inteligencja” oznacza pełny zakres inwestycji federalnych w sztuczną inteligencję, w tym:

- badania i rozwój podstawowych technik i technologii sztucznej inteligencji;
- prototypowe systemy sztucznej inteligencji;
- zastosowanie i adaptację technik AI;
- wsparcie architektoniczne i systemowe dla AI;
- cyberinfrastruktura, zbiory danych i standardy dotyczące sztucznej inteligencji¹⁸.

W rozporządzeniu wykonawczym nr 13859 przyjęto, że technologia sztucznej inteligencji ma potencjał stać się najpotężniejszym narzędziem od pokoleń do poszerzania wiedzy i rozumienia praktycznych doświadczeń oraz zwiększania dobrobytu. Ponadto technologia AI ma stanowić solidny fundament gospodarki innowacyjnej oraz źródło uzyskania i utrzymania krytycznej przewagi konkurencyjnej.

W 2019 r. Konferencja Administracyjna Stanów Zjednoczonych (Administrative Conference of the United States, ACUS)¹⁹, będąca niezależną agencją rządu federalnego odpowiedzialną za wzmacnianie efektywności procedur i procesów administracyjnych, zleciła grupie prawników, socjologów i informatyków opracowanie raportu nt. *Government by Algorithm: Artificial Intelligence in Federal Administrative Agencies*²⁰. Autorom udało się wyodrębnić, w okresie od stycznia do czerwca 2019 r.,

16 Zob. szerzej: A. Newell, The Knowledge Level, *Artificial Intelligence* 18, 1982, s. 87–127; H.S. Nwana, Software Agents: An Overview, *Knowledge Engineering Review*, vol. 11, nr 3, s. 205–244, October/November 1996; M. Paprzycki, Agenci programowi jako metodologia tworzenia oprogramowania, *e-Informatica Software Engineering Journal*, https://www.e-informatyka.pl/attach/Agenci_programowi_jako_metodologia_tworzenia_oprogramowania/422.pdf (08.12.2022); A. Krasuski, Status prawny sztucznego agenta. Podstawy prawne zastosowania sztucznej inteligencji, „*Monografie Prawnicze*” 2020, s. 35–45.

17 N. Bredeche, E. Haasdijk, A. Prieto, Embodied Evolution in Collective Robotics: A Review, *Frontiers in Robotics and AI*, vol. 5, art. 12, 22 February 2018, doi.org/10.3389/frobt.2018.00012 (08.12.2022).

18 Zob. § 9 lit. (a) rozporządzenia wykonawczego nr 13859.

19 Administrative Conference Act, Public Law 88–499, [S. 1664], August 30, 1964.

20 D.F. Engstrom, D.E. Ho, C.M. Sharkey, M.-F. Cuéllar, *Government by Algorithm: Artificial Intelligence in Federal Administrative Agencies*, Report Submitted to the Administrative Conference

157 przypadków wykorzystania sztucznej inteligencji w 64 agencjach federalnych ze 142 agencji zatrudniających powyżej 400 pracowników, z wyłączeniem agencji wykonujących zadania z zakresu obronności oraz bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego²¹. Według Autorów raportu przez „wykorzystanie AI” należy rozumieć poddanie pod rozwagę wykorzystanie AI przez agencję federalną lub wdrożenie przez nią AI do realizacji zadań pozostających w jej właściwości rzeczowej²². Analizę oparto na danych pochodzących z materiałów branżowych i non-profit, wyjaśnień złożonych przed komisjami parlamentarnymi, informacji prasowych, stron internetowych agencji federalnych i badań naukowych. Autorzy raportu zastrzegli, że ocena stanu wykorzystania AI przez agencje federalne mogłaby się okazać inna, gdyby dane źródłowe nie były ograniczone dostępem do danych niepublicznych lub objęte klauzulą tajności.

Z raportu wynika, że wykorzystanie sztucznej inteligencji objęło niewielką liczbę agencji federalnych, bowiem 7% z nich odpowiada za 70% wszystkich zidentyfikowanych przypadków wykorzystania AI. Z kolei 64 agencje federalne, czyli prawie połowa z liczby 142 agencji poddanych badaniu, wykazały wyraźne zainteresowanie sztuczną inteligencją poprzez planowanie, monitorowanie lub wdrażanie technologii AI.

Sztuczną inteligencję wykorzystano w różnych działach administracji i realizowanych zadaniach, jednak z przewagą wykorzystania jej do egzekwowania prawa, zarządzania systemem finansowym i opieki zdrowotnej. Pozostałe wyodrębnione obszary obejmują działy: środowisko, energia, opieka społeczna i komunikacja. W ramach badania w wykorzystaniu AI wyodrębniono cztery etapy jej zaangażowania, tj. planowanie, monitorowanie, częściowe wdrożenie i pełne wdrożenie, z czego 53 przypadki były na etapie pełnego wdrożenia. W pozostałej i równej części kształtowały się pozostałe dwa etapy.

Przykłady wykorzystania AI różnią się strukturą własnościową dewelopera. W badaniu wzięto pod uwagę algorytmy opracowane wewnętrznie przez pracowników agencji, zewnętrznych (komercyjnych) wykonawców, w ramach współpracy niekomercyjnej (np. z laboratorium akademickim lub w ramach konkursu publicznego) albo w sposób mieszany. W tym przypadku sytuacja jest o tyle interesująca, że ponad połowa algorytmów została opracowana we własnym zakresie przez agen-

of the United States, luty 2020, <https://www-cdn.law.stanford.edu/wp-content/uploads/2020/02/ACUS-AI-Report.pdf> (25.09.2022).

21 Federalnemu rządowi amerykańskiemu podlega około 300 różnych agencji i instytucji, a za identyfikację i określenie sposobów poprawy ich procedur, za pomocą których agencje federalne chronią interes publiczny i określają prawa, przywileje i obowiązki osób prywatnych, odpowiada Konferencja Administracyjna Stanów Zjednoczonych Ameryki (ACUS), będąca niezależną agencją federalną w ramach władzy wykonawczej; por. The Administrative Conference Act, 78 Public Law 88–499, [S. 1664], 30 sierpnia 1964.

22 D.F. Engstrom, D.E. Ho, C.M. Sharkey, M.-F. Cuéllar, *Government by Algorithm...*, *op. cit.*, s. 18.

cje federalne, co pozwoliło Autorom raportu postawić wniosek, że agencje federalne mają potencjał twórczy²³. Zdaniem autorów własna wiedza specjalistyczna powinna zapewnić narzędzia AI, które są lepiej dostosowane do zadań związanych z zarządzaniem i z większym prawdopodobieństwem będą wdrażane w sposób zgodny z prawem i polityką wewnętrzną oraz w sposób bardziej odpowiedzialny²⁴.

2. Efektywność egzekwowania zgodności z prawem przy wykorzystaniu AI przez U.S. Securities and Exchange Commission

Efektywność egzekwowania przepisów prawa stanowi podstawę funkcjonowania państwa praworządnego. Władza wykonawcza nadaje realny efekt sprawowanemu mandatowi władzy wtedy, gdy przekształca idee polityczne w tekst prawny (*law in the book*)²⁵, a następnie nadaje im przymiot prawa w działaniu (*law in action*)²⁶. Powyższe dotyczy również obszaru rynku kapitałowego, który w Stanach Zjednoczonych Ameryki jest postrzegany jako globalne centrum finansowe o największej przejrzystości informacyjnej i przewidywalności na świecie, zwłaszcza po istotnych zmianach prawa rynku kapitałowego przyjętych w następstwie upadłości Enronu i Lehman Brothers²⁷. Jest to o tyle istotne, że Stany Zjednoczone Ameryki wciąż mają „niebotyczny przywilej” pełnienia roli hegemonu gospodarczego, wynikający z układu sił w gospodarce światowej i polityce międzynarodowej, statusu dolara amerykańskiego będącego walutą międzynarodową oraz nadzoru globalnej waluty rezerwowej²⁸.

W Stanach Zjednoczonych Ameryki podmiotem odpowiedzialnym za egzekwowanie przepisów prawa na rynku kapitałowym jest Komisja Papierów Wartościowych i Giełd (Securities and Exchange Commission, SEC)²⁹. W celu osiągnięcia zgodności z przepisami prawa i misją rynku kapitałowego Komisja publikuje szereg wytycznych regulujących sposób funkcjonowania rynku kapitałowego, jak również prowadzi postępowania w sprawach niezgodności z prawem (*hard law i soft law*). SEC jest więc klasycznym regulatorem rynku, którego rola sprowadza się do ochrony

23 *Ibidem*, s. 18.

24 *Ibidem*, s. 27.

25 R. Pound, *Law in Books and Law in Action*, „*American Law Review*” 1910, vol. 44, nr 12.

26 J.-L. Halperin, *Law in Books and Law in Action: The Problem of Legal Change*, „*Maine Law Review*” 2011, vol. 64, nr 45.

27 Zob. Sarbanes Oxley Act of 2002, Public Law 107–204, 107th Congress, [S. 2673], 30 lipca 2002; Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act, Public Law 111–203, 111th Congress, 21 lipca 2010 [H.R. 4173].

28 B. Eichengreen, *Exorbitant privilege. The Rise and the Fall of the Dollar and the Future of the International Monetary System*, New York: Oxford University Press, 2011.

29 Zob. § 77a Securities Act of 1933, Public Law 73–22, the 73rd Congress, [S. 74], 27 maja 1933.

ryнку kapitałowego, czyli uniemożliwienia powstania szkody, jak i ułatwienia generowania wartości publicznej³⁰.

Z przeglądu źródeł otwartych wynika, że SEC obecnie opracowuje lub wdraża co najmniej cztery narzędzia do egzekwowania algorytmów zgodności z prawem przy wykorzystaniu sztucznej inteligencji, w tym nierzetelnych zachowań na rynku transakcyjnym (Advanced Relational Trading Enforcement Metrics Investigation System – ARTEMIS³¹ oraz Abnormal Trading and Link Analysis System – ATLAS)³², nielegalnie działających doradców inwestycyjnych i zarządzających aktywami (Form ADV Fraud Predictor)³³, a także wykrywania oszustw w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej (Corporate Issuer Risk Assessment, CIRA)³⁴. Zdaniem autorów zasadne jest przeanalizowanie ostatniego z wymienionych narzędzi.

CIRA jest tablicą zawierającą około 200 wskaźników umożliwiających wykrywanie nietypowych wzorców w sprawozdawczości finansowej korporacyjnych emitentów papierów wartościowych³⁵. Dla zobrazowania skali dokonywanych analiz warto zauważyć, że obecnie w Stanach Zjednoczonych Ameryki funkcjonuje około 7000 korporacyjnych emitentów, którzy są zobowiązani do składania corocznych formula-

30 M.H. Moore, *Creating Public Value: Strategic Management in Government*, Harvard University Press, 1 stycznia 1995, s. 27.

31 System ARTEMIS analizuje wzorce i relacje między traderami, korzystając z elektronicznej bazy danych zawierającej ponad sześć miliardów elektronicznych rekordów dotyczących obrotu akcjami i opcjami; zob. M.J. White, *Remarks at the International Institute for Securities Market Growth and Development, Securities and Exchange Commission, U.S. Securities and Exchange Commission*, 8 kwietnia 2016, <https://www.sec.gov/news/statement/statement-mjw-040816>, (25.09.2022).

32 System ATLAS wykorzystuje wyodrębnione intuicyjnie różne kategorie danych o zindywidualizowanych cechach, które są wprowadzane do modelu uczenia maszynowego (jednoklasowej maszyny wektorów wsparcia lub Support Vector Machine, SVM, czyli klasyfikatora, który wykorzystuje dane treningowe do stworzenia optymalnej hiperpłaszczyzny, kategoryzującej nowe przykłady) w celu ustalenia, czy dana transakcja jest podejrzana. Przykładowo cechy te mogą obejmować częstotliwość, z jaką konkretny trader zwykle dokonuje transakcji względem danej akcji, a jak często dokonuje transakcji względem innych akcji; zob. szerzej: D.F. Engstrom, D.E. Ho, C.M. Sharkey, M.-F. Cuéllar, *Government by Algorithm: ...*, *op. cit.*, s. 23–25 oraz powołana tam literatura.

33 Formularz ADV jest używany przez doradców inwestycyjnych do udostępnienia SEC szeregu informacji, choćby o działalności doradcy inwestycyjnego, klientach, praktykach biznesowych, honorariach, konfliktach interesów i informacji dyscyplinarnych, <https://www.investor.gov/introduction-investing/investing-basics/glossary/form-adv> (25.09.2022).

34 M.J. Flannery, *Insights into the SEC's Risk Assessment Programs*, Global Association of Risk Professionals 16th Annual Risk Assessment Convention, New York, 25 lutego 2015, <https://www.sec.gov/news/speech/insights-sec-risk-assessment-programs> (25.09.2022).

35 M.J. Flannery, M. Wyatt, T.J. Butler, S. McKessy, *Testimony on Continued Oversight of the SEC's Offices and Divisions*, The U.S. House of Representatives Committee on Financial Services Subcommittee on Capital Markets and Government Sponsored Enterprises, Washington, D.C., 21 kwietnia 2016, <https://www.sec.gov/news/testimony/testimony-04-21-16> (25.09.2022).

rzy 10-K, zawierających kompleksowe podsumowanie wyników finansowych spółki. Formularz 10-K może liczyć nawet kilkaset stron, na których są zawarte informacje ogólne, czynniki ryzyka, dane finansowe, komentarze oraz jakościowa ocena kierownictwa (Management Discussion and Analysis, MD&A)³⁶. Dodatkowo spółki notowane na amerykańskiej giełdzie są obowiązane do składania kwartalnych formularzy 10-Q³⁷.

Na przykład narzędzie CIRA może być wykorzystane do wykrycia nieprawidłowości w ujmowaniu przychodów w księgach danego okresu sprawozdawczego, zwłaszcza przychodów przedwcześnie uznanych, które powstaną w przyszłych okresach (np. produkty zamówione, ale niewysłane) oraz przychodów fikcyjnych, co do których istnieje pewność już w momencie ich ujmowania, że nie będą miały miejsca (np. produkty wysłane, ale niezamówione)³⁸.

Obydwa wyżej zaprezentowane przykłady mają identyczny wpływ na niezetelność prezentowanych danych w sprawozdaniu finansowym, polegający na zawyżeniu wyniku finansowego oraz tworzeniu fałszywego obrazu możliwości jednoczesnego realizowania dwóch podstawowych celów spółki, jakim jest zyskowność (mierzona z wykorzystaniem wskaźników rentowności) oraz wypłacalność (oceniana na podstawie zdolności spółki do regulowania zobowiązań). SEC od wielu lat podejmuje działania w celu wyeliminowania tego rodzaju oszustw księgowych, zwłaszcza poprzez wyjaśnienie i doprecyzowanie wymagań niezbędnych do zgodnego ujęcia przychodu w księgach danego okresu sprawozdawczego³⁹.

Narzędzie CIRA, wspomagane sztuczną inteligencją, nie ma na celu całkowitego zastąpienia analityka SEC w ocenie konkretnego sprawozdania finansowego i wygenerowania konkretnych oszustw księgowych. Pełnienie oszustwa księgowego niejednokrotnie jest sprzężone z kreatywnym udowadnianiem jego zgodności z rzeczywistością, co w praktyce może polegać na tworzeniu fikcyjnych dokumentów księgowych sprzedaży, antydatowaniu umów, pominięciu niektórych transakcji czy wysyłaniu wyrobów do hurtowni kontrolowanych przez sprzedawcę. Oznacza to, że udowodnienie oszustwa księgowego polegającego na niewłaściwym ujmowaniu przychodu w sprawozdaniu finansowym wymaga dodatkowej oceny dokumentów księgowych oraz przepływu kapitału, towaru i usług. Niestety, SEC nie jest w stanie poddać szczegółowej analizie każdego sprawozdania finansowego, nie mówiąc o ana-

36 Por. Form 10-K, § 13 or 15(D) of the Securities Exchange Act of 1934, <https://www.sec.gov/files/form10-k.pdf>.

37 Por. Form 10-Q, § 13 or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934, <https://www.sec.gov/files/form10-q.pdf>.

38 Zob.: M.J. Flannery, *Insights into the SEC's...*, *op. cit.*; A. Hołda, M. Kutera, S.T. Surdykowska: *Oszustwa księgowe. Teoria i praktyka*, Warszawa 2006, s. 47.

39 C.W. Jackson, *Bajki w świecie biznesu. Mroczna prawda o fałszowaniu sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN 2008, s. 28–32.

lizach wielopłaszczyznowych, zatem jego aktywność polega na wyodrębnianiu sprawozdań o podwyższonym ryzyku, choćby względem innych sprawozdań.

Co prawda AI wspomaga pracę wykrywczą i dowodową, ale jej kluczowa rola polega na unikaniu strat po stronie dochodowej i wydatkowej. Jak trafnie stwierdził Gregory Katz z Government Accountability Office podczas zeznań przed House Committee on Homeland Security w sprawach nadużyć przy realizacji programów pomocowych: „kontrolę prewencyjną są najbardziej skutecznym i efektywnym narzędziem ograniczania oszustw na szkodę rządu federalnego, bowiem w sposób zautomatyzowany sygnalizują nietypowe wzorce, a tym samym wzmacniają zdolność administracji do zapobiegania oszustwom przed zaistnieniem deliktu”⁴⁰. Z jego wypowiedzi można wywnioskować, że procesy oparte jedynie na zasobach ludzkich, bez wykorzystania odpowiednich narzędzi informatycznych do przetwarzania danych, są zbyt kosztowne i mało wydajne.

3. O przejrzystości wydatkowania środków publicznych przy wykorzystaniu AI przez U.S. Bureau of the Fiscal Service

Podjęte przez Stany Zjednoczone Ameryki wysiłki w zapewnieniu przejrzystości finansowej dotyczą nie tylko rynku kapitałowego, ale również finansów publicznych. Przegląd podjętych w Stanach Zjednoczonych Ameryki inicjatyw wykorzystania AI pozwolił autorom wyodrębnić również przykład z obszaru zwiększenia przejrzystości wydatkowania środków publicznych. Inicjatywa została podjęta przez Biuro Służby Finansowej (Bureau of the Fiscal Service, BFS)⁴¹, które zarządza centralnymi systemami płatniczymi i długiem publicznym⁴². Suma planowanych wydatków budżetowych w roku 2023 oscyluje wokół kwoty 5 bilionów 800 miliardów dolarów⁴³.

Inicjatywa Biura Służby Finansowej polegająca na wykorzystywaniu AI właściwie rozpoczęła się 26 września 2006 r. wraz z przyjęciem federalnej ustawy o rozliczalności i przejrzystości finansowania przez rząd federalny (The Federal Funding

40 G. Kutz, Individual Disaster Assistance Programs: Framework for Fraud Prevention, Detection, and Prosecution, Testimony Before U.S. Committee on Homeland Security, 12 lipca 2006, <https://www.gao.gov/assets/gao-06-954t.pdf> (25.09.2022).

41 Biuro Służby Finansowej powstało w 2012 r. ze skonsolidowania dwóch istniejących wtedy biur, czyli Biura Długu Publicznego (Bureau of the Public Debt, BPD) i Służby Zarządzania Finansami (Financial Management Service, FMS). BFS jest jednostką organizacyjną Departamentu Skarbu; zob. T. Geithner, Treasury Order 136-01, Bureau of the Fiscal Service, U.S. Department of the Treasury, <https://home.treasury.gov/about/general-information/orders-and-directives/treasury-order-136-01> (25.09.2022).

42 Zob. T. Gribben, Strategic Plan Fiscal Year 2022-2026, Bureau of the Fiscal Service, <https://www.fiscal.treasury.gov/files/fy22-26-fiscal-service-strategic-plan-publication.pdf> (25.09.2022).

43 Zob. Budget of the U.S. Government. Fiscal Year 2023, Office of Management and Budget. White House, Washington, https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2022/03/budget_fy2023.pdf (25.09.2022).

Accountability and Transparency Act, FFATA)⁴⁴. Celem FFATA jest publiczne udostępnienie danych o wydatkach rządu, zwłaszcza na stronie USAspending.gov, a także umożliwienie każdemu obywatelowi monitorowania ewentualnego naruszenia dyscypliny finansów publicznych⁴⁵.

Następnie 9 maja 2014 r. weszła w życie ustawa o rozliczalności i przejrzystości cyfrowej (The Digital Accountability and Transparency Act of 2014, DATA Act)⁴⁶, której celem jest w szczególności: upublicznienie wszystkich wydatków bezpośrednich i pośrednich wynikających z zawartych federalnych umów, dotacji i pożyczek; ustalenie ogólnokrajowego standardu danych finansowych w celu prezentowania ich w sposób rzetelny i wiarygodny oraz umożliwienia ich przeszukiwania; uproszczenie raportowania; a także ustanowienie odpowiedzialności za nierzetelność udostępnionych danych w USAspending.gov. Co więcej, opracowano również schemat modelu informacyjnego (DATA Act Information Model Schema, DAIMS), który jest źródłem terminów, definicji, formatów i struktur danych⁴⁷.

Wreszcie nie sposób nie wspomnieć, że 27 marca 2017 r. Kongres Stanów Zjednoczonych Ameryki przyjął ustawę o otwartych, publicznych, elektronicznych i niezbędnych danych rządowych (The Open, Public, Electronic, and Necessary Government Data Act, OPEN Government Data Act)⁴⁸ w celu upublicznienia zasobów bazodanowych rządu federalnego, które są publikowane w postaci danych do odczytu maszynowego, z wyłączeniem niektórych instytucji rządowych (np. wywiadowczych i wojskowych). O ile inne przepisy prawa powszechnie obowiązującego nie stanowią inaczej, to bazodanowe zasoby danych publicznych i niepublicznych pozostających w domenie rządu federalnego muszą być publicznie dostępne w formacie, który nie utrudnia ich wykorzystania i ponownego przetworzenia. Dane te charakteryzują się otwartymi licencjami prawnoautorskimi, co oznacza, że dane są publicznie dostępne bez ponoszenia kosztów, nie ma ograniczeń w ich kopiowaniu, publikowaniu, rozpowszechnianiu, przekazywaniu, cytowaniu lub adaptowaniu⁴⁹. Ponadto w OPEN

44 Federal Funding Accountability and Transparency Act of 2006, Public Law 109–282, 109th Congress, [S. 2590], 26 września 2006.

45 USAspending.gov jest rządową stroną internetową zawierającą bieżące dane o wydatkach rządu federalnego oraz umożliwiającą weryfikowanie celu przeznaczenia wydatków publicznych i ich beneficjentów rzeczywistych, <https://www.usaspending.gov/> (25.09.2022).

46 Digital Accountability and Transparency Act of 2014, Public Law 113–101, 113th Congress, 9 maja 2014, [S. 994].

47 Zob. DATA Act Information Model Schema (DAIMS). Overview, U.S. Department of the Treasury, 2 października 2018; <https://fiscal.treasury.gov/files/data-transparency/daims-overview-v2.1.pdf> (25.09.2022).

48 Open, Public, Electronic, and Necessary Government Data Act, Public Law 114–396, 114th Congress, 2d Session, [S. 2852], 11 grudnia 2016.

49 K. Szczepanowska-Kozłowska, 6.2. Licencja otwarta, (w:) E. Nowińska, U. Promińska, K. Szczepanowska-Kozłowska, Prawa własności przemysłowej. Przedmiot, treść i naruszenie, Warszawa 2021, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369483306/113/nowińska-ewa-promińska-urszula-szcze>

Government Data Act przyjęto, że jeśli opublikowane zasoby danych rządowych nie mają tzw. licencji otwartej, to dane tego typu należy uznać za część ogólnościowej domeny publicznej, z której można korzystać bez ograniczeń prawnych.

W Stanach Zjednoczonych Ameryki wydatki realizowane z budżetu rządu federalnego przez organy władzy publicznej (Federal Program Agencies, FPAs)⁵⁰ i spółki z udziałem Skarbu Państwa (U.S. Government corporations, np. U.S. Postal Service) są dokonywane z wykorzystaniem instrumentu zbywalnego, zwanego treasury warrant, zwykle w formie czeku, z tym że jedną ze stron umowy jest Skarb Państwa, a nie jak w przypadku klasycznych czeków bank komercyjny. Skarb Państwa wydaje treasury warrants agencjom i korporacjom na podstawie kwoty środków przyznanych przez Kongres. Treasury warrants mają unikalny numer rozliczeniowy, określony cel wydatku i polecenie bezwarunkowej zapłaty oznaczonej sumy pieniężnej, są podpisane przez skarbnika Stanów Zjednoczonych Ameryki, a okres ich zapadalności wynosi co do zasady 180 dni od daty emisji⁵¹. Instrumenty te są podstawowym narzędziem wydatkowania środków publicznych w Stanach Zjednoczonych Ameryki i odgrywają kluczową rolę w kontroli finansów publicznych.

Dla przykładu, w 2020 r. Kongres przyjął cztery specjalne ustawy w związku z pandemią COVID-19, których celem było wsparcie amerykańskiej gospodarki przez rząd federalny⁵². Z dniem 1 października 2020 r. przyznano agencjom federalnym około 2,59 biliona dolarów w celu reagowania na pandemię COVID-19⁵³. Wartość pomocy publicznej odzwierciedla wartość dopuszczonych do obrotu treasury warrants. Agencje mogą wykorzystać przyznane środki publiczne na kontrakty, dotacje, pożyczki i inną pomoc, a także płatności bezpośrednie, takie jak płatności za

panowska-kozlowska-krystyna-prawa-wlasnosci-przemyslowej...?keyword=%22licencja%20otwarta%22&cm=SREST (08.12.2022).

50 Zgodnie z 42 USC § 5122(9) FPAs nie mają uprawnień do wypłat, bowiem są reprezentowane przez certyfikowanych urzędników, którzy mogą składać wnioski do Biura Służby Podatkowej o płatności z rachunku Departamentu Skarbu; <https://tfx.treasury.gov/taxonomy/term/10483> (25.09.2022).

51 Zgodnie z § 43.08.062 Revised Code of Washington po upływie 180 dni tego typu instrumenty są automatycznie anulowane jako przedawnione.

52 Coronavirus Preparedness and Response Supplemental Appropriations Act (CPRSAA), Public Law 116–123, 116th Congress, 2d Session, [H.R. 6074], 3 czerwca 2020; Families First Coronavirus Response Act (FFCRA), Public Law 116–127, 116th Congress, [H.R. 6201], 18 marca 2020; Coronavirus Aid, Relief, and Economic Security Act (CARES Act), Public Law 116–136, 116th Congress, [H.R. 748], 27 marca 2020; Paycheck Protection Program and Health Care Enhancement Act (PPP HCEA), Public Law 116–139, 116th Congress, [H.R. 266], 24 kwietnia 2020.

53 Zob. Wysokość środków przeznaczonych na walkę z pandemią w Stanach Zjednoczonych Ameryki z podziałem na poszczególne ustawy wyniosła: CPRSAA – 8,3 mld \$, FFCRA – 192 mld \$, CARES – 1,7 bln \$, PPP HCEA – 396 mld \$. M.K. Dowling, A.T. Terry, N.L. Kirilichin, J.S. Lee, J.C. Blanchard, United States Congressional COVID-19 Legislation: Recent Laws and Future Topics, *West J Emerg Med.* 2020 September 21(5), p. 1037–1041, DOI: 10.5811/westjem.2020.7.48891 (08.12.2022).

wpływ na gospodarkę (tzw. Economic Impact Payments)⁵⁴. Co istotne, Departament Skarbu stworzył witrynę Data Lab, która umożliwia dostęp do analiz tematycznych i wizualizacji oraz danych do ich tworzenia, dotyczących wydatków, przychodów, deficytu i zadłużenia amerykańskiego Skarbu Państwa, a także ich bieżącego monitorowania⁵⁵.

