

DOI: 10.19195/1733-5779.23.3

Wyłączenie stosowania ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych do należności z tytułu podatków

JEL Classification: K42

Słowa kluczowe: dyscyplina finansów publicznych, odpowiedzialność, podatki

Keywords: public finance discipline, liability, taxes

Abstrakt: Przedmiotem artykułu jest szczegółowa analiza zakresu wyłączenia zastosowania przepisów ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1311) do określania, ustalania, poboru lub wpłaty należności z tytułu podatków, a także ocena zasadności tego rozwiązania prawnego. W pierwszej części artykułu przeprowadzona została wykładnia art. 3 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie odnoszącym się do należności z tytułu podatków. Zdefiniowane zostały poszczególne pojęcia określające zakres analizowanego wyłączenia, takie jak należność podatkowa, ustalanie, pobór i wpłata należności z tytułu podatków. W treści artykułu odniesiono się także do tych przepisów ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, które ustanawiają wyjątek od zastosowania badanego wyłączenia. W drugiej części artykułu przeprowadzono krytyczną ocenę aktualnego zakresu wyłączenia.

Exclusion of the application of the act on liability for violation of the public finance discipline in terms of tax receivables

Abstract: The subject of the article is a detailed analysis of the scope of excluding the application of the provisions of the act dated 17 December 2004 on liability for violation of the public finance discipline (consolidated text: Journal of laws of 2017, item 1311) in terms of determination, establishment, collection or payment of tax receivables as well as evaluation of the legitimacy of this legal solution. In the first part of the article, interpretation of art. 3 of the act on liability for violation of public finance discipline will be carried out in terms of tax receivables. Particular concepts specifying the scope of the analysed exclusion have been defined, such as tax receivables,

establishment, collection and payment of tax receivables. In the article, the articles of the act on liability for violation of the public finance discipline establishing the exception to apply the studied exclusion were referred to. In the second part of the article, a critical evaluation of the current scope of exclusion was performed.

Wstęp

Ustawę o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹ stosuje się co do zasady do naruszeń przepisów regulujących procedury gospodarowania wszystkimi kategoriami środków publicznych, wymienionymi w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 1999 roku o finansach publicznych². Stosownie jednak do art. 3 u.n.d.f.p. ustawa ta nie znajduje zastosowania m.in. do określania, ustalania, poboru lub wpłaty należności z tytułu podatków, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa³. Wyłączenie to ma niebagatelne znaczenie, gdyż odnosi się do środków publicznych stanowiących podstawowe źródło dochodów budżetowych. Przedmiotem niniejszego artykułu jest ustalenie zakresu tego wyłączenia i ocena jego zasadności pod kątem celu ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Zakres wyłączenia z art. 3 u.n.d.f.p. dotyczącego należności z tytułu podatków

W pierwotnym brzmieniu art. 3 u.n.d.f.p. stanowił: „Przepisów ustawy nie stosuje się do należności celnych i należności podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego”. Taka redakcja przepisu wywoływała wątpliwości interpretacyjne dotyczące zakresu stosowania ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Źródłem niejasności było znaczenie pojęcia „należność podatkowa”. Sformułowanie to nie było przedmiotem żadnej definicji legalnej ani też nie było jednoznacznie rozumiane w języku prawniczym. Potwierdzeniem niejednoznaczności zacytowanego przepisu jest sprawa rozpoznawana przez Naczelną Sąd Administracyjny, w której strona (obwiniony w postępowaniu o naruszenie dyscypliny finansów publicznych) wykazywała, że należnością podatkową w rozumieniu art. 3 u.n.d.f.p. są również wpłaty dokonywane z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej⁴. Skarżący argumentował, że wobec braku