Dane upublicznione w witrynie Data Lab pochodzą z miesięcznych raportów przekazywanych przez dyrektorów finansowych agencji federalnych do Rządowego Systemu Rachunków Skarbowych (Governmentwide Treasury Account Symbol Adjusted Trial Balance System, GTAS)⁵⁶. Dane te muszą spełniać odpowiednie standardy określone przez Biuro Zarządzania i Budżetu (Office of Management and Budget, OMB), bowiem na ich podstawie jest sporządzane roczne sprawozdanie finansowe rządu Stanów Zjednoczonych Ameryki (Financial Report of the U.S. Government). Ponadto należy zauważyć, że w witrynie Data Lab upubliczniono również dane umożliwiające monitorowanie wydatkowania środków publicznych w ramach poszczególnych działów administracji lub programów pomocowych, np. w walce z COVID-19, począwszy od uchwalenia czterech ustaw pomocowych, z uwzględnieniem kwoty środków publicznych w budżecie, które odpowiadają wartości treasury warrants, poprzez cel ich wydatkowania, następnie proces transferu środków publicznych z budżetu do konkretnych osób fizycznych lub prawnych, a to wszystko z możliwością monitorowania procesu w trybie bieżącym⁵⁷.

Do roku 2020 proces dopuszczenia do obrotu treasury warrants był oparty na ręcznej obsłudze urzędników z Biura Służby Finansowej. Dlatego w roku 2020 Biuro Służby Finansowej rozpoczęło ocenę możliwości wykorzystania sztucznej inteligencji, uczenia maszynowego i przetwarzania języka naturalnego do obsługi systemu zarządzania treasury warrants. W ramach Biura Służby Finansowej powołano interdyscyplinarny zespół, którego zadaniem było opracowanie algorytmu dokonują-

54 Economic impact payment jest płatnością dla osób fizycznych w celu antykrzysowego stymulowania gospodarki; zob. szerzej: <https://www.irs.gov/coronavirus/economic-impact-payment-information-center> (25.09.2022).

55 Zob. <https://datalabusa.com> (08.12.2022).

56 Zob. szerzej: <https://www.fiscal.treasury.gov/gtas/> (25.09.2022).

57 Por. The Role of AI Technology in Pandemic Response and Preparedness: Recommended Investments and Initiatives, White Paper Series on Pandemic Response and Preparedness, nr 3, NSCAI, 19 maja 2020, https://www.nscai.gov/wp-content/uploads/2021/01/NSCAI_White-Paper_The-Role-of-AI-Technology-in-Pandemic-Response-and-Preparedness.pdf (25.09.2022); Mitigating Economic Impacts of the COVID-19 Pandemic and Preserving U.S. Strategic Competitiveness in AI, May 06, 2020, https://www.nscai.gov/wp-content/uploads/2021/01/NSCAI_White-Paper_Mitigating-Economic-Impacts-of-the-Covid-19-Pandemic.pdf (25.09.2022); Privacy and Ethics Recommendations for Computing Applications Developed to Mitigate COVID-19, White Paper Series on Pandemic Response and Preparedness, No. 1, NSCAI, 30 kwietnia 2020, <https://epic.org/wp-content/uploads/foia/epic-v-ai-commission/NSCAI-contact-tracing-white-paper.pdf> (25.09.2022).

cego oceny zgodności podstawy wydania i sposobu posługiwania się dopuszczonych do obrotu publicznego treasury warrant z przepisami prawa, zwłaszcza z uwzględnieniem jego trzech kluczowych elementów, tj. celu, kwoty w dolarach i okresu zapadalności.

W jednym z wywiadów Justin Marsico, Chief Data Officer of the Bureau of the Fiscal Service⁵⁸ stwierdził, że wstępne wyniki badania wskazują, iż AI pozwala zaoszczędzić czas, zoptymalizować zasoby pracy, ułatwić proces wizualizacji danych, a także wykrywać oszustwa związane z zarządzaniem systemem treasury warrants. Dodał, że następne działania będą związane z ułatwieniem wyszukiwania danych w witrynach publicznych, integracją danych w chmurze w celu zwiększenia zdolności do automatyzacji procesu ETL (Extract-Transform-Load)⁵⁹, który stanowi najistotniejszy element wdrożenia Business Intelligence⁶⁰.

W roku 2018 powołano Narodową Komisję Bezpieczeństwa ds. Sztucznej Inteligencji w celu zdynamizowania rozwoju sztucznej inteligencji, uczenia maszynowego i powiązanych technologii umożliwiających kompleksowe zaspokojenie potrzeb w zakresie bezpieczeństwa i obrony narodowej Stanów Zjednoczonych Ameryki⁶¹. W ramach podjętych przez Komisję prac wydano pakiet raportów nt. wsparcia przez AI procesów zarządczych realizowanych w związku z pandemią COVID-19 przez rząd federalny, zwłaszcza w zakresie przygotowania się do kolejnych odśłon pandemii i reagowania na ich zaistnienie, łagodzenia skutków gospodarczych pandemii i zachowania strategicznej konkurencyjności Stanów Zjednoczonych Ameryki, określenia minimalnych wymagań w zakresie prywatności i etyki aplikacji komputerowych przy łagodzeniu skutków pandemii.

W jednym z wydanych raportów przyjęto, że pandemia COVID-19 uwypukliła zagrożenie dla bezpieczeństwa narodowego i konkurencyjności gospodarczej Stanów Zjednoczonych Ameryki, a także ujawniła luki i braki w amerykańskich i sojuszniczych łańcuchach dostaw⁶². W konsekwencji uznano, że rolą sztucznej inteligencji jest ochrona integralności, odporności i długoterminowej rentowności gospodarki Stanów Zjednoczonych Ameryki, w szczególności poprzez wsparcie procesu decyzyjnego w przedmiocie zasadności zamykania i otwierania gospodarki, zapobiega-

58 R. Schmelzer, AI Is Keeping Watch Over Government Spending, „Forbes”, 30 października 2021, <https://www.forbes.com/sites/cognitiveworld/2021/10/30/ai-is-keeping-watch-over-government-spending/?sh=52cb65c762d3> (25.09.2022).

59 P. Vassiliadis, A Survey of Extract-Transform-Load Technology, „International Journal of Data Warehousing and Mining”, nr 5(3), lipiec–sierpień 2009, s. 1–27.

60 Por. S. Skuza, R. Lizak, Propozycje ograniczenia nadużyć w VAT z wykorzystaniem rozwiązań Business Intelligence. Autorskie propozycje wniosków de lege ferenda, (w:) D. Gajewski (red.), Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia, Warszawa 2017, s. 195–208.

61 National Security Commission Artificial Intelligence Act of 2018 wprowadzona na podstawie John S. McCain National Defense Authorization Act for Fiscal Year 2019, Public Law 115–232, 115th Congress, [S. 1636], 13 sierpnia 2018.

62 Mitigating Economic Impacts of the COVID-19..., *op. cit.*, s. 17.

nie zagranicznemu wykorzystywaniu kluczowych elementów amerykańskiej bazy technologicznej oraz identyfikowanie i korygowanie słabych punktów w łańcuchach dostaw, które mają kluczowe znaczenie dla bezpieczeństwa narodowego. Wreszcie przedstawiono rekomendacje, którymi objęto: 1) wykorzystanie sztucznej inteligencji do informowania o ponownym otwarciu gospodarki, 2) zrozumienie łańcucha dostaw w dziedzinie bezpieczeństwa narodowego, 3) zapewnienie rządowego wsparcia dla małych i średnich firm technologicznych o kluczowym znaczeniu dla bezpieczeństwa narodowego, 4) usprawnienie kontroli inwestycji zagranicznych, 5) zwiększenie produkcji towarów krytycznych w Stanach Zjednoczonych Ameryki i krajach sprzymierzonych⁶³.

Jak można zauważyć, każdy obszar objęty ww. rekomendacjami niewątpliwie ma związek z bezpieczeństwem narodowym Stanów Zjednoczonych Ameryki i konkurencyjnością amerykańskiej gospodarki, w szczególności w czasie pandemii, ale również w sposób doniosły ma oddziaływać na budżet federalny, zwłaszcza po stronie wydatkowej. Nie jest odkrywcze stwierdzenie, że realia pandemii zobligowały do zarządzania budżetem w sposób kryzysowy. Jak się jednak okazało, wyzwaniem nie było sprostanie potrzebie znaczącego wzrostu wydatków środków publicznych, ale efektywne zarządzanie nimi, zwłaszcza zachowanie równowagi pomiędzy:

- potrzebą doraźnego wydatkowania środków publicznych a efektywnym zaspokojeniem potrzeb publicznych,
- wpływem wydatkowania środków publicznych na jakość zaspokajanych potrzeb publicznych a szybkością transferu środków do beneficjentów,
- praktycznością celów do osiągnięcia za pomocą wydatkowania środków publicznych a zachowaniem zupełności w zestawieniu wszystkich wydatków budżetowych.

Przegląd inicjatyw AI związanych z wydatkowaniem środków publicznych do walki z COVID-19 doprowadził do wniosku, że zaangażowanie sztucznej inteligencji do wsparcia procesu zarządzania wydatkami budżetowymi miał na celu nie tylko zoptymalizowanie systemu księgowego rządu federalnego, ale również zapewnienie w sposób kompleksowy bezpieczeństwa amerykańskiego budżetu, gospodarki i interesu narodowego.

Wnioski

W raporcie opracowanym przez Komisję Bezpieczeństwa Narodowego do spraw Sztucznej Inteligencji (National Security Commission on Artificial Intelligence, NSCAI) stwierdzono, że żadne dotychczasowe wydarzenie historyczne lub przełom technologiczny nie dają płaszczyzny porównawczej dla skali wpływu AI na bezpie-

63 *Ibidem*, s. 7–18.

czeństwo narodowe, i to możliwie w szerokim tego słowa znaczeniu. Komisja postawiła tezę, że jeszcze pozostaje wiele do odkrycia w obszarze AI i jej przyszłego wykorzystania, ale jednocześnie dodała, że obecna wiedza na temat AI jest na tyle wystarczająca, aby kontynuować jej ofensywny rozwój co najmniej z dwóch powodów.

Dynamiczna poprawa wydolności systemów IT do rozwiązywania problemów i wykonywania zadań z wykorzystaniem AI, które w niektórych przypadkach przekraczają zdolności intelektualne człowieka – zmienia świat. Dzieje się tak dlatego, że AI jest kwintesencją technologii „podwójnego zastosowania”, dającą przewagę konkurencyjną w dowolnym obszarze cywilnym i wojskowym. Ponadto, sztuczna inteligencja w znaczny sposób rozszerzyła tzw. okno podatności (*window of vulnerability*), co oznacza, że system obrony jest osłabiony, zagrożony albo nie istnieje⁶⁴. Ni mniej, ni więcej, po raz pierwszy od II wojny światowej amerykańska dominacja technologiczna, stanowiąca szkielet potęgi ekonomicznej i militarnej – jest zagrożona, nie tylko ze względu na zidentyfikowane ryzyko ze strony Chin i Rosji, w tym cyberataki i kampanie dezinformacyjne, nielegalne pozyskiwanie danych i cyfrowe ingerowanie w system demokratyczny, ale również choćby ze względu na pandemię COVID-19 i zmiany klimatyczne⁶⁵.

W Stanach Zjednoczonych Ameryki istnieje świadomość, że sposób i zakres wykorzystania AI przesądzi o bezpieczeństwie narodowym i utrzymaniu roli hegemonu w systemie globalnym, a zatem wyodrębnione inicjatywy wykorzystania AI w służbie publicznej, w tym w kontroli finansów publicznych, nie powinny być czymś nadzwyczajnym. Co prawda można odnieść wrażenie, że wykorzystanie AI przez rząd federalny jest w początkowym stadium zaawansowania, ale nie można pominąć i lekceważyć tego, co nie podlega udostępnieniu. Oznacza to, że realna skala i zakres wykorzystania AI może stanowić jedną z najpilniej strzeżonych tajemnic Stanów Zjednoczonych Ameryki.

Przegląd podjętych w Stanach Zjednoczonych Ameryki w latach 2019–2022 inicjatyw w przedmiocie wykorzystania sztucznej inteligencji w zarządzaniu federalnym systemem finansów publicznych doprowadził autorów niniejszej publikacji do kilku wniosków.

Po pierwsze, w Stanach Zjednoczonych Ameryki istnieje płaszczyzna prawna do zarządzania sztuczną inteligencją. W toku przeglądu ustawodawstwa amerykańskiego wyodrębniono nie tylko przepisy prawa definiujące sztuczną inteligencję oraz ustanawiające krajową strukturę organizacyjną odpowiedzialną za jej wykorzystanie i rozwój (NDAA 2019), ale również ustalono szereg innych norm prawnych *hard law* (FFATA, DATA Act) i *soft law* (DAIMS), których celem jest umożliwienie i ułatwie-

64 R.H. Johnson, *Periods of Peril: The Window of Vulnerability and Other Myths*, „Foreign Affairs” 1983, vol. 61, nr 4 (Spring), s. 950–970, <https://doi.org/10.2307/20041562>.

65 Final Report, National Security Commission..., *op. cit.*, s. 7–8.

nie wykorzystania AI w każdym aspekcie życia codziennego. Nie sposób nie odnieść wrażenia, że środowisko prawne dla ofensywnego rozwoju i wykorzystania AI było przygotowywane od kilku albo nawet kilkunastu lat.

Po drugie, autorzy są zdania, że w Stanach Zjednoczonych Ameryki istnieje ponadpartyjny konsensus w zakresie pełnego wsparcia politycznego dla wykorzystania i rozwoju AI. Przegląd inicjatyw w obszarze AI prezydenta i obydwu izb parlamentu, jak również rządu federalnego i agencji federalnych, ale również pozostałych współuczestniczących obszarów: nauki, edukacji, sektora profit i non-profit, prowadzi do wniosku, że w omawianym obszarze mamy do czynienia z klasycznym wykorzystaniem inteligencji zbiorowej⁶⁶. O dziwo, inteligencja oparta na współpracy ma swoje korzenie w badaniach jednego z pionierów sztucznej inteligencji, Olivera Gordona Selfridge'a, jako paradygmat uczenia się⁶⁷.

Po trzecie, co prawda nie można mówić o powszechnym wykorzystaniu AI w sektorze publicznym, ale AI jest obecna w życiu amerykańskiej administracji federalnej i należy spodziewać się ofensywnego wzrostu jej wykorzystania. Z przywołanych wcześniej badań wynika, że narzędzia AI użyte przez federalne agencje rządowe są zróżnicowane i wykorzystywane przez administrację właściwie we wszystkich obszarach i realizowanych zadaniach. Dla przykładu, prawie połowa zbadanych agencji federalnych eksperymentowała z narzędziami sztucznej inteligencji i uczenia maszynowego, w czym odnotowano 157 przypadków wykorzystania sztucznej inteligencji⁶⁸.

Po czwarte, wiedza specjalistyczna będąca w zasobach administracji zapewni wykorzystanie i rozwój narzędzi AI, które są lepiej dostosowane do złożonych zadań związanych z zarządzaniem w administracji i z większym prawdopodobieństwem będą wdrażane w sposób odpowiedzialny oraz zgodny z prawem i polityką wewnętrzną. Istotne jest więc odnalezienie równowagi w możliwościach wykorzystania AI w sektorze publicznym i prywatnym. Autorzy stoją na stanowisku, że masowe przechodzenie pracowników mających wiedzę z obszaru AI z sektora publicznego do prywatnego osłabi zdolności agencji federalnych do osiągania celów regulacyjnych, co w dłuższej perspektywie może okazać się niekorzystne również dla samego sektora prywatnego. Dla przykładu, wyniki uczenia maszynowego są często intuicyjne, to znaczy działają zgodnie z regułami, które są tak złożone, wieloaspektowe i wzajemnie powiązane, że wymykają się praktycznej kontroli i nie pasują do żadnego praktycznego ludzkiego przekonania o tym, jak działa świat, lub po prostu leżą poza ludzkim

66 Zob. szerzej.: P. Lévy, *L'intelligence collective. Pour une anthropologie du cyberspace*, La Découverte, Paris 1994.

67 O.G. Selfridge, *Pandemonium: A Paradigm for Learning*, (w:) D.V. Blake and A.M. Uttley (red.), *Proceedings of the Symposium on Mechanisation of Thought Processes*, Her Majesty's Stationary Office, London 1959, s. 511–529.

68 D.F. Engstrom, D.E. Ho, C.M. Sharkey, M.-F. Cuéllar, *Government by Algorithm...*, *op. cit.*, s. 15–20.

rozumowaniem⁶⁹. Stąd też istotna jest współpraca i wykorzystywanie zasobów inteligencji będących w zasobach obydwu sektorów. Nie mniej istotna jest kreatywność zasobów ludzkich w administracji, której podstawowy czynnik determinujący stanowi dysponowanie odpowiednio wyspecjalizowanym kapitałem ludzkim.

Po piąte, przegląd sposobu wykorzystania AI przez Securities Exchange Commission i Bureau of the Fiscal Service doprowadził autorów do wniosku, że odpowiednie postawienie problemu przed AI w administracji publicznej będzie wymagało znaczących zmian mentalnych w sposobie funkcjonowania administracji publicznej oraz sposobie współpracy z przemysłem i środowiskiem naukowym. Przykładem jest rozwiązanie problemu tzw. silosowości lub podejmowania decyzji w sposób zautomatyzowany, pozostawiającym coraz mniej miejsca dla ludzkiego osądu i luzu decyzyjnego.

Po szóste, autorzy nie mają wątpliwości, iż wykorzystanie sztucznej inteligencji w zarządzaniu federalnym systemem finansów publicznych, ze szczególnym uwzględnieniem kontroli finansów publicznych, dąży do optymalizacji procesów z zakresu zarządzania budżetem, wydatkowania środkami publicznymi i kontrolą finansów publicznych. Na przykład, wykorzystanie algorytmicznego komponentu CIRA poprawia alokację ograniczonych zasobów egzekwowania prawa oraz umożliwia przecięcie węzła gordyjskiego między dokładnością a wydajnością środków publicznych, zapewniając możliwy wzrost wydajności bez zmniejszania dokładności. Wreszcie autorzy są zdania, że podjęte w Stanach Zjednoczonych Ameryki działania z wykorzystaniem AI, na przykładzie Bureau of the Fiscal Service, mogą wpłynąć na zmianę paradygmatu w istocie zarządzania finansami publicznymi⁷⁰. Za postawieniem tezy w takim brzmieniu przemawia fakt, że celem zmiany nie jest jedynie optymalizacja obsługi procesu wydatkowania środków publicznych i ich przepływu z budżetu do beneficjentów oraz wzmocnienie kontroli środków publicznych, jest nim przede wszystkim umożliwienie analizy danych i na ich podstawie zrozumienie potrzeb i wymagań publicznych, a w konsekwencji ułatwienie realizowania polityki dla dobra ogółu i bezpieczeństwa narodowego.

BIBLIOGRAFIA

- Abramoff M.D., Lavin P.T., Birch M., Shah N., Folk J.C., Pivotal trial of an autonomous AI-based diagnostic system for detection of diabetic retinopathy in primary care office, „Nature Partner Journal Digital Medicine”, 28 sierpnia 2018, nr 38.
- Anderson J.M., Kalra N., Stanley K.D., Sorensen P., Samaras C., Oluwatola T.A., Autonomous Vehicle Technology: A Guide for Policymakers, Santa Monica, California, RAND Corporation, 2016.

69 Por. R. Rejmaniak, Bias in Artificial Intelligence Systems, „Białostockie Studia Prawnicze” 2021, z. 26, nr 3, s. 25–42.

70 Por. E. Ruśkowski, On Priority Research Problems in the Scope of Public Finance Control in Poland, „Białostockie Studia Prawnicze” 2021, z. 26, nr 4, s. 9–18.

- Bredeche N., Haasdijk E., Prieto A., Embodied Evolution in Collective Robotics: A Review, *Frontiers in Robotics and AI*, vol. 5, art. 12, 22 February 2018.
- Desai R.J., Matheny M. E., Johnson K., Marsolo K., Curtis L.H., Nelson J.C., Heagerty P.J., Maro J., Brown J., Toh S., Nguyen M., Ball R., Pan G.D., Wang S.V., Gagne J.J., Schneeweiss S., Broadening the reach of the FDA Sentinel system: A roadmap for integrating electronic health record data in a casual analysis framework, „*Nature*” 2021, nr 170.
- Dowling M.K., Terry A.T., Kirilichin N.L., Lee J.S., Blanchard J.C., United States Congressional COVID-19 Legislation: Recent Laws and Future Topics, „*West J Emerg Med.*” 2020, September 21(5).
- Duch W., Architektury kognitywne, czyli jak zbudować sztuczny umysł, (w:) R. Tadeusiewicz (red.) *Neurocybernetyka teoretyczna*, Warszawa 2009.
- Eichengreen B., *Exorbitant privilege. The Rise and the Fall of the Dollar and the Future of the International Monetary System*, New York 2011.
- Engstrom D.E., Ho D.E., Sharkey C.M., Cuéllar M.-F., *Government by Algorithm: Artificial Intelligence in Federal Administrative Agencies*, Report Submitted to the Administrative Conference of the United States, luty 2020.
- Flannery M.J., *Insights into the SEC’s Risk Assessment Programs*, Global Association of Risk Professionals 16th Annual Risk Assessment Convention, New York, 25 lutego 2015.
- Flannery M.J., Wyatt M., Butler T.J., McKessy S., *Testimony on Continued Oversight of the SEC’s Offices and Divisions*, The U.S. House of Representatives Committee on Financial Services Subcommittee on Capital Markets and Government Sponsored Enterprises, Washington, D.C., 21 kwietnia 2016.
- Geithner T., Treasury Order 136–01, Bureau of the Fiscal Service, U.S. Department of the Treasury, <https://home.treasury.gov/about/general-information/orders-and-directives/treasury-order-136-01>.
- Gribben T., *Strategic Plan Fiscal Year 2022–2026*, Bureau of the Fiscal Service.
- Halperin J.-L., *Law in Books and Law in Action: The Problem of Legal Change*, „*Maine Law Review*” 2011, vol. 64, nr 45.
- Harwell D., *Defense Department Pledges Billions Toward Artificial Intelligence Research*, „*Washington Post*”, 7 września 2018.
- Hołda A., Kutera M., Surdykowska S.T., *Oszustwa księgowe. Teoria i praktyka*, Warszawa 2006.
- Jackson C.W., *Bajki w świecie biznesu. Mroczna prawda o fałszowaniu sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN 2008.
- Johnson R.H., *Periods of Peril: The Window of Vulnerability and Other Myths*, „*Foreign Affairs*” 1983, vol. 61, nr 4 (Spring).
- Krasuski A., *Status prawny sztucznego agenta. Podstawy prawne zastosowania sztucznej inteligencji*, Monografie Prawnicze 2020.
- Kutz G., *Individual Disaster Assistance Programs: Framework for Fraud Prevention, Detection, and Prosecution*, Testimony Before U.S. Committee on Homeland Security, 12 lipca 2006.
- Lévy P., *L’intelligence collective. Pour une anthropologie du cyberspace*, La Découverte, Paris 1994.

- Moore M.H., *Creating Public Value: Strategic Management in Government*, „Harvard University Press”, 1 stycznia 1995.
- Newell A., *The Knowledge Level*, „Artificial Intelligence” 1982, nr 18.
- Nwana H.S., *Software Agents: An Overview*, „Knowledge Engineering Review” 1996, vol. 11, nr 3, October/November.
- Paprzycki M., *Agenci programowi jako metodologia tworzenia oprogramowania*, „e-Informatica Software Engineering Journal”, https://www.e-informatyka.pl/attach/Agenci_programowi_jako_metodologia_tworzenia_oprogramowania/422.pdf.
- Pound R., *Law in Books and Law in Action*, „American Law Review” 1910, vol. 44, nr 12.
- Rai A.K., *Machine Learning at the Patent Office: Lessons for Patents and Administrative Law*, „Iowa Law Review” 2019, vol. 104, nr 2617.
- Rejmaniak R., *Bias in Artificial Intelligence Systems*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2021, z. 26, nr 3.
- Ruśkowski E., *On Priority Research Problems in the Scope of Public Finance Control in Poland*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2021, z. 26, nr 4.
- Schmelzer R., *AI Is Keeping Watch Over Government Spending*, „Forbes”, 30 października 2021.
- Selfridge O.G., *Pandemonium: A Paradigm for Learning*, (w:) D.V. Blake, A.M. Uttley (red.), *Proceedings of the Symposium on Mechanisation of Thought Processes*, Her Majesty's Stationary Office, London 1959.
- Skuza S., Lizak R., *Propozycje ograniczenia nadużyć w VAT z wykorzystaniem rozwiązań Business Intelligence. Autorskie propozycje wniosków de lege ferenda*, (w:) D. Gajewski (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2017.
- Szczepanowska-Kozłowska K., 6.2. *Licencja otwarta*, (w:) E. Nowińska, U. Promińska, K. Szczepanowska-Kozłowska, *Prawa własności przemysłowej. Przedmiot, treść i naruszenie*, Warszawa 2021.
- Szostek D., *Is the Traditional Method of Regulation (the Legislative Act) Sufficient to Regulate Artificial Intelligence, or Should It Also Be Regulated by an Algorithmic Code?*, „Białostockie Studia Prawnicze 2021”, z. 26, nr 3.
- Tadeusiewicz R., *Modele elementów układu nerwowego w postaci sztucznych sieci neuronowych*, (w:) R. Tadeusiewicz (red.), *Neurocybernetyka teoretyczna*, Warszawa 2009.
- Vassiliadis P., *A Survey of Extract-Transform-Load Technology*, „International Journal of Data Warehousing and Mining” 2009, nr 5(3), lipiec-sierpień.
- White M.J., *Remarks at the International Institute for Securities Market Growth and Development, Securities and Exchange Commission, U.S. Securities and Exchange Commission*, 8 kwietnia 2016.

Zbigniew Ofiarski

Uniwersytet Szczeciński, Polska

zbigniew.ofiarski@usz.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1675-933X>

Kontrola obrotu złotem inwestycyjnym oraz złotem dewizowym w Rzeczypospolitej Polskiej – uwarunkowania i zasadnicze dylematy

Control of Trading Gold in Investment Gold in the Republic of Poland: Conditions and Fundamental Dilemmas

Abstract: Investment gold and foreign-exchange gold are special forms of gold in legal terms. The adoption of such a status is related to the regulation of the legal and factual circulation of gold and the performance of financial control in this regard, which at various stages of trading takes the form of tax, customs and fiscal or foreign-exchange control. The rules and procedure for controlling gold trading are regulated by the provisions of tax, customs, banking and foreign-exchange law. The aim of this study is to analyze and evaluate the applicable provisions of EU and national law regulating the scope of the regulation of gold trading and its control by tax, customs and fiscal authorities and the National Bank of Poland. The essence and application of the most important control instruments are presented, which are individual foreign-exchange permits, notification of the intention to transport gold across the state border, and special records and public registers kept by entrepreneurs. The hypothesis about the basic objectives (ensuring the safety of trading and preventing money laundering offenses) and additional purposes (collecting statistical data necessary to construct the assumptions of the state monetary system, tightening the tax system) of gold-trading control was positively verified. The research primarily used the dogmatic-legal method, and a complementary historical-legal method was used to present the main directions of the evolution of legislation in the field of regulating gold trading.

Keywords: financial control, gold trading, inspection authorities, organy kontroli, public finance, rationing

Słowa kluczowe: kontrola finansowa, obrót złotem, finanse publiczne, reglamentacja

Wprowadzenie

Złoto inwestycyjne i złoto dewizowe to szczególne, w aspekcie prawnym, rodzaje tego metalu szlachetnego z grupy miedziowców. Status prawny złota inwestycyjnego i dewizowego ukształtował polski ustawodawca, ale pod silnym wpływem prawodawcy unijnego, zasad gospodarki wolnorynkowej oraz standardów dotyczących bezpieczeństwa finansowego państwa. W zależności od stanu rzeczywistego, w jakim złoto występuje (nieprzerobiony lub przerobiony), może być ono surowcem do produkcji wyrobów albo przedmiotem inwestycji finansowych, szczególnie popularnych w okresach kryzysów gospodarczych¹ lub konfliktów zbrojnych². Złoto w powszechnym odczuciu symbolizuje stabilność i bezpieczeństwo finansowe zarówno z perspektywy jednostki, jak i państwa zainteresowanego przede wszystkim utrzymaniem odpowiednich zasobów rezerw dewizowych. Inwestorzy traktują złoto jako klasę aktywów pozwalającą zabezpieczyć siłę nabywczą pieniądza w okresach ponadprzeciętnego wzrostu inflacji. Funkcja złota jako środka tezauryzacji (waluta rezerwowa i inwestycyjna) wynika głównie z utrzymywania jego wartości w długim okresie³.

30 czerwca 2022 r. rezerwy złota zarządzane przez Narodowy Bank Polski (NBP) wynosiły 230 ton (tzn. 8392 sztabki o łącznej wartości 52,3 mld zł). Pod tym względem NBP zajmował 23 miejsce wśród banków centralnych na świecie oraz 11 miejsce wśród banków centralnych w Europie. Rezerwy polskiego złota są przechowywane w skarbcach NBP oraz w Banku Anglii (w 2021 r. sprowadzono z Banku Anglii do NBP ok. 104 tony złota). Szacuje się, że wszystkie banki centralne na świecie posiadają łącznie ok. 30 000 ton złota, w tym najwięcej w USA (8100 ton), Niemczech (3400 ton), Włoszech (2000 ton), Francji (2000 ton), Rosji (2000 ton) i Chinach (2000 ton). Podobne do polskich są rezerwy złota w Belgii (270 ton), natomiast w Szwecji (126 ton) są o ok. 45% mniejsze niż w Polsce⁴. Inwestorzy, głównie osoby fizyczne, angażują znaczące środki w złoto. Ilość i wartość zakupów złota inwestycyjnego w Polsce przez krajowe i zagraniczne osoby fizyczne (zwłaszcza z Niemiec) systematycznie się zwiększa. W 2021 r. w Mennicy Polskiej i w Mennicy Skarbowej zakupiono łącznie 7,6 tony złota, a w 2020 r. tylko 3,9 tony złota. Dynamika wzrostu zakupów rok do roku wyniosła 194,87%. Popularność inwestowania w bezpieczne aktywa, a tak

- 1 A. Kasprzak-Czelej, *Metale szlachetne jako klasa aktywów*, „Polityki Europejskie, Finanse i Marketing” 2018, nr 19, s. 53; M. Potrykus, *Inwestycja w złoto – bezpieczna przystań, zabezpieczenie czy źródło dywersyfikacji dla polskiego inwestora*, „Nauki o Finansach” 2015, nr 3, s. 204.
- 2 M. Salamaga, *Efektywność krótkoterminowych inwestycji w złoto*, „Prace Naukowe UE we Wrocławiu” 2014, nr 371, s. 278.
- 3 I. Pszczółka, *Znaczenie złota w oficjalnych rezerwach dewizowych banków centralnych*, „Studia Ekonomiczne, Prawne i Administracyjne” 2016, nr 1, s. 72.
- 4 <https://www.zadluzenia.com/ile-zlota-ma-polska> (12.08.2022).

jest oceniane złoto inwestycyjne, wzrosła w okresie pandemii COVID-19 oraz szybko zwiększającej się inflacji⁵.

Obrót złotem inwestycyjnym i dewizowym to wszelkie sposoby przenoszenia jego własności (obrotu prawnego) oraz różne metody jego przemieszczania przez granice państwa (obrotu faktycznego). Reglamentacja obrotu złotem i stosowane w związku z tym instrumenty prawne w postaci koncesji, zezwoleń i obowiązków prowadzenia specjalnych ewidencji lub przekazywania informacji ustawowo wskazanym organom mają zapewniać bezpieczne dokonywanie transakcji na rynku. Skutki obrotu złotem inwestycyjnym i złotem dewizowym mogą także ujawniać się w sektorze finansów publicznych, w szczególności wpływać na procesy wydawania i gromadzenia środków publicznych z danin publicznych wymierzanych i pobieranych na różnych etapach obrotu złotem. Transakcje na rynku złota, a także rezerwy złota gromadzone przez państwo wywierają wpływ na system monetarny państwa i siłę nabywczą pieniądza krajowego oraz jego kursy wobec innych walut. W związku z tym niezbędne jest wykonywanie kontroli obrotu złotem, a istotną rolę w tym zakresie pełnią organy podatkowe, organy administracji probierczej, organy celno-skarbowe oraz NBP. Uwzględniając zakres i charakter reglamentacji obrotu złotem, kontrola, w zależności od okoliczności, jest wykonywana jako kontrola podatkowa, probiercza (miernicza, pomiarowa), dewizowa lub celno-skarbowa.

Cel opracowania stanowi analiza oraz ocena regulacji prawnych określających status prawny złota inwestycyjnego i złota dewizowego oraz jego wpływ na zakres i instrumenty kontroli obrotu złotem. Zbadano także wpływ statusu złota na możliwość uzyskiwania dochodów publicznych z podatków i opłat związanych z transakcjami złotem oraz nabywaniem uprawnień do legalnego dokonywania nim obrotu. Sformułowano hipotezę, według której kontrola obrotu złotem wykonywana jest przede wszystkim w celu zachowania bezpiecznych warunków dokonywania transakcji i ograniczania działalności związanej z „praniem pieniędzy”. Istotne są także gromadzone w toku kontroli dane statystyczne wykorzystywane w konstruowaniu założeń systemu pieniężnego państwa, będącego ważnym elementem składowym finansów państwa. Stabilny system pieniężny ma pozytywny wpływ na gospodarkę i może być ważnym jej zabezpieczeniem w okresach kryzysu⁶. Efekty fiskalne wynikające z właściwie wykonywanej kontroli obrotu złotem mają również istotne znaczenie dla finansów publicznych, ale nie powinny dominować w działalności organów kontroli. W opracowaniu zastosowano metodę dogmatycznoprawną jako metodę podstawową oraz uzupełniająco metodę historycznoprawną do prezentacji głównych kierunków ewolucji ustawodawstwa w zakresie reglamentacji obrotu złotem. Przedstawiono również podstawowe dane liczbowe obrazujące inwestycje w złoto.

5 <https://www.bankier.pl/wiadomosc/Polacy-kupuja-zloto-na-potege-8313607.html> (12.08.2022).

6 Z. Ofiarski, Założenia polityki pieniężnej Rady Polityki Pieniężnej a ochrona ustroju pieniężnego jako wartości publicznej, „Białostockie Studia Prawnicze” 2020, z. 25, nr 1, s. 117.

1. Pojęcie i postaci złota inwestycyjnego

Definicje złota inwestycyjnego zawarte w przepisach prawa unijnego oraz prawa polskiego nie są w pełni identyczne. Według art. 344 i art. 345 dyrektywy nr 2006/112/WE⁷ złoto inwestycyjne to:

- a) złote sztabki lub płytki o masie akceptowanej na rynkach złota i próbie co najmniej 995 tysięcznych, bez względu na to, czy są reprezentowane przez papiery wartościowe (państwa członkowskie mogą wyłączyć z tego zbioru małe sztabki lub płytki o masie 1 grama lub mniejszej). Mennica Polska i Mennica Skarbowa oferują złote sztabki o różnej wadze określonej w gramach, np. 1, 2, 5, 10, 20, 50, 100, 250, 500, 1000. Ograniczono się jedynie do wskazania rodzaju przedmiotów, tj. sztabki lub płytki o określonej próbie, będących złotem inwestycyjnym i nie wskazano innych parametrów odróżniających sztabki od płytek oraz sztabki i płytki od innych podobnych przedmiotów⁸;
- b) złote monety o próbie co najmniej 900 tysięcznych, wybite po 1800 roku, które są lub były prawnym środkiem płatniczym w państwie pochodzenia i zwykle sprzedawane po cenie nieprzekraczającej wartości wolnorynkowej złota zawartego w monecie o więcej niż 80% (od 1999 r. państwo członkowskie musi informować Komisję Europejską (KE) przed 1 lipca każdego roku o monetach spełniających ww. kryteria, wprowadzonych do obrotu w danym państwie, natomiast przed 1 grudnia każdego roku KE publikuje wykaz tych monet w serii „C” Dziennika Urzędowego Unii Europejskiej⁹).

Definicję złota inwestycyjnego, zawartą w art. 121 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁰, w porównaniu do standardów unijnych zmodyfikowano w niewielkim zakresie. Obok złotych sztabek i płytek wymieniono tylko złoto reprezentowane przez papiery wartościowe i zrezygnowano ze złota niereprezentowanego przez takie papiery. W przypadku złotych monet wymienionych w pkt b) w polskiej ustawie podatkowej wskazano identyczne warunki, jak w przepisach unijnych, ale jednocześnie wyraźnie zastrzeżono konieczność ich łącznego spełnienia przez określony typ monety. Konkludując, w unijnej i krajowej definicji złoto inwestycyjne jest traktowane jako przedmiot inwestycji i należy je odróżnić od złota

7 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 ze zm.).

8 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 11 lutego 2014 r., IPPP2/443-1364/13-2/BH, LEX nr 221574; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 18 października 2013 r., ITPP2/443-729/13/AK, LEX nr 208544.

9 W wykazie z dnia 3 listopada 2021 r., obowiązującym w 2022 r. (Dz. Urz. UE C 446 z 3.11.2021, s. 14) wymieniono łącznie 209 rodzajów złotych monet z 27 państw członkowskich, najwięcej z Austrii (20), Francji (19), Węgier (17), Hiszpanii (16) i Polski (15), natomiast najmniej z Cypru (1), Estonii (1), Rumunii (1), Irlandii (2), Danii (3), Niemiec (3), Słowacji (3) oraz Słowenii (4).

10 Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm., dalej u.p.t.u.

będącego surowcem do produkcji na przykład biżuterii lub monet. W wyżej przedstawionych definicjach uwzględniono przesłankę czystości złota oraz postać, w jakiej się ono znajduje¹¹. Złoto inwestycyjne w wyniku przetworzenia (granulacji) traci ten status w sensie prawnym nawet wtedy, gdy nie zachodzą w nim różnice pod względem chemicznym i ilościowym¹².

2. Obowiązek ewidencjonowania transakcji dotyczących złota inwestycyjnego

W art. 356 dyrektywy nr 2006/112/WE na państwa członkowskie nałożono obowiązek zapewnienia, aby przedsiębiorcy w obrocie złotem inwestycyjnym prowadzili przynajmniej księgowość obejmującą wszystkie transakcje związane z tym złotem i przechowywali dokumenty umożliwiające identyfikację jego nabywców. Ustalono jednocześnie, że przedsiębiorcy powinni przechowywać takie informacje przez co najmniej pięć lat. Uprawniono również państwa członkowskie do wprowadzenia obowiązków równoważnych na mocy środków przyjętych zgodnie z innymi przepisami prawa unijnego¹³ lub ustanowienia bardziej rygorystycznych obowiązków, zwłaszcza w zakresie prowadzenia specjalnej ewidencji lub specjalnych wymogów księgowania transakcji dotyczących złota inwestycyjnego.

Efektom implementacji tych obowiązków jest art. 125 w zw. z art. 109 ust. 3 u.p.t.u., stanowiący, że podatnicy dokonujący dostaw złota inwestycyjnego muszą prowadzić ewidencję zawierającą dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowującej, w szczególności dotyczące:

- rodzaju sprzedaży i podstawy opodatkowania, kwoty podatku należnego i jego korekty, z podziałem na stawki podatku;
- kwoty podatku naliczonego obniżającego kwotę podatku należnego, w tym korekty podatku naliczonego;
- kontrahentów;
- dowodów sprzedaży i zakupów;
- nabywców, umożliwiające jego identyfikację.

11 A. Bartosiewicz, VAT komentarz, Warszawa 2022, s. 1539.

12 Wyroki WSA w Warszawie: z dnia 29 sierpnia 2017 r., III SA/Wa 1452/16, Legalis nr 1845035 i z dnia 15 grudnia 2015 r., III SA/Wa 73/15, Legalis nr 1405650.

13 W szczególności mogą to być środki określone w dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniającej rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE (Dz. Urz. UE L 141 z 5.6.2015, s. 73 ze zm.).

Standardy formalne dotyczące prowadzenia ewidencji uniemożliwiają anonimowe nabycie złota inwestycyjnego. Na podstawie zapisów tej ewidencji można prowadzić kontrolę następczą transakcji, których przedmiotem było złoto inwestycyjne. Obowiązek prowadzenia takiej ewidencji jest jednym z elementów szczególnej procedury podatku od towarów i usług, dotyczącej złota inwestycyjnego¹⁴. Ze względu na specyficzne regulacje dotyczące złota inwestycyjnego jest ona wyjątkiem od ogólnych zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług¹⁵. W jej ramach uregulowano także zwolnienie od podatku: dostawy (w tym związanej z wykonaniem umowy komisju¹⁶), wewnątrzwspólnotowego nabycia, importu złota inwestycyjnego (w tym reprezentowanego przez certyfikaty na złoto asygnowane lub nieasygnowane), obrotów na rachunkach złota, pożyczek w złocie i operacji typu swap w złocie, z którymi wiąże się prawo własności lub roszczenie do złota inwestycyjnego, a także transakcje dotyczące złota inwestycyjnego związane z kontraktami typu futures i forward, powodujące przeniesienie prawa własności lub roszczenia do złota inwestycyjnego. Zwolnienie to podobne jest do rozwiązań właściwych dla usług finansowych. Wniosek ten jest uzasadniony, ponieważ transakcje dotyczące złota inwestycyjnego są szczególnego rodzaju substytutem transakcji finansowych. Racjonalne jest zrównanie takich transakcji z punktu widzenia neutralności podatku od towarów i usług¹⁷. Szczególna procedura obejmuje także uprawnienie podatnika do rezygnacji ze zwolnienia podatkowego w przypadkach wyczerpująco wyliczonych w ustawie¹⁸ oraz do odliczenia od kwoty podatku należnego kwoty podatku naliczonego od nabycia towarów lub usług związanych z wytworzeniem lub przetworzeniem złota inwestycyjnego.

3. Istota i formy złota dewizowego

Legalną definicję pojęcia „złoto dewizowe” zawarto w art. 2 ust. 1 pkt 13 ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. Prawo dewizowe¹⁹. Jest to złoto w stanie nieprzerobionym oraz w postaci sztab, monet bitych po 1850 r., a także półfabrykatów, z wyjątkiem stosowanych w technice dentystycznej. Złotem dewizowym są także przedmioty ze złota zazwyczaj niewytwarzane z tego kruszcu. Definiowane w ten sposób złoto dewizowe

14 M. Wystrychowski, *Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów*, Zakamycze Kraków 2005, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369148326/246?tocHit=1> (16.9.2022).

15 Wyrok NSA z dnia 7 sierpnia 2014 r., I FSK 1355/13, Legalis nr 1068598.

16 Wyrok NSA z dnia 6 lutego 2019 r., I FSK 214/17, LEX nr 2670515.

17 W. Kieszkowski, *Opcja opodatkowania VAT usług finansowych*, „Monitor Podatkowy” 2022, nr 2, s. 38.

18 A. Halasz, *Konsekwencje podatkowe w podatku od towarów i usług obrotu złotem dewizowym*, (w:) W. Miemiec (red.), *Księga Jubileuszowa ku czci Profesor Krystyny Sawickiej*. Gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprawne, Wrocław 2017, s. 540.

19 Dz.U. z 2022 r. poz. 309, dalej u.p.d.

włączono do większego zbioru, jakim są wartości dewizowe, w którego ramach zawierają się jeszcze zagraniczne środki płatnicze (waluty obce i dewizy) oraz platyna dewizowa. Waluty obce to znaki pieniężne (banknoty i monety) będące poza Polską prawnym środkiem płatniczym, a także wycofane z obiegu, lecz podlegające wymianie. Na równi z walutami obcymi traktuje się wymienne rozrachunkowe jednostki pieniężne stosowane w rozliczeniach międzynarodowych, zwłaszcza jednostkę rozrachunkową Międzynarodowego Funduszu Walutowego (SDR). Dewizy to papiery wartościowe i inne dokumenty pełniące funkcję środka płatniczego, wystawione w walutach obcych. W odniesieniu do platyny dewizowej przyjęto identyczne warunki jak wobec złota dewizowego.

Z ustawowej definicji złota dewizowego wynika, że może ono występować w kilku postaciach. Jedną z nich jest złoto w stanie nieprzerobionym (naturalnym, surowym), czyli wydobyte ze złoża w formie złotego piasku, grudek, bryłek, samorodków lub nuggetów²⁰. Pozostałe formy złota dewizowego są efektem określonych procesów technologicznych, polegających na przetworzeniu złota wydobytego ze złoża. Prawny status złota dewizowego mają sztaby (sztabki) oraz monety. Zasadnicza różnica między monetą i sztabą pod względem weryfikacji ich autentyczności polega na tym, że złota moneta nie jest zapakowana, natomiast sztaby są zamieszczane w zintegrowanych pudełkach wraz z certyfikatem. Ponadto złote monety powinny być wyprodukowane po 1850 r. Złote monety w zależności od spełnianych kryteriów ustawowych będą wyłącznie złotem inwestycyjnym (wybite po 1800 r., ale przed 1850 r., odpowiednio wysoka próba złota, pełnienie funkcji środka płatniczego aktualnie lub w przeszłości, sprzedaż po cenie nieprzekraczającej o więcej niż 80% wartość wolnorynkową złota zawartego w monecie) lub wyłącznie złotem dewizowym (wybite po 1850 r. i nie ma znaczenia pełnienie w jakimkolwiek okresie funkcji środka płatniczego, a wykonane mogą być także ze złota o stosunkowo niskiej próbie). Na prawny status złotych monet nie wpływa to, czy są one zabytkiem ruchomym, czy też nie spełniają tego kryterium²¹. Monety złote można jednocześnie zaliczyć do kategorii „złoto inwestycyjne” oraz „złoto dewizowe”, o ile zostały wybite po 1850 r. i spełniają pozostałe warunki dotyczące złota inwestycyjnego.

Do kategorii „złoto dewizowe” zakwalifikowano także półfabrykaty (z wyjątkiem stosowanych w technice dentystycznej), a więc różne półwyroby przeznaczone do dalszego przerobu, np. bloki, blachy, druty, zlewki, taśmy. Status złota dewizowego mają także złote przedmioty zazwyczaj niewytwarzane z tego kruszcu, np. kłamki, zawiasy, okucia do mebli, popielniczki, sztucce²². Nie są złotem dewizowym wyroby zazwyczaj wytwarzane z tego kruszcu, zwłaszcza biżuteria (obrączki, pierścionki, łańcuszki, medaliki, bransolety, zegarki), a także inne wyroby, np. medale, ordery, spinki

20 T. Grzegorzczak, *Ustawa Prawo dewizowe. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 29.

21 R. Pyzel, *Obrót złotem w kraju i z zagranicą*, Warszawa 1992, s. 54.

22 *Ibidem*.

do mankietów, szpilki do krawatów. Złoto często wykorzystuje się do produkcji półprzewodników, światłowodów lub niektórych kosmetyków.

4. Ewolucja ograniczeń w obrocie złotem dewizowym

Zakres i instrumenty reglamentacji obrotu złotem w polskim ustawodawstwie ewoluowały od restrykcyjnych zakazów jego posiadania do ograniczonego obowiązku zgłaszania informacji o określonych czynnościach faktycznych dotyczących tego obrotu. Bezwzględny zakaz wywozu za granicę złota we wszelkiej postaci (monety, sztaby, wyroby oraz złoto w stanie nieprzerobionym) obowiązywał w latach 1919–1924. Osoba opuszczająca granice Polski mogła wywieźć do własnego użytku następujące przedmioty złote: jedną obrączkę ślubną, jeden zegarek kieszonkowy ewentualnie z łańcuszkiem lub dewizką, dwa pierścionki, parę kolczyków. W szczególnych wypadkach Minister Skarbu mógł zezwolić na wywóz za granicę także innych wyrobów ze złota. Osoby naruszające ten zakaz podlegały karze pozbawienia wolności do jednego roku i karze grzywny, a wywożone przedmioty konfiskowano²³. W latach 1925–1936 zakaz ten częściowo złagodzono i zabroniono wywozu za granicę złota w sztabach i monetach oraz w postaci odlewów nieposiadających znamion wyrobu gotowego, a także w stanie nieprzerobionym we wszelkiej postaci. W tym okresie umożliwiono wywóz za granicę złota w tych postaciach, o ile wywoźący udowodnił, że przywiózł poprzednio z zagranicy taką samą jego ilość w którejkolwiek z tych postaci²⁴.

Od połowy 1936 r. do 1939 r. oraz w latach 1945–1950 tylko po uzyskaniu zezwolenia dewizowego dopuszczano handel złotem²⁵ (tzn. zawieranie lub wykonywanie wszelkich umów, w których wyniku miało nastąpić lub następowało przeniesienie własności lub posiadania złota), sprowadzanie go z zagranicy i wywóz za granicę, a także stawianie go do dyspozycji cudzoziemców. Osoby fizyczne i prawne, mające miejsca zamieszkania lub siedzibę w Polsce, były obowiązane zgłosić i zaofiarować do skupu instytucjom wskazanym przez prawodawcę złoto posiadane za granicą²⁶. W la-

23 Dekret z dnia 4 lutego 1919 r. o zakazie wywozu kruszców w monetach, sztabach i wyrobach (Dz.U. Nr 13, poz. 144); ustawa z dnia 15 lipca 1920 r. o zakazie wywozu za granicę kruszców szlachetnych (Dz.U. Nr 62, poz. 404).

24 Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 27 sierpnia 1924 r. o zakazie wywozu za granicę złota i srebra (Dz.U. Nr 79, poz. 770); rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 15 lutego 1928 r. w sprawie wywozu za granicę złota (Dz.U. Nr 18, poz. 156 ze zm.).

25 Złotem dewizowym w tym okresie były monety złote stanowiące w każdym kraju ustawowy środek płatniczy lub niemające nigdzie obiegu ustawowego, a także złoto w sztabach, w postaci odlewów i przedmiotów nieposiadających znamion gotowego do użytku wyrobu oraz w stanie nieprzerobionym we wszelkiej postaci.

26 Dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 26 kwietnia 1936 r. w sprawie obrotu pieniężnego z zagranicą oraz obrotu zagranicznymi i krajowymi środkami płatniczymi (Dz.U. z 1938 r. Nr 86, poz. 584 ze zm.).

tach 1950–1952 zwiększono ograniczenia dotyczące posiadania złotych monet i złota (z wyjątkiem wyrobów użytkowych)²⁷. Nielegalne posiadanie lub obrót wartościami dewizowymi uznawano za transakcje naruszające interesy gospodarki narodowej²⁸. Bez zezwolenia dewizowego nie wolno było posiadać takich walorów, a naruszenie zakazu zagrożono karą pozbawienia wolności. Osoby, które przed wejściem w życie przepisów ustawy posiadały takie walory, były obowiązane w ciągu dwóch tygodni zgłosić je do NBP oraz sprzedać temu bankowi po obowiązującym kursie lub złożyć wnioski o zezwolenie na dalsze ich posiadanie. W przypadku odmowy zezwolenia na dalsze posiadanie złotych monet i złota posiadacz w ciągu tygodnia musiał sprzedać te walory NBP po obowiązującym kursie albo je zdeponować w tym banku. Celem tych regulacji było jak najszersze zabezpieczenie interesów gospodarczych państwa²⁹. Restrykcyjna w tym okresie reglamentacja obrotu złotem dewizowym i innymi wartościami dewizowymi nie doprowadziła do planowanego wzrostu państwowych zasobów tych walorów³⁰. W ustawie dewizowej z dnia 28 marca 1952 r.³¹ kontynuowano zakazy posiadania złota dewizowego, jego wywozu za granicę i przywozu do kraju, ale mogły być one łagodzone w drodze zezwoleń dewizowych.

Istotny przełom nastąpił w 1983 r. – polegał na rozszerzeniu zakresu uprawnień do posiadania złota dewizowego. Na osoby krajowe i zagraniczne nałożono jednak obowiązek zgłaszania do NBP ich mienia, a więc także złota dewizowego, znajdującego się odpowiednio za granicą lub w kraju. Zgłoszeniu podlegała także utrata takiego mienia. Informacje o zgłoszonym mieniu chroniono w trybie właściwym dla tajemnicy bankowej. Wywóz za granicę złota dewizowego był możliwy po uzyskaniu zezwolenia dewizowego³². Od 1989 r. wzmocniono uprawnienia do złota dewizowego, ponieważ w miejsce ogólnego pojęcia „posiadanie” wprowadzono regułę, że wartości dewizowe, w tym złoto dewizowe, mogły być przedmiotem własności osób krajowych w Polsce i za granicą oraz osób zagranicznych w Polsce. W ten sposób ostatecznie zrezygnowano z „monopolu dewizowego państwa” i wprowadzono zasadę własności wartości dewizowych i swobodnego nimi obrotu³³, przy czym jego ograniczenia mogła określać tylko ustawa. Obowiązek uzyskania zezwolenia dewizowego dotyczył m.in.: wywozu za granicę złota dewizowego, przeniesienia między osobą krajową a zagraniczną własności złota dewizowego znajdującego się w kraju,

27 Ustawa z dnia 28 października 1950 r. o zakazie posiadania walut obcych, monet złotych, złota i platyny oraz zastrzeżeniu kar za niektóre przestępstwa dewizowe (Dz.U. Nr 50, poz. 460).

28 Wyrok SN z dnia 15 grudnia 1952 r., I K 1008/52, LEX nr 117214; wyrok SN z dnia 15 września 1952 r., I K 489/52, LEX nr 164324.

29 Wyrok SN z dnia 17 września 1951 r., I K 213/51, LEX nr 161106.

30 E. Ruśkowski, *Prawo dewizowe*, Warszawa 1997, s. 81.

31 Dz.U. Nr 21, poz. 133.

32 Ustawa z dnia 22 listopada 1983 r. *Prawo dewizowe* (Dz.U. Nr 63, poz. 288).

33 E. Ruśkowski, *Komentarz do ustawy Prawo dewizowe z uwzględnieniem orzecznictwa i praktyki*, Warszawa 1994, s. 30.

przeniesienia wierzytelności lub zobowiązania, których przedmiotem było złoto dewizowe znajdujące się w kraju. Osoby krajowe mogły swobodnie przyjmować darowizny złota dewizowego od osób zagranicznych oraz rozporządzać nim w testamencie³⁴.

Tendencję liberalizowania obrotu złotem dewizowym kontynuowano w kolejnej obowiązującej ustawie dewizowej³⁵. Dopuszczono swobodny obrót złotem dewizowym w kantorach walutowych, a transakcje zakupu i sprzedaży mogły być zawierane zarówno z krajowymi, jak i zagranicznymi osobami fizycznymi. Utrzymano obowiązek uzyskania zezwolenia dewizowego na transfer za granicę złota dewizowego. Rozwiązanie to było spójne z ówczesnym ogólnym założeniem systemowym polegającym na objęciu reglamentacją dewizową transferu wartości dewizowych za granicę³⁶. Od 12 stycznia 1999 r. w zakresie reglamentacji obrotu złotem dewizowym istotną zmianą było zniesienie obowiązku zgłaszania do NBP przez osoby krajowe i osoby zagraniczne ich mienia znajdującego się odpowiednio za granicą lub w kraju³⁷. Dopuszczono także swobodny wywóz za granicę monet złotych emitowanych i sprzedawanych przez NBP³⁸.

W aktualnie obowiązującej ustawie dewizowej z dnia 27 lipca 2002 r. początkowo wprowadzono ograniczenia dotyczące wywozu oraz wysyłania za granicę złota dewizowego niezależnie od jego wartości³⁹ (oprócz wywozu i wysyłania przez nie-rezydentów złota dewizowego przywiezionego przez nich uprzednio do Polski i pisemnie zgłoszonego organom celnym lub organom Straży Granicznej wykonującym kontrolę celną). Ograniczenia w tym zakresie zniesiono od dnia 21 kwietnia 2007 r.⁴⁰ Uznano, że zakres reglamentacji obrotu złotem dewizowym można ukształtować ogólnym zezwoleniem dewizowym zawartym w rozporządzeniu Ministra Finansów⁴¹. W ustawie pozostawiono tylko obowiązek zgłoszenia organom wykonującym graniczną kontrolę celną przywozu do kraju oraz wywozu za granicę złota dewizowego.

34 Ustawa z dnia 15 lutego 1989 r. Prawo dewizowe (Dz.U. Nr 6, poz. 33 ze zm.).

35 Ustawa z dnia 2 grudnia 1994 r. Prawo dewizowe (Dz.U. Nr 136, poz. 703).

36 W. Wójtowicz, Reglamentacja obrotu dewizowego w okresie transformacji gospodarczej, „Studia Prawnicze” 1994, nr 1(4), s. 132.

37 Ustawa z dnia 18 grudnia 1998 r. Prawo dewizowe (Dz.U. Nr 160, poz. 1063).

38 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 stycznia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy – Prawo dewizowe (Dz.U. Nr 1, poz. 2).

39 W. Wójtowicz, Zmiany w polskim prawie dewizowym, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 12, s. 9.

40 Ustawa z dnia 26 stycznia 2007 r. o zmianie ustawy – Prawo dewizowe oraz innych ustaw (Dz.U. Nr 61, poz. 410).

41 Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Prawo dewizowe oraz ustawy – Kodeks karny skarbowy, druk nr 775 Sejmu RP V kadencji, s. 10.

5. Zakres i instrumenty kontroli obrotu złotem dewizowym

Ustawowe ograniczenia obrotu złotem dewizowym mogą być eliminowane ogólnymi oraz indywidualnymi zezwoleniami dewizowymi. Do 1998 r. zezwolenia ogólne wydawano w formie zarządzeń właściwych ministrów (Ministra Finansów, Ministra Handlu Zagranicznego i Gospodarki Morskiej, Ministra Handlu Zagranicznego, Ministra Współpracy Gospodarczej z Zagranicą). Od 1999 r. mają one formę rozporządzeń wydawanych tylko przez Ministra Finansów⁴². Ich ustalenia nie dotyczą konkretnych czynności obrotu dewizowego, lecz generalnie określonych sytuacji w tym obrocie⁴³. Zezwoleń ogólnych w zasadzie nie wykorzystuje się do kontroli obrotu dewizowego, ale w ich treści można ustalać warunki, od których spełnienia uzależnia się możliwość skorzystania z takiego zezwolenia, np. ujawnienie danej czynności obrotu dewizowego właściwym organom, złożenie pisemnej deklaracji, przekazanie informacji. W tym zakresie można dostrzegać marginalną funkcję kontrolną ogólnych zezwoleń dewizowych. Rezultatem wydania takiego zezwolenia jest zwiększenie obszaru swobody obrotu dewizowego i w różnych okresach służyły one do realizacji określonych założeń polityki dewizowej państwa.

Indywidualne zezwolenia dewizowe aktualnie wydaje Prezes NBP w drodze decyzji administracyjnych. Przed 15 marca 1989 r. mogli wydawać takie zezwolenia także Minister Finansów oraz Minister Handlu Zagranicznego. Wydawane są one na wniosek konkretnego podmiotu i dotyczą konkretnych czynności obrotu dewizowego⁴⁴. Obowiązek uzyskania indywidualnego zezwolenia dewizowego związany jest z przeprowadzaniem przez uprawniony organ wstępnej kontroli zaplanowanej czynności obrotu dewizowego⁴⁵. Istotą tych zezwoleń jest ich udzielanie *ex ante*, tzn. warunkiem legalności dokonania czynności zakazanej przez ustawę Prawo dewizowe jest uzyskanie zezwolenia na jej dokonanie w sytuacjach określonych w ustawie. Działaniem nielegalnym byłoby wydanie przez Prezesa NBP indywidualnego zezwolenia dewizowego *ex post*⁴⁶. Ustawodawca nie ustalił dwuinstancyjnego postępowania w NBP w sprawach indywidualnych zezwoleń dewizowych ani nie upoważnił Prezesa NBP do wprowadzenia takiej procedury⁴⁷. Zgodnie z art. 8 ust. 5 u.p.d. Prezes NBP może upoważnić do załatwiania spraw dotyczących indywidualnych zezwoleń dewizowych wyłącznie dyrektorów departamentów centrali NBP oraz dyrektorów

42 Z. Ofiarski, *Prawo dewizowe. Komentarz*, Kraków 2003, s. 111.

43 E. Fojcik-Mastalska, *Zezwolenie dewizowe w polskim prawie dewizowym*, Wrocław 1975, s. 101.

44 E. Ruśkowski, *Zasady udzielania indywidualnych zezwoleń dewizowych*, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 5, s. 28.

45 J.J. Skoczylas, *Polskie prawo dewizowe*, Warszawa 1994, s. 113.

46 E. Ruśkowski, *Sądowa kontrola wydawania zezwoleń dewizowych, cz. II*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1996, nr 11, s. 29.

47 E. Ruśkowski, *Instancje w sprawach indywidualnych zezwoleń*, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 6, s. 29.

oddziałów NBP lub jednostek równorzędnych, ale nawet w takich przypadkach od decyzji właściwego dyrektora nie służy odwołanie do Prezesa NBP.

W aktualnie obowiązującej ustawie dewizowej reglamentację obrotu złotem dewizowym wyraźnie ograniczono. Zgodnie z art. 9 pkt 7 u.p.d. bez zezwolenia dewizowego zabronione jest nabywanie przez rezydentów⁴⁸ – zarówno bezpośrednio, jak i za pośrednictwem innych podmiotów – wartości dewizowych, w tym złota dewizowego, zbywanych przez nierezydentów z krajów trzecich⁴⁹, w zamian za inne wartości dewizowe lub krajowe środki płatnicze. Zakazu tego, w odniesieniu do złota dewizowego, nie eliminuje ogólne zezwolenie dewizowe⁵⁰, a więc rezydent zainteresowany nabyciem złota dewizowego od nierezydenta z kraju trzeciego powinien wystąpić z wnioskiem do Prezesa NBP o wydanie indywidualnego zezwolenia dewizowego. Nie jest reglamentowany obrót złotem dewizowym dokonywany między rezydentami, a także między rezydentami oraz nierezydentami z państw Unii Europejskiej (UE), Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) lub Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

Według art. 18 u.p.d. rezydenci i nierezydenci przekraczający granicę państwową muszą pisemnie zgłaszać organom celnym lub organom Straży Granicznej przywóz do Polski oraz wywóz za granicę złota dewizowego bez względu na ilość i jego wartość. Nie jest wykonaniem obowiązku zgłoszenia podanie w nim nieprawdziwych danych. Obowiązek zgłoszeniowy dotyczący przywożonych i wywożonych wartości dewizowych, w tym złota dewizowego, a także krajowych środków płatniczych jest uzasadniony potrzebą zbierania danych statystycznych. Wykonywana w tym zakresie kontrola służy także przeciwdziałaniu wprowadzania do obrotu środków pochodzących z nielegalnych źródeł, czyli tzw. prania pieniędzy⁵¹. Organy kontroli uprawniono na podstawie art. 20 u.p.d. do żądania, a rezydentów i nierezydentów zobowiązano do okazania, na żądanie tych organów, przywożonego do kraju i wywożonego za granicę złota dewizowego. Organy kontroli mogą w celu sprawdzenia, czy przywóz do kraju złota dewizowego oraz jego wywóz za granicę odbywa się zgodnie z przepisami

48 Rezydentami są: osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania w Polsce oraz osoby prawne mające siedzibę w Polsce, a także inne podmioty mające siedzibę w Polsce, posiadające zdolność zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu, a także znajdujące się w Polsce oddziały, przedstawicielstwa i przedsiębiorstwa utworzone przez nierezydentów. Status rezydenta mają również polskie przedstawicielstwa dyplomatyczne, urzędy konsularne i inne polskie przedstawicielstwa oraz misje specjalne, korzystające z immunitetów i przywilejów dyplomatycznych lub konsularnych.

49 Kraje trzecie to państwa niebędące państwami członkowskimi Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, a także ich terytoria zależne, autonomiczne i stowarzyszone oraz terytoria zależne, autonomiczne i stowarzyszone państw członkowskich Unii Europejskiej.

50 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2009 r. w sprawie ogólnych zezwoleń dewizowych (Dz.U. Nr 69, poz. 597).

51 R. Kubiak, *Prawo dewizowe*, Warszawa 2004, s. 171.

ustawy, podejmować czynności kontrolne w trybie i na zasadach określonych w przepisach o kontroli celno-skarbowej⁵² lub kontroli granicznej⁵³.

Zgodnie z art. 85 u.KAS kontrola celno-skarbowa dotycząca przestrzegania przepisów prawa dewizowego w zakresie ograniczeń i obowiązków określonych dla rezydentów i nierezydentów oraz warunków udzielonych na ich podstawie zezwoleń dewizowych kończy się wynikiem kontroli. Powinien on zawierać w szczególności: oznaczenie organu, wskazanie kontrolowanego, datę wydania, zakres kontroli, informację o stwierdzonych nieprawidłowościach lub ich braku, podpis naczelnika urzędu celno-skarbowego albo osoby upoważnionej z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego.

Na podstawie art. 21 u.p.d. Minister Finansów, w porozumieniu z Ministrem Spraw Wewnętrznych, określił w drodze rozporządzenia: sposób potwierdzenia przywozu do kraju oraz wywozu za granicę wartości dewizowych (w tym złota dewizowego), a także wzory zgłoszenia przywozu oraz wywozu⁵⁴. Celem tej szczególnej procedury jest gromadzenie informacji koniecznych do współpracy z organami informacji finansowej. Potwierdzenie przywozu do kraju i wywozu za granicę złota dewizowego następuje przez odcisnięcie pieczęci używanej przez organ kontroli na obydwu egzemplarzach pisemnego zgłoszenia przywozu lub wywozu oraz zamieszczenie na nich podpisu funkcjonariusza celnego albo funkcjonariusza Straży Granicznej. Zgłoszenie po jego potwierdzeniu zatrzymuje organ dokonujący kontroli.

W rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2009 r. udzielono ogólnego zezwolenia dewizowego rezydentom i nierezydentom przekraczającym granicę państwową z innymi państwami z obszaru Schengen na odstępowanie od obowiązku zgłaszania organom celnym lub organom Straży Granicznej przywozu do kraju oraz wywozu za granicę złota dewizowego bez względu na ilość. W aspekcie podmiotowym zezwolenia udzielono wszystkim rezydentom i nierezydentom niezależnie od tego, czy mają miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwach członkowskich UE, EOG lub OECD, czy też są związani z tzw. krajami trzecimi. Zezwolenie to jest uzasadnione, ponieważ zniesiono kontrole na granicach wewnętrznych państw ze strefy Schengen. Ogólne zezwolenie może być wielokrotnie wykorzystywane przez tę samą osobę, a więc istotnie liberalizuje zasady obrotu złotem dewizowym.

52 Zakres, tryb i metody wykonywania kontroli celno-skarbowej regulują przepisy działu V ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2022 r. poz. 813 ze zm.), dalej u.KAS.

53 Ustawa z dnia 12 października 1990 r. o ochronie granicy państwowej (Dz.U. z 2022 r. poz. 295); ustawa z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej (Dz.U. z 2022 r. poz. 1061 ze zm.).

54 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2007 r. w sprawie sposobu dokonywania potwierdzenia przywozu do kraju oraz wywozu za granicę wartości dewizowych lub krajowych środków płatniczych oraz wzoru zgłoszenia przywozu do kraju i wywozu za granicę tych wartości lub środków (Dz.U. z 2014 r. poz. 1068).

Przedmiotem transakcji zawieranych w kantorach walutowych może być m.in. złoto dewizowe. Strony tych transakcji, tzn. prowadzący działalność kantorową i osoba zakupująca lub sprzedająca złoto dewizowe, nie podlegają ograniczeniom, w szczególności nie wprowadzono obowiązku uzyskania zezwolenia dewizowego na przeprowadzenie takiej transakcji. W odniesieniu do działalności kantoru, jak i zawieranych w nim transakcji stosowane są określone instrumenty kontroli dewizowej i podatkowej. Działalność kantorowa jest regulowaną działalnością gospodarczą polegającą na kupnie i sprzedaży wartości dewizowych (w tym złota dewizowego) oraz pośrednictwie w ich kupnie i sprzedaży. Przedsiębiorca może wykonywać tę działalność, jeżeli spełnia warunki określone w ustawie⁵⁵ i po uzyskaniu wpisu do rejestru działalności regulowanej⁵⁶, prowadzonego przez Prezesa NBP według szczegółowych zasad określonych przez ten organ⁵⁷. Zgodnie z art. 14 ust. 1 u.p.d. przedsiębiorca wykonujący działalność kantorową jest obowiązany m.in.:

- prowadzić na bieżąco, w sposób trwały i ciągły oraz zgodny z przepisami, ewidencję wszystkich operacji powodujących zmianę stanu wartości dewizowych i waluty polskiej;
- wydawać, zgodnie z przepisami, dowody kupna i sprzedaży, imienne lub na okaziciela, przy każdej umowie kupna lub sprzedaży wartości dewizowych, będących przedmiotem obrotu;
- uzyskiwać z upływem każdego roku działalności zaświadczenie o niekaralności za przestępstwa skarbowe albo popełnione w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej (jeżeli zatrudnia pracowników do bezpośredniej obsługi transakcji zawieranych w kantorze, to takie zaświadczenia również powinien uzyskiwać w odniesieniu do nich).

Celem tych unormowań jest zapewnienie bezpieczeństwa w zakresie kupna i sprzedaży wartości dewizowych dokonywanych w ramach prowadzenia działalności kantorowej będącej szczególnym rodzajem działalności gospodarczej⁵⁸.

Kontrola wykonywana z wykorzystaniem instrumentów w postaci indywidualnych zezwoleń dewizowych oraz wymogów dotyczących prowadzenia działalności kantorowej jest wieloaspektowa. W momencie wydawania zezwolenia lub dokonywania wpisu do rejestru działalności kantorowej jest kontrolą uprzednią (wstępną), wykonywaną przed dokonaniem właściwej czynności kontrolowanej. W istocie przedmiotem kontroli nie jest działalność, która jeszcze nie nastąpiła, lecz decyzja lub

55 J. Sawicki, *Wadliwe prowadzenie kantoru jako przestępstwo lub wykroczenie skarbowe*, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 3, s. 43.

56 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 stycznia 2017 r., VI SA/Wa 1984/16, *Legalis* nr 1602725.

57 Zarządzenie nr 20/2004 Prezesa NBP z dnia 26 października 2004 r. w sprawie określenia sposobu prowadzenia rejestru działalności kantorowej, wzoru rejestru oraz trybu dokonywania wpisów do rejestru (Dz. Urz. NBP z 2021 r. poz. 18).

58 Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2022 r., II GSK 1576/18, *LEX* nr 3353015.

zamiar podjęcia określonej czynności⁵⁹. W art. 33 u.p.d. zobowiązano Prezesa NBP do wykonywania kontroli udzielonych indywidualnych zezwoleń dewizowych oraz działalności kantorowej. Kontrola polega na sprawdzaniu, czy korzystanie z udzielonego zezwolenia dewizowego odbywa się zgodnie z jego warunkami, a przedsiębiorca wykonuje działalność kantorową w sposób legalny⁶⁰. W tym przypadku jest to kontrola następcza, tzn. przeprowadzana po dokonaniu czynności kontrolowanych⁶¹. Pracownicy NBP przeprowadzają kontrolę w siedzibie jednostki kontrolowanej albo w siedzibie NBP. W związku z tym mają prawo: wglądu do całej dokumentacji związanej z zakresem kontroli, żądania od przedstawicieli i pracowników kontrolowanej jednostki udzielenia ustnych i pisemnych wyjaśnień oraz sporządzenia zestawień i obliczeń w zakresie przeprowadzanej kontroli, wstępu do obiektów i pomieszczeń kontrolowanej jednostki w obecności jej przedstawiciela. Po zakończeniu kontroli sporządzany jest protokół lub sprawozdanie. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości Prezes NBP przekazuje kontrolowanej jednostce zalecenia pokontrolne i zobowiązuje ją do powiadomienia o sposobie i terminie ich realizacji. W przypadku rażącego naruszenia:

- przepisów prawa lub warunków udzielonego zezwolenia dewizowego – kontrolerzy występują do Prezesa NBP o uchylenie wydanego zezwolenia;
- warunków wykonywania działalności kantorowej – kontrolerzy występują do Prezesa NBP o wydanie decyzji o zakazie jej wykonywania.

Wnioski

Wykonywanie kontroli obrotu dewizowego generuje wydatki budżetowe związane z funkcjonowaniem organów kontroli oraz administracji obsługującej te organy. Umożliwia także osiągnięcie określonych dochodów budżetowych, w szczególności z opłat skarbowych za wydawane indywidualne zezwolenia dewizowe i wpisy do rejestru działalności kantorowej. Według stanu prawnego na dzień 31 sierpnia 2022 r. opłata skarbową za wydanie takiego zezwolenia wynosi 113 zł. Za dokonanie wpisu do rejestru działalności kantorowej pobierano opłatę skarbową w wysokości 1087 zł. Wpływy z opłaty skarbowej są dochodami budżetów gmin. Za każde wydawane zaświadczenie o niekaralności przedsiębiorcy prowadzącego działalność kantorową oraz jego pracowników pobierano opłaty w wysokości 30 zł i stanowiły one dochód budżetu państwa⁶². Dokonanie zgłoszenia przywozu do kraju albo wywozu za gra-

59 L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa*, Warszawa 1976, s. 63.

60 E. Kowalewska, *Kontrola dewizowa wykonywana przez Narodowy Bank Polski*, Warszawa 2017, s. 117.

61 L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak, *Podstawy kontroli finansowej*, Warszawa 1988, s. 122.

62 Por. art. 24 ustawy z dnia 24 maja 2000 r. o Krajowym Rejestrze Karnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 159 ze zm.) oraz rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 18 czerwca 2014 r. w sprawie opłat

nicę wartości dewizowych, w tym złota dewizowego, nie jest obciążone żadnymi opłatami. Podanie w zgłoszeniu nieprawdy, a także nieprzedstawienie tych wartości dewizowych organom kontroli na ich żądanie podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Wpływy z tych kar są dochodami budżetu państwa.

W zależności od statusu złota (inwestycyjne i jednocześnie dewizowe lub tylko inwestycyjne albo nieinwestycyjne i niezależnie od tego, czy jest złotem dewizowym, czy nie posiada tego przymiotu) obrót nim wywołuje różne skutki w odniesieniu do podatku od towarów i usług. Obrót złotem inwestycyjnym zwolniono z tego podatku, chyba że podatnik z niego zrezygnuje w przypadkach wyliczonych wyczerpująco w ustawie. Jeżeli złoto nabywa osoba fizyczna w drodze spadku lub darowizny, to bez względu na jego status (inwestycyjny, nieinwestycyjny, dewizowy) podlega podatkowi od spadków i darowizn, z wyjątkiem gdy złoto jest zabytkową rzeczą ruchomą nabywaną w drodze spadku⁶³. W zakresie innych podatków złoto potraktowano w różny sposób. Zawarcie umowy sprzedaży lub zamiany złota w określonych warunkach podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych⁶⁴, natomiast osiągnięcie dochodu ze złota kreuje obowiązek zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych, o ile jego odpłatne zbycie następuje przed upływem 6 miesięcy od jego nabycia⁶⁵. Dochody ze złota osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej poddano opodatkowaniu⁶⁶.

Po przeprowadzeniu badań można stwierdzić, że między zakresem reglamentacji obrotu złotem a kontrolą tego obrotu zachodzi określona zależność, tzn. im bardziej zakazy i nakazy są restrykcyjne, tym kontrola wykonywana jest z większą szczegółowością i częstotliwością. W wyniku wieloletniej ewolucji ustawodawstwa zakres reglamentacji obrotu złotem istotnie zmniejszono. Wpłynęło to również na sposób wykonywania kontroli i stosowane instrumenty kontroli. Na podmioty uczestniczące w obrocie złotem nałożono obowiązki:

- prowadzenia specjalnych ewidencji,
- występowania z wnioskami o wpis do rejestru działalności regulowanej lub wydanie indywidualnego zezwolenia dewizowego,
- dokonywania zgłoszenia i okazywania złota przewożonego przez granicę.

Ze względu na moment dokonywania kontroli może ona być kontrolą wstępną i dotyczyć planowanej czynności lub działalności gospodarczej albo kontrolą następ-

za wydanie informacji z Krajowego Rejestru Karnego (Dz.U. z 2014 r. poz. 861 ze zm.).

63 Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2021 r. poz. 1043 ze zm.).

64 Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 111 ze zm.).

65 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.).

66 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.).

czą, której przedmiotem są wykonane czynności lub działalność gospodarcza. Złożony charakter obrotu złotem i dokonywanie go w wielu obszarach sprawia, że czynności kontrolne są wykonywane przez różne wyspecjalizowane organy, w tym organy podatkowe, administracji probierczej, celno-skarbowe, a także przez NBP. Kontrola obrotu złotem, stosownie do okoliczności prawnych, będzie kontrolą podatkową, celno-skarbową, dewizową lub probierczą (pomiarową). W związku z tym czynności kontrolne mogą być realizowane z zastosowaniem różnych procedur, ale podstawową jest procedura administracyjna. Uzupełniają ją procedury: podatkowa, celna i bankowa, ponieważ determinowane jest to statusem prawnym i zadaniami organów wykonujących określony rodzaj kontroli.

Analiza i ocena ustawodawstwa, dorobku doktryny i judykatury doprowadziły do pozytywnej weryfikacji przyjętej hipotezy o podstawowych i dodatkowych celach kontroli obrotu złotem. W odniesieniu do złota inwestycyjnego, które jednocześnie nie jest złotem dewizowym, wykonywana jest przede wszystkim kontrola podatkowa oraz probiercza. Obrót złotem dewizowym, niezależnie od tego, czy jest to jednocześnie złoto inwestycyjne, może podlegać kontroli dewizowej, podatkowej, celno-skarbowej i probierczej. Wysokość opłat pobieranych w związku z wykonywaniem czynności kontrolnych wyraźnie sugeruje, że kontrola bezpośrednio nie realizuje założeń fiskalnych, lecz ma zapewniać bezpieczne warunki dokonywania transakcji złotem i ograniczać „pranie pieniędzy”. Istotne są także gromadzone w toku kontroli dane statystyczne wykorzystywane w konstruowaniu założeń systemu pieniężnego państwa. Pośrednio kontrola obrotu złotem przyczynia się do uszczelniania systemu opodatkowania i ma wpływ na prawidłowy wymiar oraz pobór podatków będących źródłami dochodów budżetowych.

Niezależnie od wyżej wymienionych celów kontrola obrotu złotem może przyczynić się do zwiększenia poczucia bezpieczeństwa osób zainteresowanych inwestowaniem w złoto, zamierzających w ten sposób ochronić swoje zasoby pieniężne przed utratą wartości w związku z wysoką inflacją i kryzysami finansowymi.

BIBLIOGRAFIA

Bartosiewicz A., VAT komentarz, Warszawa 2022.

Fojcik-Mastalska E., Zezwolenie dewizowe w polskim prawie dewizowym, Wrocław 1975.

Grzegorzczak T., Ustawa Prawo dewizowe. Komentarz, Warszawa 2003.

Halasz A., Konsekwencje podatkowe w podatku od towarów i usług obrotu złotem dewizowym, (w:) W. Miemiec (red.), Księga Jubileuszowa ku czci Profesor Krystyny Sawickiej. Gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprawne, Wrocław 2017.

Kasprzak-Czelej A., Metale szlachetne jako klasa aktywów, „Polityki Europejskie, Finanse i Marketing” 2018, nr 19.

Kieszkowski W., Opcja opodatkowania VAT usług finansowych, „Monitor Podatkowy” 2022, nr 2.

- Kowalewska E., Kontrola dewizowa wykonywana przez Narodowy Bank Polski, Warszawa 2017.
- Kubiak R., Prawo dewizowe, Warszawa 2004.
- Kurowski L., Sochacka-Krysiak H., Kontrola finansowa, Warszawa 1976.
- Kurowski L., Sochacka-Krysiak H., Podstawy kontroli finansowej, Warszawa 1988.
- Ofiarski Z., Prawo dewizowe. Komentarz, Kraków 2003.
- Ofiarski Z., Założenia polityki pieniężnej Rady Polityki Pieniężnej a ochrona ustroju pieniężnego jako wartości publicznej, „Białostockie Studia Prawnicze” 2020, z. 25, nr 1.
- Potrykus M., Inwestycja w złoto – bezpieczna przystań, zabezpieczenie czy źródło dywersyfikacji dla polskiego inwestora, „Nauki o Finansach” 2015, nr 3.
- Pszczółka I., Znaczenie złota w oficjalnych rezerwach dewizowych banków centralnych, „Studia Ekonomiczne, Prawne i Administracyjne” 2016, nr 1.
- Pyzel R., Obrót złotem w kraju i z zagranicą, Warszawa 1992.
- Ruśkowski E., Instancje w sprawach indywidualnych zezwoleń, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 6.
- Ruśkowski E., Komentarz do ustawy Prawo dewizowe z uwzględnieniem orzecznictwa i praktyki, Warszawa 1994.
- Ruśkowski E., Prawo dewizowe, Warszawa 1997.
- Ruśkowski E., Sądowa kontrola wydawania zezwoleń dewizowych, cz. II, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1996, nr 11.
- Ruśkowski E., Zasady udzielania indywidualnych zezwoleń dewizowych, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 5.
- Salamaga M., Efektywność krótkoterminowych inwestycji w złoto, „Prace Naukowe UE we Wrocławiu” 2014, nr 371.
- Sawicki J., Wadliwe prowadzenie kantoru jako przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 3.
- Skoczylas J.J., Polskie prawo dewizowe, Warszawa 1994.
- Wójtowicz W., Reglamentacja obrotu dewizowego w okresie transformacji gospodarczej, „Studia Prawnicze” 1994, nr 1(4).
- Wójtowicz W., Zmiany w polskim prawie dewizowym, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 12.
- Wystrychowski M., Wewnątrzpółnotowe nabycie towarów, Kraków 2005.

Michał Mariański

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Polska

michal.marianski@uwm.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6212-914X>

Kontrola finansów publicznych w prawie francuskim. Wybrane aspekty instytucjonalne

Control of Public Finances in French Law: Selected Institutional Aspects

Abstract: This publication is a part of a study of the French *Code des juridictions financières* in the field of the institutional aspects of the control of public finances. The main purpose is not only to describe the specificity of the French legal system in this field but also to focus on the solutions and type of support institutions that were developed by the French legislator. The general control exercised by the Court of Auditors (*Cour des comptes*) and regional and territorial audit chambers (*Chambres régionales et territoriales des comptes*) can be more effective thanks to the so-called supporting institutions, such as the Court for Budgetary and Financial Discipline (*Cour de discipline budgétaire et financière*), the Supreme Council of Public Finance (*Haut Conseil des finances publiques*), or the Tribunal for Compulsory Contributions (*Conseil des prélèvements obligatoires*). This study and analysis of the provisions of the *Code des juridictions financières* related to the three above-mentioned supporting institutions may also be considered as the first step towards further in-depth analysis and research, and thus the possible application of structures and solutions that are present in French tax law by the Polish legislator or that of any other European country.

Keywords: control, Court of Auditors, financial law, French law, public finance discipline

Słowa kluczowe: kontrola, Trybunał Obrachunkowy, prawo finansowe, prawo francuskie, dyscyplina finansów publicznych

Wprowadzenie

Specyfika francuskiego systemu finansów publicznych oraz systemu podatkowego wyraża się między innymi w dość rozbudowanym katalogu kontrybucji lo-

kalnych¹, ale również w trójfilarowym systemie kontroli finansów tak lokalnych jak i na poziomie centralnym.

Powyższy system kontroli, nawiązujący do zapisów ustawy z dnia 2 marca 1982 roku o prawach i wolnościach gmin, departamentów i regionów² oraz Ogólnego kodeksu jednostek samorządu terytorialnego (*Code général des collectivités territoriales*)³ niejako wymusza, aby poza kontrolą ogólną, sprawowaną przez Trybunał Obrachunkowy (fr. *Cour des comptes*), istniały również jednostki kontrolne uzupełniające, jak: regionalne i terytorialne izby obrachunkowe (fr. *chambres régionales et territoriales des comptes*) oraz tzw. instytucje wspomagające Trybunał Obrachunkowy jak: Trybunał ds. Dyscypliny Budżetowej i Finansowej (fr. *Cour de discipline budgétaire et financière*), Naczelna Rada Finansów Publicznych (fr. *Haut Conseil des finances publiques*) czy Rada ds. Danin Obowiązkowych (fr. *Conseil des prélèvements obligatoires*).

Celem niniejszego artykułu, z uwagi na jego ograniczone ramy, nie będzie analiza wszystkich aspektów instytucjonalnego nadzoru nad finansami publicznymi we Francji, lecz przybliżenie aktualnego modelu kontroli finansów publicznych w prawie francuskim oraz zainicjowanie dyskusji i refleksji nad możliwym wykorzystaniem niektórych z opisanych rozwiązań przez polskiego ustawodawcę. Szczególną uwagę autor poświęci bowiem trzem instytucjom wspierającym francuski Trybunał Obrachunkowy, ich kompetencjom i sposobowi funkcjonowania. Dość powiedzieć, iż cechą prawa francuskiego w tym aspekcie jest uregulowanie wszystkich instytucji kontrolnych w jednym akcie prawnym – Kodeksie jurysdykcji finansowych (fr. *Code des juridictions financières*), którego aktualna treść jest efektem gruntownej reformy z listopada 2016 roku⁴.

Tym samym w ramach niniejszego opracowania autor przedstawi jedynie wprowadzenie do sposobu organizacji Trybunału Obrachunkowego (fr. *Cour des comptes*) oraz regionalnych i terytorialnych izb obrachunkowych (fr. *chambres régionales et territoriales des comptes*), aby następnie skoncentrować się na tzw. instytucjach wspomagających Trybunał Obrachunkowy (fr. *Cour des comptes*), jak: Trybunał ds. Dyscypliny Budżetowej i Finansowej (fr. *Cour de discipline budgétaire et financière*), Naczelna Rada Finansów Publicznych (fr. *Haut Conseil des finances publiques*) oraz Rada ds. Danin Obowiązkowych (fr. *Conseil des prélèvements obligatoires*)⁵.

1 J.-C. Zarka, *Fiscalité locale. Une présentation rigoureuse des impôts locaux*, Paryż 2020, s. 5–6.

2 Ustawa z dnia 2 marca 1982, nr 82–213 – *Loi relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions*.

3 Szerzej J.-B. Auby, J.-F. Auby, R. Noguellou, *Droit des collectivités locales*, Paryż 2015, s. 316 i n.

4 Reforma została przeprowadzona za pomocą ordonansu – ordonnance n° 2016–1360 du 13 octobre 2016 modifiant la partie législative du code des juridictions financières.

5 W niektórych opracowaniach jako instytucję wspierającą Trybunał Obrachunkowy wymienia się jeszcze Komisję ds. Kontroli Organizacji Zarządzających Prawami Aautorskimi i Prawami Pokrewnymi (fr. *Commission de contrôle des organismes de gestion des droits d'auteur et des droits vo-*

Analiza ww. instytucji wspomagających jest o tyle istotna, że prawo francuskie cechuje znaczna rola orzecznictwa w tworzeniu i doprecyzowywaniu regulacji prawnych, dlatego też przedstawienie charakteru i kompetencji francuskich trybunałów powołanych do kontroli szeroko rozumianych finansów publicznych może stanowić nowy impuls do prowadzenia dalszych badań i porównawczych analiz w tym zakresie.

1. Trybunał Obrachunkowy oraz izby obrachunkowe we Francji

Jak już wspomniano, najważniejszą z instytucji kontrolujących finanse publiczne we Francji jest Trybunał Obrachunkowy (fr. *la Cour des comptes*). Podobnie jak inne instytucje kontrole Trybunał ten jest szczegółowo uregulowany w Kodeksie jurysdykcji finansowych (fr. *Code des juridictions financières* – dalej CJF) w księdze I od art. L.111–1 do art. L.143–9. Sąd ten odpowiada, zgodnie z art. L.111–1 CJF, za badanie księgowych rachunków publicznych państwa i jego głównych instytucji publicznych. Weryfikuje prawidłowość wykonania planów finansowych pod względem budżetowym i prawnym. Trybunał może nadto ustalić z urzędu, czy roczne rachunki publiczne obejmują wydatki, które należało ponieść, oraz dochody, które należało pobrać. Trybunał wydaje dwa typy orzeczeń: orzeczenia w sprawie udzielenia absolutorium, jeżeli księgowy wywiązał się ze swoich zobowiązań⁶, oraz orzeczenia ws. debetu, gdy ten ostatni pokrył wydatki lub pobrał nieprawidłowe rachunki⁷. Od ww. orzeczeń przysługuje skarga kasacyjna do Najwyższego Sądu Administracyjnego, jakim jest *Conseil d'Etat*⁸.

Warto również podkreślić, iż w swoich corocznych raportach dotyczących finansów publicznych i finansów samorządowych francuski *Cour des comptes* opisuje bardzo często najważniejsze wyzwania w zakresie finansów publicznych i ich kontroli, równie przy tym często wskazując w ostatnich latach na potrzebę dalszej cyfryzacji i informatyzacji systemu finansowego oraz na fakt, iż finanse lokalne we Francji w znacznym stopniu zależne są od podatków związanych z konstrukcją prawną podatku od nieruchomości⁹.

isins), niemniej jednak z uwagi na jej umiejscowienie w Kodeksie własności intelektualnej (*Code de la propriété intellectuelle*), a nie w Kodeksie jurysdykcji finansowych, nie będzie ona przedmiotem niniejszego opracowania.

6 Fr. *des arrêts de décharge si le comptable public a respecté ses obligations*.

7 *Des arrêts de débet lorsque celui-ci a payé des dépenses ou encaissé des recettes irrégulières*.

8 Szerzej A. Klimaszewska, M. Mariański, K. Warylewska, J. Ziety, Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (*société à responsabilité limitée*) we francuskim kodeksie handlowym, Olsztyn 2017, s. 42 i n.

9 M. Mariański, Challenges and problems of local government finances in the light of the French *Cour des Comptes* reports as a guide for the Polish legislature, (w:) P. Mrkyvka, J. Gliniecka,

Trybunał Obrachunkowy (fr. *la Cour des comptes*) w ujęciu historycznym wywodzi się ze średniowiecznego *curii regis* i utworzony został przez Napoleona ustawą z dnia 16 września 1807 roku. Instytucję obsadzono w specjalnie dla niej zaprojektowanym Palais Cambon w roku 1912¹⁰. Warto również zaznaczyć, iż od 1946 organ ten ma swoje konstytucyjne uregulowanie¹¹, i to zarówno w konstytucji z 1946¹², jak i z 1958 roku¹³ – co świadczy nie tylko o jego reputacji, ale i o randze realizowanej działalności¹⁴. Ponadto, aby Trybunał mógł wykonywać swoją misję w pełni niezależnie, składa się on z sędziów mających status nieusuwalnych i posiada dużą autonomię operacyjną¹⁵.

Poza swoimi czysto jurysdykcyjnymi uprawnieniami Trybunał Obrachunkowy pomaga parlamentowi i rządowi w monitorowaniu wykonywania ustaw finansowych. Wykonuje misję oceny, w drodze audytów wewnętrznych, właściwego wykorzystania środków publicznych państwa i innych instytucji publicznych¹⁶.

Trybunał Obrachunkowy (fr. *Cour des comptes*) wspomagany jest przez izby obrachunkowe (fr. *chambers des comptes*) celem jak najlepszej i całościowej oceny rachunków sporządzanych zarówno przez księgowych publicznych, jak i przez osoby,

-
- E. Tomaskova, E. Juchniewicz, T. Sowiński, M. Radvan (red.), *The challenges of local government financing in the light of European Union regional policy*, Brno 2018, s. 89 i n.
- 10 F. Descamps, *La cour des comptes et le contrôle financier des administrations publiques : histoire d'une tentation, histoire d'une tentative*, „Revue française d'administration publique” 2007, nr 4, s. 659.
- 11 S. Bożyk, *Wspomaganie parlamentu przez Trybunał Obrachunkowy we Francji. Aktualne problemy reform konstytucyjnych*, Białystok 2013, s. 337 i n.
- 12 Art. 18 Konstytucji z 1946 r., który powierzał Zgromadzeniu Narodowemu kompetencję do udzielania absolutorium z wykonania budżetu (*règlement de comptes*), stanowił, że Zgromadzenie Narodowe mogło korzystać w tym zakresie ze wsparcia Trybunału Obrachunkowego. Zgromadzenie Narodowe mogło również powierzyć Trybunałowi Obrachunkowemu przeprowadzenie dochodzeń (*enquêtes*), a także opracowanie analiz studyjnych w sprawach dotyczących wykonywania budżetu oraz zarządzania skarbem państwa.
- 13 Zgodnie z art. 47–2 Konstytucji z 1958 r. Trybunał Obrachunkowy wspiera parlament w realizacji jego funkcji kontrolnej wobec rządu. Wspiera parlament i rząd w kontroli wykonywania ustaw finansowych oraz stosowania ustaw o finansowaniu zabezpieczenia społecznego. Poprzez raporty publiczne zapewnia realizację prawa obywateli do informacji (fr. *La Cour des comptes assiste le Parlement dans le contrôle de l'action du Gouvernement. Elle assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances et de l'application des lois de financement de la sécurité sociale ainsi que dans l'évaluation des politiques publiques. Par ses rapports publics, elle contribue à l'information des citoyens*).
- 14 J. Mazur, *Działalność kontrolna Trybunału Obrachunkowego Francji – Współpraca z parlamentem*, „Kontrola Państwowa” 2013, nr 4, s. 48 i n.
- 15 J. Magnet, *La Cour des comptes*, Paryż 1972, s. 31 i n.
- 16 Zob. szerzej M. Bouvier, *Nowe zarządzanie finansami publicznymi i strategię reform administracji we Francji*, (w:) J. Czaputowicz (red.), *Zarządzanie zmianą w administracji publicznej*, Warszawa 2012, s. 40–61.

które nie będąc księgowymi publicznymi, dokonują wydatków ze środków publicznych¹⁷.

Wspomniane wyżej izby obrachunkowe dzielą się na regionalne i terytorialne izby obrachunkowe, a poświęcona jest im obecnie cała księga druha (livre II) w Kodeksie jurysdykcji finansowych (fr. *Code des juridictions financières* – dalej CJF). Tym samym izby regionalne (fr. *chambres régionales des comptes*) uregulowane zostały w art. od L.211 do L.245 CJF, natomiast izbom terytorialnym (fr. *chambres territoriales des comptes*) poświęcono artykuły od L.250 do L. 274 CJF¹⁸. Izby te, które w sposób znaczny rozbudowały strukturę sądów finansowych, zostały utworzone w ramach przywoływanej już ustawy z 1982 roku¹⁹. Co istotne, odwołania od orzeczeń izb rozpatruje Trybunał Obrachunkowy, który ponadto orzeka we wszelkich innych sprawach budżetowych innych niż te przekazane izbom²⁰.

Istotnym elementem w ramach ogólnego opisu francuskiego modelu kontroli finansowej jest fakt, iż Trybunał Obrachunkowy oraz izby obrachunkowe, poza wykonywaniem właściwych sobie funkcji sądowych, dokonują również szerokiej kontroli administracyjnej zarządzania prowadzonego przez dysponentów środków publicznych, co jest istotne zwłaszcza w dobie rozwoju nowych form realizacji zadań własnych przez jednostki samorządu terytorialnego²¹. Wzmocniona pozycja *Cour des comptes* związana jest również z coroczną certyfikacją rachunków publicznych jako wyrazem poszerzonego wsparcia dla parlamentu i rządu w procesie ogólnej kontroli wykonywania ustaw finansowych oraz całościowej ocenie polityki publicznej²². Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, że tym większa jest rola i zasadność analizy tzw. instytucji wspomagających Trybunał Obrachunkowy i izby obrachunkowe, jak: Trybunał ds. Dyscypliny Budżetowej i Finansowej (fr. *Cour de discipline budgétaire et financière*), Naczelna Rada Finansów Publicznych (fr. *Haut Conseil des finances publiques*), Rada ds. Danin Obowiązkowych (fr. *Conseil des prélèvements obligatoires*).

17 U.K. Zawadzka-Pąk, Charakterystyka budżetu zadaniowego we Francji, (w:) E. Ruśkowski (red.), Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski, Białystok 2011, s. 92.

18 A. Błaszko, Organizacja samorządu terytorialnego oraz nadzoru nad samorządem we Francji, Finanse Komunalne, 2019 nr 6, s. 63 i n.

19 Zob. art. 84–89 ustawy nr 82–213 z dnia 2 marca 1982 r. o prawach i wolnościach gmin, departamentów i regionów (Dz. Urz. z 3 lutego 1982, s. 730).

20 J. Raynaud, J.-Y. Bertucci, Les juridictions financières, Paryż 2003, s. 12 i n.

21 M. Mariański, Formy realizacji zadań własnych przez jednostki samorządu terytorialnego we Francji ze szczególnym uwzględnieniem spółek handlowych, „Prawo i Więź” 2021, nr 35, s. 128 i n.

22 U.K. Zawadzka-Pąk, Charakterystyka ..., *op. cit.*, s. 92.

2. Trybunał ds. Dyscypliny Budżetowej i Finansowej (fr. *Cour de discipline budgétaire et financière*)

Trybunał ds. Dyscypliny Budżetowej i Finansowej (fr. *Cour de discipline budgétaire et financière*) jest najważniejszą z wymienionych instytucji wspomagających Trybunał i izby obrachunkowe, którego szczegółową organizację, procedury oraz zakres kompetencji uregulowano w art. od L.311 do L.316 wspomnianego już Kodeksu jurysdykcji finansowych (fr. *Code des juridictions financières – dalej CJF*). Instytucja ta, zgodnie z art. L.311–2 CJF, złożona jest w równym stopniu z sędziów²³ Trybunału Obrachunkowego (którego przedstawiciel pełni funkcję przewodniczącego) i wydziału finansowego Najwyższego Sądu Administracyjnego, jakim jest *Conseil d'Etat* (którego przedstawiciel pełni funkcję wiceprzewodniczącego). Dodatkowo w myśl art. L.312–1 CJF, opisującego szczegółowo zakres kompetencji tego Trybunału zarówno w aspekcie pozytywnym jak i negatywnym, zaznaczono, iż orzeka on w zakresie sankcji finansowych wobec urzędników publicznych posiadających uprawnienia do podejmowania decyzji finansowych (publicznych urzędników zatwierdzających), księgowych i menedżerów publicznych, którzy dopuścili się nieprawidłowości (lub poważnych niegospodarności). Tym samym *Cour de discipline budgétaire et financière* odpowiada za prawidłową egzekucję zasady dyscypliny finansów publicznych w ujęciu podmiotowym.

W zakresie katalogu możliwych sankcji, w myśl art. L.313–1 CJF, wymienia się w szczególności grzywnę, której minimalna kwota nie może być niższa niż 150 euro, a maksymalna może osiągnąć wysokość rocznego wynagrodzenia brutto lub wynagrodzenia przypisanego danej osobie w momencie popełnienia danego czynu. Warto również nadmienić sankcję przewidzianą w art. L.313–6 CJF, dotyczącą każdej osoby, która w wykonywaniu swoich funkcji lub uprawnień, wbrew swoim obowiązkom, zapewniła innej osobie nieuzasadnioną korzyść pieniężną lub w naturze, powodującą szkodę dla Skarbu Państwa. Podlegać ona będzie karze grzywny, której minimalna kwota nie może być niższa niż 300 euro, a maksymalna może sięgać dwukrotności kwoty rocznego wynagrodzenia brutto lub wynagrodzenia przypisanego danej osobie w momencie popełnienia danego czynu²⁴. Istotne postanowienia znajdujemy również w art. L.313–9 i L.313–10, gdzie francuski ustawodawca doprecyzowuje, iż z jakichkolwiek sankcji zwalnia pisemne polecenie od przełożonego lub osoby prawnie upoważnionej do wydania takiego polecenia, której odpowiedzialność zastępuje w tym przypadku odpowiedzialność danej osoby, która sankcjonowany czyn po-

23 Sędziowie nominowani są zgodnie z art. L.311–3 dekretu rady ministrów na okres pięciu lat.

24 Tej samej sankcji, zgodnie z art. L. 313–7, podlega osoba, której działania doprowadziły do skazania osoby prawnej prawa publicznego lub organu prawa prywatnego odpowiedzialnego za zarządzanie usługą publiczną na karę pieniężną z tytułu całkowitego lub częściowego niewykonania lub spóźnionego wykonania orzeczenia sądu.

pełniła²⁵. Co istotne, w odróżnieniu od prawa polskiego, zgodnie z art. L.313–15, to Trybunał ds. Dyscypliny Budżetowej i Finansowej decyduje o sposobie i zasadach publikacji wydawanych orzeczeń, natomiast szczegółowe zasady proceduralne doprecyzowane są zgodnie z art. L.311–7 przez dekret *Conseil d'Etat*.

W aspekcie proceduralnym warto zaznaczyć, iż zgodnie z art. L.315–1 CJF orzeczenia Trybunału *Cour de discipline budgétaire et financière* opatrzone są tytułem wykonalności i nie przysługuje od nich odwołanie. Niemniej jednak mogą one być, zgodnie z art. L.315–2 CJF, przedmiotem skargi kasacyjnej do *Conseil d'Etat*²⁶ bądź, zgodnie z art. L.315–2 CJF, przedmiotem rewizji, jeżeli pojawią się nowe fakty lub gdy zostaną odkryte dokumenty, które dowodzą o braku odpowiedzialności zainteresowanej osoby.

Mając na względzie powyższe, za uprawnione należy uznać twierdzenie, iż Trybunał ds. Dyscypliny Budżetowej i Finansowej zajmuje się przede wszystkim nieprawidłowościami w działaniach dysponentów środków publicznych oraz – szerzej – wszystkich osób uczestniczących w wykonywaniu ustaw z zakresu finansów publicznych²⁷. W doktrynie francuskiej podkreśla się również, iż orzeka on jako sąd quasi-karny (*de nature répressive*), wymierzając kary pieniężne urzędnikom w związku z naruszeniem norm regulujących proces gospodarowania finansami publicznymi²⁸.

3. Naczelna Rada Finansów Publicznych (fr. *Haut Conseil des finances publiques*)

Naczelna Rada Finansów Publicznych (fr. *Haut Conseil des finances publiques* – dalej jako *HCFP*), to organ konsultacyjny utworzony przez ustawę organiczną z dnia 17 grudnia 2012 r. dotyczącą programowania i zarządzania finansami publicznymi²⁹. Rada ta zapewnia spójność trajektorii powrotu do równowagi finansów publicznych z zobowiązaniami europejskimi Francji i w związku z powyższym do jej podstawo-

25 Art. L. 313–10 słusznie uszczegóławia, iż przepisy te stosuje się do urzędników i przedstawicieli władz lokalnych i ich związków, którzy mogą powoływać się na pisemne zarządzenie wydane wcześniej przez przełożonego lub osobę prawnie upoważnioną do wydania takiego zarządzenia, jak np. burmistrza, przewodniczącego rady departamentu, przewodniczącego rady regionalnej, przewodniczącego rady wykonawczej Korsyki lub wybranego przewodniczącego jednej z wyżej wymienionych grup, jeżeli organy te zostały należycie poinformowane o sprawie. Jeżeli polecenie pochodzi od przełożonego hierarchicznego lub osoby prawnie upoważnionej do wydania takiego polecenia, odpowiedzialność tego ostatniego zastąpi odpowiedzialność podwładnego.

26 Fr. *recours en cassation devant le Conseil d'Etat*.

27 U.K. Zawadzka-Pąk, *Charakterystyka ...*, op. cit., s. 92.

28 L. Peyen, *Pour une véritable éthique financière: le renforcement de la Cour de discipline budgétaire et financière*, „*Gestion & Finances Publiques*” 2017, nr 6, s. 25 i n.

29 Loi organique du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques.

wych zadań należy ocena realizmu prognoz makroekonomicznych rządu. Decyduje ona również o zgodności celów rocznych przedstawionych w tekstach finansowych (projekty ustaw finansowych, ustawy o zmianach finansowych itp.) z wieloletnimi celami finansów publicznych.

Rada Finansów Publicznych wydaje zatem dwa typy opinii. Pierwszy typ opinii dotyczy realizmu prognoz makroekonomicznych, natomiast drugi odnosi się do spójności celów rocznych z wieloletnimi celami finansów publicznych.

W ramach pierwszego z ww. elementów HCFP odpowiada za opiniowanie założeń makroekonomicznych – w szczególności prognoz wzrostu gospodarczego – stosowanych przez rząd do przygotowania głównych tekstów regulujących finanse publiczne, ale co istotne – przed ich przedstawieniem Sejmowi. Jeśli rząd zostanie zmuszony do zmiany swoich prognoz już w toku debat parlamentarnych, informuje o tym HCFP, która również musi wydać opinię uzupełniającą. Analizowane przez HCFP prognozy są albo krótkoterminowe (rok lub dwa lata), albo średnioterminowe (w horyzoncie czteroletnim) dla tekstów o zakresie wieloletnim (projekty programowe i projekty programów stabilności). Co istotne, wyrażając opinię na temat realizmu prognoz makroekonomicznych, HCFP uwzględnia prognozy innych organizacji, których lista, w ramach realizacji zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych, jest przez HCFP publikowana.

W ramach drugiego typu opinii HCFP zapewnia zgodność powrotu do zrównoważonych finansów publicznych (zarówno na poziomie państwa, władz lokalnych, jak i w zakresie zabezpieczenia społecznego) z europejskimi zobowiązaniami Francji. Gdy rząd przygotowuje wieloletni program finansów publicznych, HCFP wydaje *a priori* we wrześniu danego roku opinię na temat zgodności celów określonych w projekcie ustawy budżetowej z zobowiązaniem Francji do zapewnienia równowagi strukturalnej średnioterminowych finansów publicznych. Dodatkowo, każdego roku, we wrześniu, Najwyższa Rada podejmuje następnie decyzję w sprawie zgodności rachunków finansów i ubezpieczeń społecznych z trajektorią salda strukturalnego określoną w ustawie budżetowej. HCFP otrzymuje do opiniowania wszystkie teksty dotyczące finansów publicznych. Dotyczą one przyszłości (następny rok obrotowy lub kolejny wieloletni program finansów publicznych) oraz przeszłości (ubiegły rok obrotowy). Opinie te są podawane do wiadomości publicznej równocześnie z projektami ustaw, do których się odnoszą, przed ich przekazaniem parlamentowi. Prezes HCFP jest wysłuchiwany przez komisje finansowe Zgromadzenia Narodowego i Senatu przed debatą parlamentarną.

Podkreślenia wymaga, iż zgodnie z ustawą z dnia 17 grudnia 2012 r., dotyczącą programowania i zarządzania finansami publicznymi, HCFP jest organem niezależnym w stosunku do rządu i parlamentu. Ponadto członkowie Naczelnej Rady Finansów Publicznych, mianowani na okres pięciu lat, są nieodwołalni³⁰. Nie mogą

30 Fr. ses membres, nommés pour une durée de cinq ans, ne sont pas révocables.

wykonywać innych funkcji publicznych, zabiegać o instrukcje ani ich otrzymywać od rządu lub jakiegokolwiek innej osoby publicznej lub prywatnej. HCFP w ramach realizacji zasady kolegialności jest uznawana za pluralistyczną instytucję złożoną z ekspertów w dziedzinie ekonomii i finansów publicznych. W jej skład wchodzi sędziowie Trybunału Obrachunkowego, wykwalifikowani pracownicy oraz dyrektor generalny Narodowego Instytutu Statystyki i Studiów Ekonomicznych (INSEE)³¹. Wszystkie opinie są opracowywane kolegialnie przez HCFP i obligatoryjnie publikowane na stronie internetowej www.hcfr.fr. Na stronie Rady publikowane są też wszelkie inne dokumenty i analizy przez HCFP przygotowywane³². Po mianowaniu członkowie oraz sprawozdawca generalny HCFP przedkładają pierwszemu prezesowi Trybunału Obrachunkowego deklarację interesów, która jest upubliczniana w celu zapewnienia przejrzystości pełnionej funkcji, co ma również wykluczyć potencjalne sytuacje związane z ewentualnym konfliktem interesów.

4. Rada ds. danin obowiązkowych (fr. *Conseil des prélèvements obligatoires*)

Ostatnią z instytucji uregulowanych w Kodeksie jurysdykcji finansowych (fr. *Code des juridictions financières* – dalej CJF) i wspomagających Trybunał Obrachunkowy jest Rada ds. danin obowiązkowych (fr. *Conseil des prélèvements obligatoires*). Instytucja ta została szczegółowo opisana w art. od L.331–1 do L.331–14 CJF, której treść została ostatnimi czasy zmieniona ordonanssem nr 2022–408 z 23 marca 2022 roku³³. Warto zaznaczyć, iż do niedawna w Kodeksie jurysdykcji finansowych widniały jeszcze dwie dodatkowe instytucje. Pierwszą z nich była Rada ds. Podatków (*Conseil des impôts*), którą w 2005 roku³⁴ zastąpiła właśnie Rada ds. Danin Obowiązkowych. Drugą instytucją był istniejący od 1946 roku³⁵ i rozwiązany w 2017 roku³⁶

31 Fr. Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE), który w dużym uproszczeniu stanowi odpowiednik GUS w Polsce.

32 Tak też najnowszym dokumentem jest opublikowany w lipcu 2022 raport pt. *Garanties accordées par l'État pendant la pandémie: estimation du risque pesant sur les finances publiques françaises* (Gwarancje udzielone przez państwo podczas pandemii: oszacowanie wagi ryzyka dla francuskich finansów publicznych).

33 Fr. Ordonnance n° 2022–408 du 23 mars 2022 relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics, JORF n° 0070 du 24 mars 2022.

34 Rada ds. podatków (*Conseil des impôts*) istniała od 1971 roku, a zniesiona została ustawą nr 2005–358 z dnia 20 kwietnia 2005 roku (fr. *Loi n°2005–358 du 20 avril 2005 tendant à créer un Conseil des prélèvements obligatoires*).

35 Powołany na mocy dekretu nr 46–1786 z dnia 9 sierpnia 1946 roku (*Décret n° 46–1786 du 9 août 1946 portant création d'un comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics*, JORF, 11 août 1946, 7117).

36 Rozwiązany na mocy dekretu nr 2017–671 z 28 kwietnia 2017 roku (*Décret n° 2017–671 du 28 avril 2017 modifiant la partie réglementaire du code des juridictions financières*).

Centralny Komitet Śledczy ds. Kosztów i Wydajności Usług Publicznych (fr. *Comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics*)³⁷.

Opisywana jednak w ramach niniejszego rozdziału Rada ds. Danin Obowiązkowych (fr. *Conseil des prélèvements obligatoires*), zgodnie z art. L.331–1 CJF, jest instytucją współpracującą z Trybunałem Obrachunkowym³⁸ i odpowiedzialną za ocenę wpływu obowiązkowych podatków i opłat na rozwój państwa, w tym analizę wszelkich skutków gospodarczych, społecznych, budżetowych i finansowych, jakie daniny te generują. Rada odpowiada także za formułowanie zaleceń we wszelkich kwestiach związanych z obowiązkowymi daninami³⁹. Ponadto, zgodnie z art. L.331–2 CJF, corocznie przedkłada Prezydentowi Republiki i Sejmowi sprawozdanie z wykonania jej prac, wraz z załącznikami w postaci protokołów z obrad oraz indywidualnymi opracowaniami jej członków. Interesująca jest również dyspozycja zawarta w art. L.331–3, która stanowi, iż Radzie może być powierzona, na wniosek Prezesa Rady Ministrów lub właściwych do spraw finansów komisji Zgromadzenia Narodowego i Senatu, prowadzenie badań w dowolnej sprawie należącej do jej kompetencji bądź też wydanie opinii w zakresie oceny skutków gospodarczych, społecznych, budżetowych i finansowych wszelkich zmian w ustawodawstwie lub przepisach dotyczących wszelkiego rodzaju opodatkowania lub składek na ubezpieczenie społeczne.

Rada ds. Danin Obowiązkowych, zgodnie z art. L.331–5, składa się – poza jej przewodniczącym (którym jest przedstawiciel *Cour des Comptes* jako wiodącego organu nadzoru i kontroli w prawie francuskim)⁴⁰ – z ośmiu sędziów lub urzędników służby cywilnej, a także ośmiu wykwalifikowanych członków wybranych na podstawie ich doświadczenia zawodowego⁴¹. Wyżej wymienieni członkowie Rady, za wyjątkiem jej przewodniczącego, są powoływani na trzy lata, a ich mandat może być zgodnie z art. L.331–6 CJF odnowiony tylko raz. Dodatkowo, w celu wykonywania swoich misji członkowie Rady oraz sprawozdawcy wyznaczeni zgodnie z art. L. 351–8 CJF mają swobodny dostęp do usług, zakładów, instytucji i organizacji objętych ich zakresem kompetencji. W tym zakresie art. L.331–11 precyzuje, iż członkowie Rady oraz wyznaczeni przez nią sprawozdawcy są upoważnieni do występowania o wszelkie dokumenty o dowolnym charakterze w celu realizacji swoich zadań. Przedstawiciele służb,

37 Szerzej F. Descamps, La création du comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics: 1946–1950, „Revue française d'administration publique” 2007, nr 5, s. 27–28.

38 Która dodatkowo w myśl art. L.331–7 obsługiwana jest przez ten sam sekretariat, co Trybunał Obrachunkowy.

39 Przy czym użyte sformułowanie *prélèvements obligatoires* sugeruje, iż dotyczy to wszelkich obowiązkowych kontrybucji bez względu na ich prawną kwalifikację i nazewnictwo.

40 P. Serrand, Manuel d'institutions administratives françaises, Paryż 2012, s. 205–206.

41 Tak też w skład Rady wchodzi w szczególności przedstawiciele Conseil d'Etat, Cour de cassation, Cour des comptes, ministerstw (ekonomii i finansów, spraw wewnętrznych, ds. społecznych) i przedstawiciele wskazani przez marszałka Sejmu, marszałka Senatu czy też przewodniczącego Conseil économique, social et environnemental.

zakładów, instytucji i organów są zwolnieni z tajemnicy zawodowej wobec członków Rady oraz wyznaczonych przez nią sprawozdawców. Co istotne, jakiegokolwiek utrudnianie wykonywania uprawnień przyznanych w tym artykule członkom Rady oraz wyznaczonym przez nią sprawozdawcom podlega karze grzywny w wysokości 15 000 EUR. Ponadto w myśl art. L.313–12 osoby, które wykonują działania na rzecz Rady, nie mogą zwracać się o instrukcje ani otrzymywać od rządu lub od jakiegokolwiek innej osoby publicznej lub prywatnej żadnych instrukcji⁴².

Warte odnotowania jest, iż zgodnie z art. L.331–14, podobnie jak w przypadku innych tego typu instytucji, to nie ustawodawca, a najwyższy francuski sąd administracyjny (*Conseil d'Etat*) określa tryb oraz szczegółowe warunki działania Rady ds. Danin Obowiązkowych (*fr. Conseil des prélèvements obligatoires*). Tytułem podsumowania autor odnotowuje, iż korzystając ze swoich uprawnień, Rada opublikowała 9 lutego 2022 bardzo często cytowany i przywoływany we Francji raport dotyczący wyzwań stojących przed finansami publicznymi w związku z kryzysem sanitarnym⁴³ wywołanym pandemią Covid-19.

Wnioski

Przeprowadzona w ramach niniejszego artykułu analiza wybranych instytucjonalnych aspektów kontroli finansów publicznych w prawie francuskim ukazała szereg elementów, które mogą dać asumpt do dalszych badań oraz przyczynić się do refleksji nad potencjalnymi zmianami w tym zakresie w innych państwach europejskich. Bardzo duża rola i reputacja Trybunału Obrachunkowego (*Cour des comptes*) oraz izb obrachunkowych, w ocenie autora, nie byłaby możliwa bez sprawnie funkcjonujących instytucji wspomagających, będących przedmiotem analizy w ramach niniejszej pracy, jak: Trybunał ds. Dyscypliny Budżetowej i Finansowej (*fr. Cour de discipline budgétaire et financière*), Naczelna Rada Finansów Publicznych (*fr. Haut Conseil des finances publiques*), czy Rada ds. Danin Obowiązkowych (*fr. Conseil des prélèvements obligatoires*). Nie bez znaczenia dla klarownego rozdziału kompetencji między tymi instytucjami jest fakt, iż szczegółowo uregulowane zostały one w jednym akcie prawnym – tzn. w Kodeksie jurysdykcji finansowych (*fr. Code des juridictions financières*). W każdej z nich wiodącą rolę (najczęściej przewodniczącego) odgrywa również przedstawiciel Trybunału Obrachunkowego, co dodatkowo może ograniczać ewentualne spory kompetencyjne.

Uwagę należy również zwrócić na specyficzną dla prawa francuskiego zwiększoną rolę sądownictwa w omawianej materii, która przejawia się w szczególności

42 W świetle przywoływanego przepisu są oni związani tajemnicą zawodową pod rygorem kar przewidzianych w art. 226–13 francuskiego kodeksu karnego – czyli karą jednego roku pozbawienia wolności i 15 000 euro grzywny (*fr. d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende*).

43 Rapport le 9 février 2022, sur les défis fiscaux de l'après crise sanitaire et recommandations.

faktem, iż wiele kwestii proceduralnych i organizacyjnych doprecyzowanych jest przez same sądy lub przez francuski najwyższy sąd administracyjny (*Conseil d'Etat*) w drodze dekretów. Za interesujące, choć mogące być uznane za dyskusyjne, uznać należy utworzenie *de facto* odrębnego sądu quasi-karnego w postaci *Cour de discipline budgétaire et financière* do rozpatrywania spraw z zakresu naruszania dyscypliny finansów publicznych w ujęciu podmiotowym, którego orzeczenia są dodatkowo opatrzone klauzulą wykonalności i od których można jedynie wnieść skargę kasacyjną bądź wszcząć procedurę rewizji, jeżeli pojawią się nowe fakty lub gdy zostaną odkryte dokumenty dowodzące o braku odpowiedzialności zainteresowanej osoby.

Reasumując, analiza instytucji wspomagających pracę Trybunału Obrachunkowego (*Cour des comptes*) oraz izb obrachunkowych, poza dostarczeniem interesujących wzorców instytucjonalnych i proceduralnych, może stanowić asumpt do dalszej refleksji i poszerzonych badań w tym zakresie. W szczególności na uwagę zasługuje szczegółowa analiza przywoływanych w ramach niniejszej pracy raportów odnoszących się do zmian i wyzwań w kontroli i funkcjonowaniu finansów publicznych w dobie pandemii oraz oszacowania wagi ryzyka i zmian niezbędnych dla prawidłowego funkcjonowania współczesnych finansów publicznych.

BIBLIOGRAFIA

- Auby J.-B., Auby J.-F., Noguellou R., *Droit des collectivités locales*, Paryż 2015.
- Błaszko A., Organizacja samorządu terytorialnego oraz nadzoru nad samorządem we Francji, „Finanse Komunalne” 2019, nr 6.
- Bouvier M., Nowe zarządzanie finansami publicznymi i strategie reform administracji we Francji, (w:) J. Czapotowicz (red.), *Zarządzanie zmianą w administracji publicznej*, Warszawa 2012.
- Bożyk S., Wspomaganie parlamentu przez Trybunał Obrachunkowy we Francji. Aktualne problemy reform konstytucyjnych, Białystok 2013.
- Descamps F., La cour des comptes et le contrôle financier des administrations publiques: histoire d'une tentation, histoire d'une tentative, „Revue française d'administration publique” 2007, nr 4.
- Descamps F., La création du comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics: 1946–1950, „Revue française d'administration publique” 2007, nr 5.
- Klimaszewska A., Mariański M., Warylewska K., Ziety J., Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (société à responsabilité limitée) we francuskim kodeksie handlowym, Olsztyn 2017.
- Magnet J., *La Cour des comptes*, Paryż 1972.
- Mariański M., Challenges and problems of local government finances in the light of the French Cour des Comptes reports as a guide for the Polish legislature, (w:) P. Mrkyvka, J. Gliniecka, E. Tomaskova, E. Juchniewicz, T. Sowiński, M. Radvan (red.), *The challenges of local government financing in the light of European Union regional policy*, Brno 2018.
- Mariański M., Formy realizacji zadań własnych przez jednostki samorządu terytorialnego we Francji ze szczególnym uwzględnieniem spółek handlowych, „Prawo i Więź” 2021, nr 35.

- Mazur J., Działalność kontrolna Trybunału Obrachunkowego Francji – współpraca z parlamentem, „Kontrola Państwa” 2013, nr 4.
- Peyen L., Pour une véritable éthique financière: le renforcement de la Cour de discipline budgétaire et financière, „Gestion & Finances Publiques” 2017, nr 6.
- Raynaud J., Bertucci J.-Y., Les juridictions financières, Paryż 2003.
- Ruśkowski E. (red.), Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski, Białystok 2011.
- Serrand P., Manuel d'institutions administratives françaises, Paryż 2012.
- Zarka J.-C., Fiscalité locale. Une présentation rigoureuse des impôts locaux, Paryż 2020.
- Zawadzka-Pąk U.K., Charakterystyka budżetu zadaniowego we Francji, (w:) E. Ruśkowski (red.), Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski, Białystok 2011.

Michal Radvan

Masaryk University, Czech Republic

michal.radvan@law.muni.cz

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9858-4555>

Tereza Svobodová

Masaryk University, Czech Republic

434211@mail.muni.cz

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4468-8153>

Recurrent Property Tax Control in the Czech Republic

Abstract: The aim of this article is to investigate the possibilities for tax offices in the Czech Republic to control recurrent property tax returns and the data contained therein. The hypothesis that the recurrent property tax control in the Czech Republic is unproblematic and that there is no need for any amendments in related tax law regulation has been mostly confirmed. However, there are still several minor issues (e.g. the renewal of cadastral records) where amendments to the existing legal regulation would be helpful. There are also other much more problematic issues in the property tax regulation to be improved. The role of the immovable property tax in the Czech Republic is mostly marginal; the revenue is very low. The paper follows the IMRaD structure; in the research part, we firstly summarise recurrent property tax regulation *de lege lata* from the theoretical perspective. Secondly, we describe existing practical problems of recurrent property tax control as these problematic issues have been identified from structured interviews with tax office clerks. In the discussion, we critically analyse substantive and procedural tax law concerning the recurrent property tax with regard to controls carried out by the tax office, combining the theoretical background with practical experience. Synthesising the knowledge gained, we identify the strengths and weaknesses of *de lege lata* regulation and suggest amendments *de lege ferenda*.

Keywords: property tax, recurrent property tax, tax assessment, tax control, tax return

Introduction

The recurrent property tax is the most frequently found property tax worldwide. It is usually collected on an annual basis. In most countries, it is the most impor-

tant financial source for the budgets of self-government units.¹ Like other taxes, the principle of self-application is used for recurrent property tax;² this means that the taxpayers are obliged to file the tax return stating all data necessary to assess and calculate the tax and to pay the calculated amount themselves without any assistance from the tax administrator. Only if the tax return is not filed or if the tax office has any doubt about the correctness and completeness of the information does the tax office start formal proceedings. It is then up to the tax office to verify all the data in the return so that the tax is assessed and paid correctly.

The aim of this article is to investigate the possibilities for tax offices, primarily in the Czech Republic, to control recurrent property tax returns and the data contained therein. The Czech Republic is chosen not only because of the theoretical and practical knowledge of the author but especially because of the specifics of Czech property tax regulation. Czech taxpayers are actually not obliged to file the tax return every year (for every taxable period), only if there are changes influencing the tax duty subjectively affected by the taxpayer. That is, if there are changes in national law, local by-laws, or other objective changes, there is no need to file a new tax return, and the tax office assesses the tax without any assistance from the taxpayer. This is also why there are only tens of appeals against a tax assessment in the whole country in every taxable period.³ Based on these facts, we hypothesise that the recurrent property tax control in the Czech Republic is unproblematic, and there is no need for any amendments in related tax law regulation.

To confirm or disprove the hypothesis and reach the article's aim, we have decided on an IMRaD (Introduction, Methodology, Research, Discussion) structure for the paper. In the research part, we firstly summarise recurrent property tax regulation *de lege lata* from the theoretical perspective. Secondly, we describe existing practical problems of recurrent property tax control as these problematic issues have been identified from structured interviews with tax office clerks. In the discussion, we critically analyse substantive and procedural tax law concerning the recurrent property tax with regard to controls carried out by the tax office, combining the theoretical background with practical experience. Synthesising the knowledge gained, we identify the strengths and weaknesses of *de lege lata* regulation and suggest amendments *de lege ferenda*.

1 J.M. Youngman, Tax on Land and Buildings, (in:) V. Thuronyi (ed.), Tax Law Design and Drafting, vol. 1, Washington 1996, pp. 264–291; M. Radvan, J. Kranecová, Is Ad valorem Property Taxation a Solution for the Czech Republic, (in:) M. Radvan, R. Franzsen, W.J. McCluskey, F. Plimmer (eds.), Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia, Maribor 2021, pp. 47–78.

2 M. Radvan, Czech Tax Law (4th ed.), Brno 2020, pp. 13–14.

3 There is no official evidence of appeals, and this is an estimation based on discussion with officials from tax offices.

Concerning the state of scholarly literature in this field, most articles on property tax legal regulation in the Czech Republic have been published by Radvan.⁴ However, the issues connected to recurrent property tax control in the Czech Republic have never been investigated. Also, worldwide, tax control aspects are very often neglected.⁵ A good research background comes from discussions with leading experts in this area, such as Youngman, Franzsen, McCluskey, Bahl, etc. On the other hand, tax audit in general is a very frequently treated topic. Pistone's 'General Report' probably sums up the area of tax control best;⁶ in the same book, tax control in all developed European countries is discussed by individual writers from each nation. An interesting contribution to joint and simultaneous audits has been written by Čičin-Šain, while the area of e-control is well analysed in the work of Teszner.⁷

1. Research

1.1. Recurrent property tax regulation *de lege lata*

The recurrent immovable property tax in the Czech Republic is regulated by the Immovable Property Tax Act.⁸ There are officially two, but in practice four, parts to immovable property tax: land tax and building tax, and also flats and non-residential premises (space) taxes as a part of building tax. This distinction is necessary because these taxes are assessed individually (with different taxpayers, different tax bases, and different tax rates). But the total sum of these taxes creates one immovable property tax written down in one tax return.⁹

4 E.g. M. Radvan, Major Problematic Issues in the Property Taxation in the Czech Republic, 'Analyses and Studies of CASP' 2019, vol. 8, no. 2, pp. 13–31; A. Maksimovska, A. Stojkov, M. Radvan, T. Rogic Lugaric, Composite Index of Local Fiscal Stability, Efficiency, Sustainability, and Livability: Central Eastern versus South Eastern European Countries (Working Paper WP22AM1), 'Lincoln Institute of Land Policy' 2022, <https://www.lincolninst.edu/publications/working-papers/composite-index-local-fiscal-stability-efficiency-sustainability> (accessed 24.02.23); M. Radvan, Municipal Charges on Communal Waste: Do They Compete with the Immovable Property Tax? 'Journal of Financial Management of Property and Construction' 2019, vol. 24, no. 1, pp. 1–19; M. Radvan, J. Kranecová, *Is Ad valorem...*, *op. cit.*

5 For details on CEE and Central Asia Countries, see M. Radvan, R. Franzsen, W.J. McCluskey, F. Plimmer (eds.), *Real Property Taxes...*, *op. cit.* For details on African countries, see R. Franzsen, W. McCluskey (eds.), *Property Tax in Africa: Status, Challenges, and Prospects*, Boston 2017.

6 P. Pistone, General Report, (in:) P. Pistone (ed.), *Tax Procedures*, Amsterdam 2020, pp. 3–111, especially pp. 33–63.

7 N. Čičin-Šain, Joint and Simultaneous Audits, (in:) P. Pistone (ed.), *Tax Procedures...*, *op. cit.*, pp. 151–176; K. Teszner, E-Tax Administration in the Contemporary Polish System of Financial Law, (in:) M. Radvan (ed.), *System of Financial Law: System of Tax Law. Conference Proceedings*, Brno 2015, pp. 171–191.

8 Act No. 338/1992 Sb., as amended.

9 The following text is a shortened version of the chapter on immovable property tax in M. Radvan, *Czech Tax Law*, *op. cit.*, pp. 49–58.

The object of land tax is created by land in the territory of the Czech Republic registered in the Real Estate Cadastre. The objects of the building tax are buildings in the territory of the Republic connected to the land with fixed foundations and so-called engineering structures such as chimneys. Flats and non-residential premises registered in the Cadastre are also liable to tax. The land tax is not imposed on certain land, e.g. land within the area of the ground plan of the building which is built on, protective forests and forests of special determination, water-covered areas except for commercial ponds, etc. Apartment block buildings, in respect of which the tax is payable on the individual apartments and associated non-residential premises, are not liable to the building tax.

Although numerous kinds of land and buildings are liable to land tax, they can be tax-exempt. There are many reasons and conditions for immovable property to be exempt from taxation. The most common condition is not using the property for running a business. The legislator was motivated in creating exemptions primarily by public interest, ecological aspects, and international treaties. In several cases, the tax return does not have to be filed, while other claims for exemptions must be set up in the tax return. Some property is tax-exempt permanently, others just for several years. Most exemptions are set out directly in the Property Tax Act; however, municipalities are free to grant additional exemptions.

In most cases, the payer of the tax is the owner; sometimes the leaseholder of the land can be the taxpayer. This rule is used mainly for land registered in the Real Estate Cadastre in a simple way. If the landowner is unknown, the user is the taxpayer. If two or more people should be the taxpayers of one property in co-ownership, they usually pay the tax jointly and severally. If one of them pays the tax, the tax duty of the other is fulfilled, but one person can file the tax return only for themselves, for their part of the property. The tax office calculates the tax for the other co-owner(s) in this situation.

The immovable property tax is calculated differently for each type of property. For agricultural land, commercial forests, and ponds used for fish farming, the value-based system is used. The tax base of agricultural land (arable land, hop fields, vineyards, gardens, orchards, and permanent grass growth) is the price of land determined as a multiple of the actual area of the land in square metres and the average price per square metre of the land laid down in a decree. The tax rate is different: lower (0.25%) for permanent grass growth and higher (0.75%) for other agricultural land. In the case of the tax base of commercial forests and ponds, the taxpayer can choose between the price of the land as determined under the price regulations valid on 1 January of the taxable period and the actual area in square metres multiplied by CZK 3.80. The tax rate is always 0.25%.

For all other properties, the area-based system (the actual area in square metres) is used. The tax rate per square metre differs: the lowest is applied for built-up areas, courtyards and other areas (CZK 0.20), and the higher for flat structures (CZK 1 or

5) and development land (CZK 2, multiplied by a coefficient called location rent according to the number of inhabitants in the municipality; moreover, the municipality can increase or reduce a basic coefficient set in the act by a generally binding ordinance). The building tax is also based on the built-up area in square metres; for flats and non-residential premises, the tax base is the so-called adjusted floor area (the floor area multiplied by a coefficient of 1.2, or 1.22 if there is any land used together with the unit).

The tax rate is different for separate kinds of buildings. The standard tax rate for residential buildings and flats is CZK 2. The standard rate is increased by CZK 0.75 for each additional above-ground floor (the so-called increased tax rate) and then multiplied by a location rent. If a minor part of the residential building is used for running a business, there is an additional tax of CZK 2 for each square metre used for business purposes. The standard tax rate for non-residential structures differs: CZK 6 for cottages and family houses used for individual recreation (holiday houses), CZK 8 for garages, CZK 2 or 10 for structures and non-residential premises for business activities (lower for structures used for primary agricultural production, forestry, and water management, higher for other business activities), and CZK 6 for other structures. The standard rate is increased by the increased tax rate and then multiplied by the so-called municipal coefficient (1.5, if set by a generally binding ordinance of the municipality). If a property located in a national park or a first-category protected countryside zone is used for family recreation, another coefficient of 2 is used. The final tax (except for agricultural land) can be multiplied by the local coefficient between 1.1 and 5 if set by a generally binding ordinance of the municipality.

Generally, the principle of substantive truth is used to determine the type of land or building, i.e. the key is how the predominant part of the property is used. However, the substantive truth principle is now valid only for the building tax. For the land tax, the type of land registered in the Cadastre is decisive since the 2021 taxable period, regardless of whether it corresponds to the actual situation.

The immovable property tax is administered by the tax office for the district where the property is situated. The taxable period is a calendar year and the decisive day is 1 January, i.e. the tax is assessed according to the situation on 1 January of the calendar year in which it is assessed, and changes to the facts relevant to the tax that occur during the tax period (a new owner, another use, additional floors, etc.) are not taken into account. The tax return must be filed by the taxpayer by 31 January of the taxable period. However, as stated above, Czech taxpayers are actually not obliged to file the tax return every year for every taxable period, but only if there are changes influencing the tax duty subjectively affected by the taxpayer. That is, if there are changes in national law, local bylaws, changes in the tax rate, the average price of land, the coefficients, or other objective changes, there is no need to file a new tax return, and the tax office assesses the tax without any assistance from the taxpayer.

If the tax is assessed without the tax return or if there is no doubt about its correctness, the tax is assessed by means of a collective prescription list. In practice, the tax office just announces that taxpayers have 30 days to come to the tax office and check their tax duty; only rarely does anybody come. When the term for the appeal is over, the tax office then sends an order with the tax duty by post to every taxpayer. The immovable property tax is generally payable in one payment, no later than 31 May of the current taxable period.

Only if the tax return is not filed or if the tax office has any doubt about the correctness and completeness of the information stated in the tax return the tax office starts formal proceedings. Typically it is a simple tax audit¹⁰ (sometimes called as a procedure to remove doubts or reproach proceedings) or a regular tax audit (especially if the tax return was not filed), always finishing with the personal decision called tax assessment.¹¹ The revenue from the immovable property tax is the income of the municipality in whose district the property is situated.

1.2. Existing problems of recurrent property tax control

Although the administration and determination of land tax and tax on buildings are based on the same principles, individual structural elements are specific. The object of the immovable property tax is land registered in the Real Estate Cadastre, apart from exceptions established by law. Buildings are subject to property tax when they are completed or occupied. In this regard, the legislator refers to the legal regulation regarding construction procedures, according to which the building is taxable if it is completed and suitable for use. It is therefore not necessary that the building is actually used, but it is sufficient that it can be used. Whether the building is completed or under construction is recorded in the Cadastre.

How the land or building is used is essential for determining the tax because the tax base and rate depend on this. In the case of land, the tax rate and base are determined according to its type. While in the past, there was a strong tendency for the tax administrator to proceed from the actual state of affairs in the event of a discrepancy between the recorded and the actual situation, 2021 was a turning point in this regard. An amendment to the law explicitly defines that for land tax purposes, the decisive factor is the type of land registered in the Real Estate Cadastre, regardless of whether it corresponds to the actual state. According to the explanatory report for the amendment, this change was made to eliminate legal uncertainty for taxpayers

10 M. Radvan, R. Boháč, K. Brychta, Czech Republic, (in:) P. Pistone (ed.), *Tax Procedures*, *op. cit.*, pp. 408–409.

11 M. Radvan, *Czech Tax Law*, *op. cit.*, pp. 93–94; D. Czudek, *Tax Inspection – Unlawful Interference*, 'Public Governance, Administration and Finances Law Review in the European Union and Central and Eastern Europe' 2018, vol. 3, no. 2, pp. 90–99.

and to strengthen the importance of the information provided in the Cadastre.¹² If the tax administrator has indications that the actual state is different from the state registered in the Cadastre, there is only one legal tool at his/her disposal, namely an announcement to the Cadastre. However, until the change is made in this public list, the tax administrator does not have the opportunity to reflect the actual state of affairs in the tax proceedings.

The situation is different for buildings, where the purpose for which the taxed property is used is decisive for determining the tax, specifically the tax rate. In simple terms, the law distinguishes between a residential building, a cottage or a building of a family house used for family recreation, a garage, a building and flat used for business, and a category marked as other taxable buildings and flats. To find out the relevant rate, the tax administrator has at his/her disposal the Register of Territorial Identification, Addresses, and Real Estate, where the method of use of the building object is indicated. This register distinguishes for example between a garage, a family house, or a building for family recreation. However, even such a building can be used for business, which cannot be deduced from the register. The tax administrator does not have a direct control mechanism for this category of data declared by the taxpayer, but it must be based on information available from his/her activity (i.e. other tax obligations), the context of the location of the building, knowledge of the environment, and other available sources (e.g. a commercial register, Google Maps). At the same time, it is not excluded that a local investigation is conducted or, in the case of specific doubts, the taxpayer is summoned to remove the doubts. In the case of determining the tax rate for buildings and flats used for business, which differ depending on the type of business, judicial practice has concluded that what business activity the building was actually used for at the relevant time is decisive.¹³ Therefore, the tax cannot be based only on the approval decision. It follows that in the case of the way buildings and flats are used, the principle of material truth is preserved, which only supports the conclusion that the amendment concerning the type of land is not conceptual.

The Immovable Property Tax Act defines a relatively wide range of reasons and criteria for buildings and land, the legislator granting certain of them a privileged position compared to others when exempting them from tax. In general, it can be said that buildings and land are exempted from immovable property tax for two reasons: as a result of the person of the owner or based on the purpose for which they are used. Verification of the first category of exemption does not cause any problems for the tax administrator, as data on the property owner can be directly found in the Real Estate

12 Chamber of Deputies of the Parliament of the Czech Republic, Parliamentary Print no. 910/0: The law proposal including the explanatory report, Prague 2020, p. 39, <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=178782> (24.02.2023).

13 Supreme Administrative Court, 7 Afs 88/2013, 30.04.2014.

Cadastre. The second, more diverse, category is not always easy for the tax administrator. To control such tax exemptions, the tax administrator is forced to use other control mechanisms; in addition to the Cadastre, which plays a fundamental role in controlling immovable property tax, the tax administrator also uses other public lists. These include, for example, the National Register of Health Service Providers, the Public Register of Land, the Official List of Nature Protection, or the Register of Schools and School Facilities. Selected tax exemptions can only be claimed provided that the property (or parts thereof) is not used for business, rented, or leased. However, these facts are based on private law relationships, and the tax administrator does not always have the technical equipment or the personnel to check them. In practice, the tax administrator carries out an inspection very rarely.

By law, however, land and buildings whose purpose and use are not kept in any central records are also exempt from tax. An example is the land of publicly accessible parks, spaces, and sports grounds. To grant this right for exemption, it is decisive whether the land is used by an unlimited type of users, whether it is accessible to anyone, and whether it serves general use. As a result of the absence of public lists of these facts, the tax administrator's standard search procedures, such as a local investigation by a tax office's clerks, verify whether an exemption of this type is rightfully claimed.

Fulfilment of the substantive legal conditions for tax exemption is a category that the tax administrator pays extra attention to when assessing an immovable property tax. The claim for exemption is the most common reason for the tax administrator to use control procedures. Given that the property data used to determine the tax base and rate are available from the Cadastre, any inconsistency with the data declared by the taxpayers in the tax return is detected by the tax administrator immediately. To solve these obvious irregularities, the tax administrator often uses only informal communication with taxpayers when inviting them to make corrections. On the other hand, if the tax administrator believes that the taxpayer has made an unjustified claim for tax exemption, a procedure to remove doubts and a summons to prove this claim will be initiated. Tax control, as the second formalised control procedure, is *de facto* not used in the case of immovable property tax, although the law does not prohibit it. However, the range of data that would need to be checked is considerably narrower compared to other taxes.

To determine the tax, it is generally necessary to multiply the tax base by the tax rate. For determining the property tax base for buildings and land, the area in square metres is crucial. For buildings, it is the area which is built up, and for flats, it is the floor area. In the case of land, the area is usually subsequently multiplied by the price set by law and, in the case of flats, by a coefficient. In the case of buildings and other plots of land, the tax base is the area itself. The tax administrator can find the area of land and buildings by looking at the Real Estate Cadastre. The situation is different for buildings that are part of the land because the Cadastre does not provide their

area in the standard view. To determine the size of a built-up area of buildings, the tax administrator uses another public list, namely the Register of Territorial Identification, Addresses, and Real Estate, which contains, among other things, detailed information about buildings. The tax base is then multiplied by the relevant tax rate, chosen based on how the property is used, as described above.

The administration of immovable property tax in the Czech environment is set up in a very pro-client manner. The taxpayer does not have to submit a tax return, except for the exceptions provided by law, when there is a change in the circumstances decisive for determining the tax. In such a case, the tax administrator's decision is based on previously declared data. If these agree with the data in the Real Estate Cadastre, the tax will be assessed in the same amount as for the previous period. The duty of the taxpayer is thus only to pay the tax. But a frequent problem is that an unfiled tax return leads to the omission of payment. Therefore it is becoming more and more common in practice for the tax administrator to notify the taxpayer every year of the requirement to pay, beyond the scope of his/her legal obligation. The form of this notice that has been used for a long time is represented by a receipt (bill and postal order) sent by the Czech Post. However, in recent years, taxpayers have increasingly preferred sending payment data via email. This form of notification must be registered with the relevant tax administrator, either when submitting a tax return or based on a form intended for this purpose. In both cases, however, it is still necessary to keep in mind that the existence of this step cannot be considered a necessary prerequisite for the tax to become due. It is only a manifestation of the pro-client approach of the tax administrator, standing outside the legal framework. However, it brings benefits for the tax administrator and the taxpayer; if the taxpayer pays by the due date, s/he does not have to pay interest on late payments, and the tax administrator saves the costs associated with collecting the unpaid tax.

A situation where the taxpayer does not file a tax return, even though s/he was obliged to, often arises as a result of the renewal of the cadastral record by new mapping, which is carried out by the cadastral office. This process is primarily focused on determining land boundaries and building perimeters, but other data in the Cadastre is also checked. It often happens that there are changes in circumstances that are decisive for the assessment of immovable property tax. Such a circumstance can be, for example, information on the type of land or a new area. The new cadastral record is subsequently announced for viewing in the municipality for at least ten days, and a notice is sent to the owners of the affected properties who do not have permanent residence in the municipality. In addition to statutory duties, Municipalities often warn taxpayers that they may be required to file a tax return for property tax. This initiative of municipalities can be considered a desirable reflection of the interdepartmental cooperation of public administration.

2. Discussion

The immovable property tax is unpopular (not only) in the Czech Republic. Most taxpayers do not have adequate information about the tax, and they do not know that the revenue is the income of municipal budgets, i.e. they get certain benefits from the municipality from paying the tax (typically infrastructure, schools, local police and fire brigade protection, local transportation, facilities for children, etc.). On the other hand, taxpayers' duties concerning the recurrent property tax are limited to just paying the tax, without the duty to file a tax return every year. If there are no subjective changes caused by the taxpayer, the tax office has all the necessary information to assess the tax without their direct assistance. Most of the data is included in the Real Estate Cadastre – a public registry existing since the 18th century. The tax office has direct access to the Cadastre to verify the owner of the property, the type of property, the area of land, etc. Generally, the tax office does not need even the first obligatory tax return, according to the legal regulation for the taxable period following the year when the property was acquired.

However, there are still structural components of the recurrent property tax not recorded in the Cadastre. In the case of taxpayers, it is the leaseholder and the user. However, only rarely is the property registered in a simple way (where almost 100% of the land is digitised) or the landowner is unknown. And this situation is still visible in the Cadastre, so the tax office can easily identify the taxpayer.

2.1. Type of property

This part of this article identifies several more important issues that need to be analysed in more detail. The crucial one is the type of property for tax purposes. The principle of substantive truth to determine the type of land and building should be used, i.e. the key should be how the predominant part of the property is used. Unfortunately, this principle is followed only for buildings, flats, and non-residential premises. For land, the formal truth principle is applied, and the type of land registered in the Cadastre is decisive since the 2021 taxable period, regardless of whether it corresponds to the actual situation. Such a solution is easier for the tax administration. However, there are other administrative tools to unify records in the Cadastre with the actual situation, and the solution of applying the principle of formal truth indicates a certain laziness by the public administration towards taxing property fairly. We also have to ask why the amendment included land only, and not all properties – probably because not every record in the Cadastre concerning buildings includes information on how the property is used. The same statement might be applied to the Register of Territorial Identification, Addresses, and Properties data (the Register). In every case, it is much easier to identify the type of land than the type of building.

In every case, if the tax office has any concerns about the correctness and completeness of the information stated in the tax return (usually, if its data differs from

the Cadastre or the Register), it should start the procedure to remove the doubts. Such a procedure might be seen as too formal, though, and tax offices often prefer informal communication with the taxpayer, usually by phone call. If the situation is still unclear and the doubts were not removed, it is possible to do the local investigation mainly without the assistance of the taxpayer. The tax office can use public satellite maps (Google Maps, mapy.cz, etc.) and other, more sophisticated non-public electronic tools (e.g. Geographic Information Systems)¹⁴ or Google Street View. In the case of buildings, it might be more complicated to identify the type without entering the building. Of course, even from the outside, it might be possible to state whether the structure is used as a family house or a summer cottage or if it is used for a business (if there is a sign or an identification of the business on the premises). There should be certain documentation from the building authority, especially if the building is not extremely old. The Trade Licensing Register and the Registrar of Companies might also be helpful in the case of business properties. However, very often, this information might be obsolete and outdated, and it would be necessary to enter the building and decide how the predominant part of the property is used or how many square metres are used for business purposes in a family house.

2.2. Correction components

For the tax office, verifying all subjective (personal) exemptions takes little effort, as the owner (state, region, municipality, etc.) is clear from the Cadastre. However, if there is an additional condition for the exemption, mostly connected with 'beneficial' usage of the property, the tax office has to control the taxpayer's claim for exemption in the tax return. Typically, property owned by another state is exempted only if it is used for diplomatic purposes. Church property is exempted if it is used for religious purposes, etc.; otherwise, the tax must be paid. Some properties are exempted only if they are not rented (e.g. state property) or used for business (e.g. property owned by research institutes or universities). In cases of exemptions granted by the municipality (such as agricultural land except for gardens, exemption as an investment incentive, or property affected by a natural disaster), the tax office has the information on the exemption as the municipality is obliged to send the generally binding ordinance to the tax office.

The way in which the tax office should proceed is generally the same as for the type of property to be taxed, i.e. the tax office should primarily check all possible registries, as stated above. The Trade Licensing Register and the Register of Companies might also be helpful in the case of business properties. The tax office may also

14 S. Powers, Geographic Information Systems, 'Market Value-Based Taxation of Real Property Workshop', Lincoln Institute of Land Policy and CEF, Ljubljana 2017; W. McCluskey, CAMA Modelling: A Practical Exercise, 'Market Value-Based Taxation of Real Property Workshop' Lincoln Institute of Land Policy and CEF, Ljubljana 2017.

use satellite maps and other electronic tools such as Google Street View. If concerns about the data in the tax return remain, the tax office should ask the taxpayer to provide evidence of truthfulness within the procedure to remove doubts. If the doubts are not dispelled, a local investigation is necessary.

2.3. Tax calculation

The tax base and the tax rate are closely connected to the type of property to be taxed. The system in the Czech Republic is still a little old-fashioned, as the (calibrated) area-based system is used for all property except for several types of land. On the other hand, an area-based system is easy to administer: the area is available in the Cadastre, and if any value is needed (the average price per square metre of the agricultural land), the tax office has it from the ministerial decree. The only exception is buildings that are part of the land but which do not fully cover the whole plot; the Cadastre does not provide the areas of buildings. However, the tax office may use the Register, which usually contains, among other things, detailed information on buildings. In the case of older buildings, the information may not be available in the Register; the only possibility for verifying the area is manual measurement within the local investigation. The same process applies to the number of floors of the building, as this fact influences the tax rate.

The correct tax rate to be applied depends on the type of property. Even if the system of tax rates seems to be complicated, after identifying the property type the tax office has an easy role: the office automatically has all necessary information, including all coefficients adopted by municipal bylaws.

2.4. Tax administration

From the taxpayer's perspective, tax administration is mostly easy. Generally, it is necessary to file a tax return only once, when the property is acquired (bought, inherited, or donated) or when some criteria decisive for the recurrent property taxes are subjectively changed (an additional floor is constructed, the usage is changed, etc.). The latest forms for tax returns available online are interactive and easy to complete: when the taxpayer and the property are identified, all necessary inputs to set the correct tax base and the tax rate are added, and the tax is calculated automatically. Every year, the taxpayer only has to wait for an email and/or letter, and then pays the tax. It must be stated that an announcement to the taxpayer is necessary because of the principle of client approach.

It would be reasonable to amend the Immovable Property Tax Act so that the renewal of cadastral records does not mean a duty to file a tax return. Such a renewal is an objective change not influenced by the taxpayer; moreover, the tax office has all changes accessible in the Cadastre.

Conclusion

As is evident from the above, recurrent property tax control in the Czech Republic is unproblematic in the vast majority of cases. However, there are still several minor issues (e.g. the renewal of cadastral records) where amendments to the existing legal regulation would be helpful. The earlier hypothesis has been mostly confirmed. There are other, much more problematic issues in the property tax regulation to be improved. Mainly, the role of the immovable property tax in the Czech Republic is marginal; the revenue is very low.

The immovable property tax is the only tax in the Czech tax system on which the pandemic had virtually no impact in terms of revenue. The collection of this tax shows a constant increase in volume, and it was no different in 2020 and 2021. Behind this trend is not only the long-term addition of new taxable property but also changes regarding the determination of the local coefficient. From 1 January 2021, municipalities can set different coefficients for different parts of the municipality, while this can now take on values in the range of 1.1 to 5. From the available sources, it cannot be concluded that this constant increase in the collection is due to changes in or the streamlining of control mechanisms when, in the case of immovable property tax, these have not been practically affected over the years.

However, it is necessary to add that on the scale of Czech public finances, property tax represents only a marginal item (from OECD data for 2020, the Czech Republic's income from property taxes within the state's GDP is even the lowest in the EU).¹⁵ In efforts to consolidate public finances, the increase in immovable property tax often comes to the forefront of discussions. Although its increase is a desirable step, it is necessary to realise that in the context of Czech public finances, this is only the tip of the iceberg, which can be solved easily but is not a systematic step in solving the state of the country's finances.

The issue of low revenue could be resolved by adopting an *ad valorem* tax base. The Cadastre even has the price data for possible mass valuation. However, there is no political will to change the recurrent property tax structurally. Previous research opened the discussion by introducing the immediate solution for the Czech Republic of retaining the unit (area-based) system. There should be one maximum tax rate in the legislation for every type of property, and municipalities should have the right to introduce their own specific tax rates below that level. As there are more than 6,250 municipalities in the Czech Republic, and many of them are extremely small with a very low number of inhabitants, there should be another rate (a standard rate) in the legislation for those municipalities that do not set their own specific tax rates.¹⁶

15 OECD, Tax on Property, <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm> (24.02.2023).

16 M. Radvan, J. Kranecová, *Is Ad valorem...*, *op. cit.*, p. 76.

It would also be reasonable to conduct a thorough economic analysis of exemptions. For example, international comparisons show that structures used for public transportation (airports, bus and train stations, etc.) generate considerable income, and there is no need to exempt them from taxation. Also, inspired by local charges regulation, the taxpayer with a right to exemption but who does not file a tax return would lose the right to exemption.

A more revolutionary solution might be abolishing the duty to file the property tax return. The tax office does not even need this first tax return for the taxable period following the year when the property was acquired: it has all necessary data in the Cadastre and the Register and can proceed without the taxpayer's assistance. Besides information about the current status quo, it would be helpful to use information from building offices, especially concerning new structures and reconstructions. The introduced solution would probably require additional amendments (e.g. the owner should be the only taxpayer). Still, it would not be possible for property used for business purposes; for a business property, it would be necessary to continue to file a tax return.

In the case of any doubts, the tax office could use all existing approaches to verify the data necessary to calculate the tax: it can start the procedure to remove the doubts, the local investigation, or the regular tax audit. Also, informal contact with the taxpayer (by email, phone, SMS, etc.) might be useful. These activities of the tax office may also be beneficial for the Cadastre and other registries to update their data.

REFERENCES

- Chamber of Deputies of the Parliament of the Czech Republic, Parliamentary Print no. 910/0: The law proposal including the explanatory report, Prague 2020, <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=178782>.
- Čičin-Šain N., Joint and Simultaneous Audits, (in:) P. Pistone (ed.), *Tax Procedures*, Amsterdam 2020, pp. 151–176.
- Czudek D., Tax Inspection – Unlawful Interference, 'Public Governance, Administration and Finances Law Review in the European Union and Central and Eastern Europe' 2018, vol. 3, no. 2, pp. 90–99.
- Franzsen R., McCluskey W. (eds.), *Property Tax in Africa: Status, Challenges, and Prospects*, Boston 2017.
- Maksimovska A., Stojkov A., Radvan M., Rogic Lugaric T., Composite Index of Local Fiscal Stability, Efficiency, Sustainability, and Livability: Central Eastern versus South Eastern European Countries (Working Paper WP22AM1), 'Lincoln Institute of Land Policy' 2022, <https://www.lincolnst.edu/publications/working-papers/composite-index-local-fiscal-stability-efficiency-sustainability>.
- McCluskey W., CAMA Modelling: A Practical Exercise, 'Market Value-Based Taxation of Real Property Workshop' Lincoln Institute of Land Policy and CEF, Ljubljana 2017.
- OECD, Tax on property, <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm>.

- Pistone P., General Report, (in:) P. Pistone (ed.), *Tax Procedures*, Amsterdam 2020, pp. 3–111.
- Powers S., *Geographic Information Systems, 'Market Value-Based Taxation of Real Property Workshop'*, Lincoln Institute of Land Policy and CEE, Ljubljana 2017.
- Radvan M., *Czech Tax Law* (4th ed.), Brno 2020.
- Radvan M., Major Problematic Issues in the Property Taxation in the Czech Republic, 'Analyses and Studies of CASP' 2019, vol. 8, no. 2, pp. 13–31.
- Radvan M., Municipal Charges on Communal Waste: Do They Compete with the Immovable Property Tax? 'Journal of Financial Management of Property and Construction' 2019, vol. 24, no. 1, pp. 1–19.
- Radvan M., Boháč R., Brychta K., Czech Republic, (in:) P. Pistone (ed.), *Tax Procedures*, Amsterdam 2020, pp. 393–434.
- Radvan M., Franzsen R., McCluskey W.J., Plimmer F. (eds.), *Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia*, Maribor 2021.
- Radvan M., Kranecová J., Is Ad valorem Property Taxation a Solution for the Czech Republic, (in:) M. Radvan, R. Franzsen, W.J. McCluskey, F. Plimmer (eds.), *Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia*, Maribor 2021, pp. 47–78.
- Teszner K., E-Tax Administration in the Contemporary Polish System of Financial Law, (in:) M. Radvan (ed.), *System of Financial Law: System of Tax Law. Conference Proceedings*, Brno 2015, pp. 171–191.
- Youngman J.M., *Tax on Land and Buildings*, (in:) V. Thuronyi (ed.), *Tax Law Design and Drafting*, vol. 1, Washington 1996, pp. 264–291.

Eva Tomášková

Masaryk University, Czech Republic

eva.tomaskova@law.muni.cz

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0579-4976>

Control of State Debt in the Czech Republic

Abstract: This article focuses on control of state debt in the Czech Republic. State debt contributes the most to the public debt. Although the Czech Republic is one of the countries with the smallest state debts in the European Union, it has also been the country whose debt has grown fastest year-on-year in the last two years. The aim of this article is to investigate the possibilities to improve control of state debt in the Czech Republic. It works with the hypothesis that control of state debt is problematic in the Czech Republic and needs some amendments related to state debt regulation. The article is divided into two parts. First, a theoretical overview of state debt is included, regulation *de lege lata* is summarized and the current situation relating to state debt during the Covid-19 pandemic is stressed. Second, research findings mentioned in the first part are analysed. By synthesizing these research findings, I suggest amendments *de lege ferenda*.

Keywords: Covid-19 pandemic, Czech Republic, rules of responsibility, state debt

Introduction

Control is a part of management which can check errors in order to take corrective action. It helps to minimize deviation from standards and ensure achieved goals. However, if the control is to be carried out effectively, set objectives must be met. In the business sector, setting a goal is easier than in the public sector. Goal classifications are diverse, differing according to their contextual, functional, structural and temporal characteristics.¹ The question is what goals are set in the public sector, espe-

1 O. Ogbeiwí, General Concepts of Goals and Goal-Setting in Healthcare: A Narrative Review, 'Journal of Management & Organization' 2018, vol. 27, no. 2, pp. 1–18.

cially as time for fulfilling the goals is often lacking. It is obvious that it is easier to define goals at municipality than state level; however, absence of these goals at the state level cannot be taken as an argument.

State (or government) debt is absolutely crucial to public debt, which even leads to imprecise confusion of these terms. State budget deficits are the primary source of state debt. Public debt includes not only state deficits, but also the deficit of the entire public sector, including deficits of municipalities and regions, and also the deficit in the economic management of certain state institutions, which is not transferred directly into the results of state budgets but is covered by different means for which the state only takes over a guarantee.²

The aim of this article is to investigate the possibilities to improve control of state debt in the Czech Republic. Attention is aimed only at state debt as it is a crucial part of public debt. The Czech Republic was chosen for its abnormal increase in state debt in the last two years. Compared to 2020, when the coronavirus pandemic began to hit the economy, the budget deficit of EU member countries fell from 6.8% to 4.7% of GDP in a year. However, the Czech Republic was one of the few countries where, on the contrary, there was a sharp increase in the state debt due to an abnormal state budget deficit.³ Last year's Budget deficit of 2022 exceeded the worst result of 2020, and the Czech Republic ranked among the countries with the lowest economic growth rate in the EU. The share of public debt in relation to GDP increased by 4.2 percentage points year-on-year 2021 which was the highest of any EU country. Mandatory and quasi-mandatory expenditures already absorbed almost 94% of state budget revenues in 2021.⁴ Based on these facts, I work with the hypothesis that control of state debt is problematic in the Czech Republic and needs some amendments related to state debt regulation.

To confirm or disprove this hypothesis, I have decided on an Introduction, Methods, Results and Discussion structure for the paper. The research part is divided into two: first, the text includes a theoretical overview of state debt and summarizes regulation *de lege lata* and the current situation relating to state debt during the Covid-19 pandemic. Second, all research findings mentioned in the first part are analysed. Synthesizing these research findings, I suggest amendments *de lege ferenda*.

2 L. Smrčka, M. Arltová, Debt in Relation to the Standard of Living Enjoyed by the Population of Developed Countries, 'Prague Economics Papers' 2014, vol. 23, no. 1, pp. 84–107.

3 ČTK, Vládní dluh zemí EU se loni snížil. V Česku se naopak zvýšil, i tak patří k nejméně zadluženým, E15.cz, <https://www.e15.cz/byznys/finance-a-bankovnictvi/vladni-dluh-zemi-eu-se-loni-snizil-v-cesku-se-naopak-zvysil-i-tak-patri-k-nejmene-zadluzenym-1389470> (8.03.2023).

4 Supreme Audit Office, Stanovisko NKÚ k návrhu státního závěrečného účtu České republiky za rok 2021, <https://www.nku.cz/cz/publikace-a-dokumenty/stanoviska-nku-ke-statni-mu-rozpoctu/stanovisko-nku-k-navrhu-statniho-zaverecneho-uctu-cr-za-rok-2021-id12708/> (8.03.2023).

1. Research

1.1. Theoretical view of state debt

Issues related to state debt are included under public finance. In scholarly studies, state debt tends to be analysed according to its impact on economies above all, whereas public finance is also a theoretical discipline. First, it is necessary to determine the term 'public finance' for better understanding the term 'state debt'. There are a lot of definitions of public finance. One of the most mentioned is by Mrkývka, who offers a view of legal and economic considerations as well. According to him, public finance is related to financial law and can be understood as social relationships which arise and are implemented during the creation and use of monetary funds. Monetary funds (1) concentrate public money; (2) are created in the public interest; and (3) are supposed to meet public needs.⁵ This definition has since been extended. Public finance has five main characteristics: (1) it is a comprehensive category for social relations *sui generis*, which are part of monetary relations; (2) public money is the object of public finance; (3) the content of public finance is based on monetary transactions through which public funds are created and distributed, as are the rights, authorisations and obligations associated with it; (4) public finance is still related to the public sector; and (5) the existence of public finance is aimed primarily at the satisfaction of the public interest.⁶

One of the current requests for public finance is transparency – that public authorities inform citizens on the process of collecting and spending public sector income; however, it is not specified which way of reporting is the best. Salachna and Tyniewicki (2017) mentioned that the principle of the substantial transparency of public finances has been inadequately implemented, and it might be incomprehensible from the social addressee's perspective.⁷

The next requests of public finance are economy, efficiency and effectiveness.⁸ Efficiency in the public sector makes it possible to (1) increase legislative simplification of administrative rules and procedures; (2) decrease bureaucracy; (3) in-

5 P. Mrkývka, Úvod do teorie finančního práva [Introduction into Theory of Financial Law], Brno 2006.

6 P. Mrkývka, I. Pařízková, E. Tomášková, Veřejné finance a fiskální právo [Public Finance and Fiscal Law], Brno 2014.

7 J. M. Salachna, M. Tyniewicki, The Principle of Substantial Transparency of Public Finance and the Creation of the Active Citizenship, (in:) M. Radvan, J. Gliniecka, T. Sowinski, P. Mrkývka (eds.), The Financial Law Towards Challenges of the XXI Century: Conference Proceedings (1st ed.), Brno 2017.

8 Effectiveness is based on the 'achievement of the final aim' while efficiency 'measures the quality'. Effectiveness is influenced by efficiency because it depends on the knowledge and qualifications of the personnel. N. Kjurchiski, Public Administration Efficiency in Resource Economies, 'The Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA)' 2014, p. 8, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2440725 (8.03.2023).

crease budgetary and fiscal transparency and accountability; (4) extend the use of electronic means of information in the development of processes; (5) implement improvement programmes at local public administration level; and (6) orient the efficiency of the public sector in relation to social needs and the satisfaction of provided goods and services.⁹ The last request is the stability of public finance. Implementation of a budget stabilization is associated with lower revenue forecast bias and thus greater fiscal transparency.¹⁰ Legal solutions are not a warranty for protection against over-indebtedness of municipalities, which is how it is stressed in some countries.¹¹ It is also necessary to continue to emphasize the control of public finances in terms of transparency, economy, efficiency, effectiveness and stability.¹² One particularly concerning area is the ever-growing debt issued by public authorities, which until recently has been largely hidden from public view.

All requests of public finance mentioned above are related to state debt as well; however, transparency is in first place. Free and fair elections and competition between parties in democratically elected legislatures contribute to higher levels of budgetary disclosure.¹³ One particularly concerning area is the growing level of debt, whereas the causes of the increase of this debt are not widely presented by public authorities.¹⁴ State debt should have a high level of interest for the public, because a heavy reliance on debt could raise concerns among citizens about intergenerational equity. State debt would have a negative impact on the government's capacity to fulfil all important future service needs and obligations.¹⁵

To sum up, state debt may indicate threat. Countries with a high level of debt have to solve different type of problems. These can be divided into six groups: (1) economies can lose more output in a crisis; (2) economies may spend more time with zero or low growth ; (3) economies are more heavily influenced by spillover effects

9 P. Florina, Elements on the Efficiency and Effectiveness of the Public Sector, 'Ovidius University Annals: Economic Sciences Series' 2017, vol. 17, no. 2, pp. 313–319.

10 S. Rose, D. L. Smith, Budget Slack, Institutions, and Transparency, 'Public Administration Review' 2012, vol. 72, no. 2, pp. 187–195.

11 A. Zalcewicz, Legal and Financial Aspects of Financing Tasks of Local Government Units from Financial Resources Obtained on Banking and Non-Banking Markets: Issues Connected with the Negative Impact of Current Provisions of Law on the Stability of Public Finances (Polish Case), (in:) M. Radvan, J. Gliniecka, T. Sowinski, P. Mrkývka (eds.), *The Financial Law...*, *op. cit.*, pp. 246–257.

12 E. Tomášková, I. Pařízková, Evolution of Public Finance in the Czech Republic, (in:) P. Mrkývka, J. Gliniecka, E. Tomášková, E. Juchniewicz, T. Sowinski, M. Radvan (eds.), *The financial law towards challenges of the XXI century (conference proceedings)*, 1st edition. Brno 2002, pp. 93–107

13 J. Wehner, P. de Renzio, Citizens, Legislators, and Executive Disclosure: The Political Determinants of Fiscal Transparency, 'World Development' 2013, vol. 41(c), pp. 96–108.

14 B. Zhao, W. Wang, Transparency in State Debt Disclosure, 'Federal Reserve Bank of Boston Working Paper' 2017, no. 10.

15 J.L. Mikesell, *Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public Sector* (8th ed.), Boston 2011.

(negative impact a domestic event has on other parts of the world such as e.g. an earthquake, stock market crisis); (4) economies can face a crowding-out of private debt in the short and long term; (5) governments have less scope for counter-cyclical fiscal policy; and (6) economies are adversely influenced in terms of potential (long-term) output.¹⁶ All these problems related to state debt could have been avoided if there had been adequate regulation. The regulation of state debt, and the whole of public finances in general, should be properly thought out and should primarily emphasise transparency, stability and accountability. Nor should there be frequent changes to this legislation. Only in this way can control of public debt be helped and, by extension, can public finances be effective and not a threat for the future.

1.2. State debt regulation *de lege lata*

Act No. 218/2000 Coll., on Budgetary Rules (hereinafter referred to as the 'Budget Rules') is marked like one of the most important regulations of budgetary law in the Czech Republic. This Act deals with the issues of medium-term budgetary frameworks, the state budget, the state final account, the income and expenditure of the state budget, financial assets and liabilities, the management of organizational units of the state and the state contributory organizations, the conditions for the management of state funds, etc. The budgets of territorial self-governing units are regulated by Act No. 250/2000 Coll., on the Budgetary Rules of Territorial Budgets. This Act regulates the issue of income, expenses and other monetary operations, as well as the issue of the creation and use of funds in municipalities and regions. Both these regulations are covered by the constitutional Act No. 1/1993 Coll., the Constitution of the Czech Republic. This Act consists of the fundamental postulates and limits on public institutions.¹⁷

Another important law is Act No. 243/2000 Coll., on the Budget Allocation of Revenues of Certain Taxes to Territorial Self-Governing Units and Certain State Funds (hereinafter referred to as the 'Act on the Budget Allocation of Taxes'). Also important are Act No. 219/2000 Coll., on the Property of the Czech Republic and its Conduct in Legal Relations and the annually re-adopted Act on the State Budget, which for 2020 was Act No. 355/2019 Coll. Other regulations are individual laws establishing state funds. Related laws regulating the management of municipalities are Acts No. 128/2000 Coll., on Municipalities and 129/2000 Coll., on Regions. The area of control of budgetary discipline is regulated by Act No. 320/2001 Coll., on Financial Control in Public Administration and Act No. 420/2004 Coll., on the Review of the

16 P. Burriel, C. Checherita-Westphal, P. Jacquinot, M. Schön, N. Stähle, Economic Consequences of High Public Debt: Evidence from Three Large Scale DSGE Models, 'European Central Bank Working Paper' 2020, no. 2450.

17 M. Koziel, New Rules of Budgetary Responsibility and their Impact on Public Finances, (in:) I. Pařízková, E. Tomášková (eds.), Interaction of Law and Economics, Brno 2017, pp. 125–137.

Management of Territorially Self-Governing Units. The list of regulations is longer and is extended by a number of pieces of subordinate implementing legislation, regulating, for example, the legal regulations of the European Economic regulations.

The EU tried to solve state debt in EU countries in the Stability and Growth Pact, which was established in 1997 and amended in 2005 and 2011. Countries whose debt-to-GDP ratio exceeded 60% of GDP had an obligation to reduce their debt levels. Accordingly, the average rate of decline of the debt compared to GDP was determined as 1/20th of the difference between the actual level of the debt share in GDP and 60% of GDP. The Stability and Growth Pact obliges signatories to incorporate into national law the rule of balanced general government budgets. To sum up, the annual structural balance of the general government is at its country-specific medium-term objective, with a lower limit of a structural deficit of 0.5% of GDP at market prices. However, these rules were not adhered to. Since the end of the first decade of the 20th century, the EU has increasingly fought public indebtedness and budgetary irresponsibility. The European Union has mechanisms to enforce the fiscal rules onto the legal orders of Member States: first, the Directive of the European Council 2011/85/EU of 8 October 2011 on Requirements for Budgetary Frameworks of the Member States; second, through political pressure to ratify the so-called Fiscal Pact – the Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union; third, directly used regulations of the EU. In the Czech Republic, Decree No. 323/2002 Coll., on the Budget Structure is one of the most important regulations of the budget structure. The requirement for budgetary responsibility is stated by Act No. 23/2017 Coll., on the Rules of Responsibility, which regulates all subsectors of general government on contingent liabilities with potentially large impact on public budgets. The rules of budgetary responsibility were thus adopted by the Czech Republic last, and moreover only in the form of an ordinary law, although the government originally submitted a draft constitutional law to parliament. The reasons for this were caused by (1) government crisis; (2) the subsequent resignation of the government in 2013; and (3) the fact that the new government did not have a sufficient negotiating position to approve the constitutional law and failed to get enough votes for the constitutional majority.

According to Act No. 23/2017 Coll., on the Rules of Responsibility, the total expenditure of the public sector must correspond to the sum of (1) a medium-term budgetary objective of no more than 1% of GDP; (2) the cyclically adjusted forecasted total revenue of public institutions; and (3) the amount of expenditure allowed by the escape clause (some countries have more or help less with one-off measures, especially on the revenue side, to meet criteria of the Stability and Growth Pact, e.g. sale of non-financial assets).¹⁸ If, after deducting the cash reserve in the financing of government debt, the debt of the public sector amounts to at least 55% of nominal GDP,

18 Act no. 23/2017 Coll., as amended, § 10.

territorial self-governing units must approve their budget for the following year as balanced or in surplus. Other public institutions, after a period of debt of at least 55% of GDP, may not enter into new commitments under contracts leading to an increase of public sector debt for more than one calendar year, with the exception of commitments relating to projects co-financed by the EU budget or commitments necessary to comply with a court or public authority.¹⁹

If the debt of a territorial self-governing unit exceeds 60% of the average of its income for the last four years, it is obliged to reduce the debt by at least 5% of the difference between the current amount of debt and the 60% average. Failure to comply with this obligation may lead to the suspension of the transfer of tax revenue to the amount of 5% of the difference between the amount of the debt of the territorial self-government unit and 60% of the average of its income for the last four years.²⁰

The Budget Responsibility Act talks about the medium-term budgetary objective; this means the target structural budget balance of each Member State relative to GDP that each country should achieve within a certain period of time. The medium-term budgetary objective requires Member States' budgets to be close to equilibrium or in surplus. It also contributes to ensuring that Member States comply with the requirement to keep government debt below 60% of GDP and government deficit below 3% of GDP, and that their public finances are overall sustainable. The medium-term budgetary objective is set for each country individually every three years. It may also be reviewed more frequently if a Member State implements structural reforms that have an impact on its public finances. On the basis of this review, a budgetary strategy for the public finance sector in the Czech Republic is being developed. The budgetary strategy of the public institutions of the Czech Republic is based on macroeconomic and fiscal predictions, the probability of their fulfilment being evaluated by the Committee on Budgetary Forecasts. The key output of the strategy is the binding expenditure frameworks of the state budget and state funds; compliance with the law and the implementation methodology is assessed by the Czech Fiscal Council.

1.3. State debt during Covid-19

As mentioned above, the spending frameworks for the state budget and state funds in the Czech Republic are based on the statutory structural deficit. The law in its original version set its amount at a maximum of 1% of GDP. With the Covid-19 pandemic and the need for a flexible response by economic policy, Act No. 23/2017 Coll., on the Rules of Responsibility was amended. First, Act No. 207/2020 Coll. increased the scope for fiscal expansion and made it possible to derive spending frameworks for 2021 corresponding to a structural deficit of 4% of GDP. Second, the further

¹⁹ *Ibidem*, § 14.

²⁰ *Ibidem*, § 17.

development of the epidemic situation and the adoption of stimulus measures under Act No. 609/2020 Coll. necessitated an increase in the permitted structural deficit, which for 2023 may amount to a maximum of 5.1% of GDP. For the following years, the maximum structural deficits must be reduced by 0.5 percentage points each year. According to the government, this should ensure a gradual return to the full functioning of the standard spending frameworks at the level of the medium-term budgetary objective.

The Budgetary Strategy of the Public Institutions Sector of the Czech Republic sets binding medium-term expenditure frameworks of the state budget and state funds for the years 2023 to 2025. The strategy was approved by the Government of the Czech Republic on 11 May 2022 as a starting document for the preparation of the draft state budget, state fund budgets and their medium-term budgetary frameworks. Expenditure frameworks may be updated during the preparation of the state budget only by a new macroeconomic forecast and the subsequent forecast of state budget revenues and state funds, revenues from the budget of the European Union and financial mechanisms, or measures necessary to cover exceptional events, such as a state of emergency, a state of threat or a major natural disaster.²¹

These changes in regulation have a big impact on state debt. In the Czech Republic, government debt increased from 30.1% of GDP in 2019 to 41.9% of GDP in 2021. However, the Covid-19 pandemic had a significant impact on public finances in all countries. In the EU, government debt increased from 77.5% of GDP in 2019 to 88.1% of GDP in 2021, and in the Euro area it increased from 83.8% of GDP in 2019 to 95.6% of GDP in 2021 (see Table 1).

21 Ministry of Finance of the Czech Republic, *Rozpočtová strategie sektoru veřejných institucí České republiky na roky 2023 až 2025*, <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/rozpocetova-strategie/2022/rozpocetova-strategie-sektoru-verejnych-i-47360/> (09.03.2023).

Table 1. Public balance and general government debt in the EU. Source: Eurostat²²

Public balance and general government debt, 2018-2021 (*)								
(% of GDP)								
	Public balance (net borrowing / lending of consolidated general government sector)				General government debt (general government consolidated gross debt)			
	2018	2019	2020	2021	2018	2019	2020	2021
EU	-0.4	-0.6	-6.8	-4.7	79.6	77.5	90.0	88.1
Euro area	-0.4	-0.7	-7.1	-5.1	85.8	83.8	97.2	95.6
Belgium	-0.9	-2.0	-9.0	-5.5	99.8	97.7	112.8	108.2
Bulgaria	1.7	2.1	-4.0	-4.1	22.1	20.0	24.7	25.1
Czechia	0.9	0.3	-5.8	-5.9	32.1	30.1	37.7	41.9
Denmark	0.8	4.1	-0.2	2.3	34.0	33.6	42.1	36.7
Germany	1.9	1.5	-4.3	-3.7	61.2	59.9	68.7	69.3
Estonia	-0.6	0.1	-5.6	-2.4	8.2	8.6	19.0	18.1
Ireland	0.1	0.5	-5.1	-1.9	63.1	57.2	58.4	56.0
Greece	0.9	1.1	-10.2	-7.4	186.4	180.7	206.3	193.3
Spain	-2.6	-3.1	-10.3	-6.9	100.5	98.3	120.0	118.4
France	-2.3	-3.1	-8.9	-6.5	97.8	97.4	114.6	112.9
Croatia	0.0	0.2	-7.3	-2.9	73.3	71.1	87.3	79.8
Italy	-2.2	-1.5	-9.6	-7.2	134.4	134.1	155.3	150.8
Cyprus	-3.6	1.3	-5.8	-1.7	98.4	91.1	115.0	103.6
Latvia	-0.8	-0.6	-4.5	-7.3	37.1	36.7	43.3	44.8
Lithuania	0.5	0.5	-7.3	-1.0	33.7	35.9	46.6	44.3
Luxembourg	3.0	2.3	-3.4	0.9	20.8	22.3	24.8	24.4
Hungary	-2.1	-2.1	-7.8	-6.8	69.1	65.5	79.6	76.8
Malta	2.1	0.6	-9.5	-8.0	43.7	40.7	53.4	57.0
Netherlands	1.4	1.7	-3.7	-2.5	52.4	48.5	54.3	52.1
Austria	0.2	0.6	-8.0	-5.9	74.1	70.6	83.3	82.8
Poland	-0.2	-0.7	-6.9	-1.9	48.8	45.6	57.1	53.8
Portugal	-0.3	0.1	-5.8	-2.8	121.5	116.6	135.2	127.4
Romania	-2.8	-4.3	-9.3	-7.1	34.7	35.3	47.2	48.8
Slovenia	0.7	0.4	-7.8	-5.2	70.3	65.6	79.8	74.7
Slovakia	-1.0	-1.3	-5.5	-6.2	49.6	48.1	59.7	63.1
Finland	-0.9	-0.9	-5.5	-2.6	59.8	59.6	69.0	65.8
Sweden	0.8	0.6	-2.7	-0.2	38.9	34.9	39.6	36.7

(*) Data extracted on 21.04.2022
Source: Eurostat (gov_10dd_edpt1)

eurostat 

It must be noted that in 2021, many countries tried to reduce the high increase in government debt in 2020. Only seven countries show an increase in government debt, namely Bulgaria, the Czech Republic, Germany, Latvia, Malta, Romania and Slovakia. In the Czech Republic, the state budget deficit reached about CZK 420 billion in 2021. This is about CZK 52 billion higher than in 2020, although economic restrictions related to the Covid-19 pandemic in 2021 were not as high as in 2020.²³

There was no improvement in 2022. At the beginning of 2022, it was clear that it was necessary to repay the state debt of CZK 273.5 billion.²⁴ In addition, it was necessary to finance the state budget deficit in 2022, which has increased rapidly due to the development of the situation in Ukraine. The government has not created any

22 Eurostat, Public Balance and General Government Debt, 2018–2021, https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/sdg_17_40/default/table?lang=en.

23 Supreme Audit Office, Hospodaření ČR v roce 2021: rekordní schodek státního rozpočtu, nejrýchleji se zadlužující země v EU a ekonomický růst jeden z nejnižších, <https://www.nku.cz/cz/pro-media/tiskove-zpravy/hospodareni-cr-v-roce-2021:-rekordni-schodek-statniho-rozpocetu--nejrychleji-se-zadluzujici-zeme-v-eu-a-ekonomicky-rust-jeden-z-nejnizsich-id12710/> (9.03.2023).

24 Ministry of Finance of the Czech Republic, Strategie financování a řízení státního dluhu České republiky na rok 2022, <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/rizeni-statniho-dluhu/publikace/strategie-financovani-a-rizeni-statniho-/2022/strategie-financovani-a-rizeni-statniho-47086/> (9.03.2023).

reserves from which it would be possible to repay state debt from previous years. The problem is solved through the issuance of medium- and long-term government bonds.

In this context, the Czech Fiscal Council has declared concern about the sustainability of public finances. According to the Council, public budget revenues have decreased in recent years, while expenditures have been increasing. The structural deficit (which arises regardless of whether the economy is doing well or not) is currently around 3% of GDP, which corresponds to about CZK 220 billion. This is a significant medium-term imbalance that cannot be solved by economic growth alone; rather, the revenue and expenditure sides of the state budget must be adjusted. The enactment of the so-called tax package in 2020 (Act No. 609/2020 Coll., Amending Certain Acts in the Field of Taxation and Certain Other Acts) which, among other things, reduced the tax burden on income from dependent activities, thus losing public budgets about CZK 120 billion per year, had a significant negative impact on this situation. The 2020 tax package has been criticized for three reasons: 1) it came at the wrong time; 2) it was macroeconomically counterproductive; and 3) it contributed to an increase in inflation in the Czech Republic (it is one of the highest in the EU).²⁵ Act changed Act No. 243/2020 Coll., on the Budget Allocation of Taxes as well. The Act No. 609/2020 Coll. was supposed to bring additional revenues to municipalities and regions after reducing the tax burden on income from dependent activities.

After consolidation, territorial budgets ended with a surplus of CZK 41.3 billion and increased by CZK 27.3 billion year-on-year. The balance on the bank accounts of local authorities amounted to CZK 367.5 billion at the end of 2021 and increased year-on-year by CZK 47.4 billion. According to the report of the Supreme Audit Office, the question is whether local government needs to have such a high reserve in bank accounts at the current inflation rate.²⁶

The Ministry of Finance of the Czech Republic presented the Czech Republic Funding and Debt Management Strategy for 2022 – Second Half Update (amending Act No. 57/2022 Coll., on the State Budget of the Czech Republic for 2022) in July 2022. According to this Act, the planned total expenditure is CZK 595.8 billion in 2022, i.e. approximately 9% of GDP.²⁷

25 Czech Industry, Propast mezi příjmy a výdaji rozpočtů se zvětšuje. Obrat směrem k udržitelnosti není na obzoru, www.casopisczechindustry.cz/products/nrr-propast-mezi-prijmy-a-vydaji-rozpocetu-se-zvetsuje-obrat-smerem-k-udrzitelnosti-neni-na-obzoru/.

26 Supreme Audit Office, Hospodaření ČR..., *op. cit.*

27 Ministry of Finance of the Czech Republic, The Czech Republic Funding and Debt Management Strategy for 2022 – Second Half Update, <https://www.mfcr.cz/en/themes/state-debt/publications-and-presentations/funding-and-debt-management-strategy/2022/the-czech-republic-funding-and-debt-mana-48068> (09.03.2023).

2. Discussion

It must be stated that unfortunately, the published government documents do not contain or indicate appropriate steps that would contribute to the improvement of the current situation. According to the Czech Fiscal Council, the draft medium-term budgetary framework of the Ministry of Finance of the Czech Republic for 2024 and 2025 envisages a structural deficit of 2.9% of GDP. From this, it can be concluded that no systemic reforms are planned.²⁸

The biggest problem with the regulation dealing with budgetary responsibility in the amended version of Act No. 23/2017 Coll., on the Rules of Responsibility is its illogicality and ambiguity. The Ministry of Finance deduces that it has enough space and time from a legal point of view for consolidation of public finance. On the opposite side, the Czech Fiscal Council states that the provision amending the structural balance rule, namely the setting of expenditure frameworks, clearly only covers 2022. Since the legislation for 2023 and subsequent years is missing from the amendment, the structural balance rule of -1% of GDP is to be applied again from 2023, according to the Fiscal Council. A return to this rule would therefore mean that the deficit for 2023 would have to be about CZK 140 billion lower.

In 2021, the general government debt-to-GDP ratio reached 42%, rising by 4.4 percentage points year-on-year. According to the Czech Fiscal Council, the debt brake would be removed in 2028. Compared to the previous report, this will be four years later, so this is a partial improvement. This result has two reasons. First, the balance of public budgets in 2021 was better than was expected. Second, the economy of the Czech Republic is characterized by high inflation, which reduces the public debt-to-GDP ratio.

Public finance suffers from long-term imbalances; the so-called tax package in 2020 has significantly worsened the situation, but it was not the cause, which can be seen in the behaviour of Czech governments in previous years. If, in times of economic growth, reserves had been created for the event of a crisis, the current situation would not be so alarming. The current problems are not solved, especially those relating to reform of the pension system. Reforms are currently being postponed, leading to a shift in the financial burden to future generations. This situation was described in literature a few years ago.²⁹ Creating long-term debt to fund current expenditure, or delaying funding for public pensions, lead to future fiscal problems.

28 Czech Fiscal Council, *Propast mezi příjmy...*, *op. cit.*

29 B. Zhao, W. Wang, *Transparency...*, *op. cit.*

Conclusion

It was the stated hypothesis that control of state debt is problematic in the Czech Republic and needs some amendments related to state debt regulation. This hypothesis was confirmed. It is possible to see four issues which have to be solved. First, there is only a medium-term budgetary objective; a long-term budgetary objective is still missing. Moreover, there is no will to determine a long-term budgetary objective. Second, budget responsibility rules should be approved by constitutional law. It was a big mistake that this did not happen when the Budget Responsibility Act was ratified. This Act can be easily changed according to the current development of the situation and can also be of a populist nature; this was especially obvious in 2020, before the election in 2021. It was supposed that budget responsibility rules in the Czech Republic do not improve sustainability, but they can be changed by government majority at any time. In the case of the approval of the fiscal rules at a constitutional level, it would contribute to higher stability.³⁰ Third, obligations in the Budget Responsibility Act primarily affect the income of municipalities. The government's obligations and its accountability for public finances should be strengthened; governments should be more accountable and transparent in their decisions. Fourth, opinions and reports published by the Council serve as a basis for the government, the Chamber of Deputies and territorial self-governments, among other things, to be able to plan and implement fiscal and budgetary policy. However, it would be appropriate if the Council could also have more powers.

Recent developments in public finance do not indicate that the situation will get better. On the contrary, interventions in the energy market will place an additional burden on public budgets. It is very difficult to stop the large-scale compensation of energy prices. This expenditure may become another significant mandatory expenditure of public budgets. In addition, the compensation programme will allow energy prices to stay at higher levels.

The imbalance of public finance has reached such a point that it can only be eliminated by increasing tax revenues and decreasing mandatory expenditure. These reforms at national level, together with planned reforms at the EU level, have to be implemented in a timely way to ensure risk reduction and to enable the key issues about indebtedness to be solved. It is possible to conclude that the health of public finance is influenced by the level of state debt.

30 M. Koziel, *New Rules...*, *op. cit.*

REFERENCES

- Burriel P., Checherita-Westphal C., Jacquinot P., Schön M., Stähle N., Economic Consequences of High Public Debt: Evidence from Three Large Scale DSGE Models, 'European Central Bank Working Paper' 2020, no. 2450.
- ČTK, Vládní dluh zemí EU se loni snížil. V Česku se naopak zvýšil, i tak patří k nejméně zadluženým, E15.cz, <https://www.e15.cz/byznys/finance-a-bankovnictvi/vladni-dluh-zemi-eu-se-loni-snizil-v-cesku-se-naopak-zvysil-i-tak-patri-k-nejmene-zadluzenym-1389470>.
- Czech Industry, Propast mezi příjmy a výdaji rozpočtů se zvětšuje. Obrat směrem k udržitelnosti není na obzoru, www.casopisczechindustry.cz/products/nrr-propast-mezii-prijmy-a-vydaji-rozpocetu-se-zvetsuje-obrat-smerem-k-udrzitelnosti-neni-na-obzoru/.
- Eurostat, Public Balance and General Government Debt, 2018–2021, <https://ec.europa.eu/>.
- Florina P., Elements on the Efficiency and Effectiveness of the Public Sector. 'Ovidius University Annals: Economic Sciences Series' 2017, vol. 17, no. 2, pp. 313–319.
- Kjurchiski N., Public Administration Efficiency in Resource Economies, 'The Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA)' 2014, p. 8, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2440725.
- Koziel M., New Rules of Budgetary Responsibility and their Impact on Public Finances, (in:) Pařízková, I., Tomášková, E. (eds.) Interaction of Law and Economics, Brno 2017, pp. 125–137.
- Mikesell J.L., Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public Sector (8th ed.), Boston 2011.
- Ministry of Finance of the Czech Republic, The Czech Republic Funding and Debt Management Strategy for 2022 – Second Half Update, <https://www.mfcr.cz/en/themes/state-debt/publications-and-presentations/funding-and-debt-management-strategy/2022/the-czech-republic-funding-and-debt-mana-48068>.
- Ministry of Finance of the Czech Republic, Rozpočtová strategie sektoru veřejných institucí České republiky na roky 2023 až 2025, <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/rozpocetova-strategie/2022/rozpocetova-strategie-sektoru-verejnych-i-47360/>.
- Ministry of Finance of the Czech Republic, Strategie financování a řízení státního dluhu České republiky na rok 2022, <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/rizeni-statniho-dluhu/publikace/strategie-financovani-a-rizeni-statniho-/2022/strategie-financovani-a-rizeni-statniho-47086/>.
- Mrkývka P., Úvod do teorie finančního práva [Introduction into Theory of Financial Law], Brno 2006.
- Mrkývka P., Pařízková I., Tomášková E., Veřejné finance a fiskální právo [Public Finance and Fiscal Law], Brno 2014.
- Ogbeiwi O., General Concepts of Goals and Goal-Setting in Healthcare: A Narrative Review, 'Journal of Management & Organization' 2018, vol. 27, no. 2, pp. 1–18.
- Rose S., Smith D. L., Budget Slack, Institutions, and Transparency, 'Public Administration Review' 2012, vol. 72, no. 2, pp. 187–195.
- Salachna J.M., Tyniewicki M., The Principle of Substantial Transparency of Public Finance and the Creation of the Active Citizenship, (in:) M. Radvan, J. Gliniecka, T. Sowinski, P. Mrkývka (eds.), The Financial Law Towards Challenges of the XXI Century: Conference Proceedings (1st ed.), Brno 2017.

- Smrčka L., Arltová M., Debt in Relation to the Standard of Living Enjoyed by the Population of Developed Countries, 'Prague Economics Papers' 2014, vol. 23, no. 1, pp. 84–107.
- Supreme Audit Office, Hospodaření ČR v roce 2021: rekordní schodek státního rozpočtu, nejrychleji se zadlužující země v EU a ekonomický růst jeden z nejnižších, <https://www.nku.cz/cz/pro-media/tiskove-zpravy/hospodareni-cr-v-roce-2021:-rekordni-schodek-statniho-rozpoctu--nejrychleji-se-zadluzujici-zeme-v-eu-a-ekonomicky-rust-jeden-z-nejnizsich-id12710/>.
- Supreme Audit Office, Stanovisko NKÚ k návrhu státního závěrečného účtu České republiky za rok 2021, <https://www.nku.cz/cz/publikace-a-dokumenty/stanoviska-nku-ke-statnimu-rozpoctu/stanovisko-nku-k-navrhu-statniho-zaverecneho-uctu-cr-za-rok-2021-id12708/>.
- Tomášková E., Pařízková I., Evolution of Public Finance in the Czech Republic, (in:) P. Mrkývka, J. Gliniecka, E. Tomášková, E. Juchniewicz, T. Sowinski, M. Radvan (eds.). The financial law towards challenges of the XXI century: conference proceedings, 1st edition, Brno 2020, pp. 93–107.
- Wehner J., de Renzio P., Citizens, Legislators, and Executive Disclosure: The Political Determinants of Fiscal Transparency, 'World Development' 2013, vol. 41(c), pp. 96–108.
- Zalcewicz A., Legal and Financial Aspects of Financing Tasks of Local Government Units from Financial Resources Obtained on Banking and Non-Banking Markets: Issues Connected with the Negative Impact of Current Provisions of Law on the Stability of Public Finances (Polish Case), (in:) M. Radvan, J. Gliniecka, T. Sowinski, P. Mrkývka (eds.), The Financial Law Towards Challenges of the XXI Century: Conference Proceedings (1st ed.), Brno 2017, pp. 246–257.
- Zhao B., Wang W., Transparency in State Debt Disclosure, 'Federal Reserve Bank of Boston Working Paper' 2017, no. 10.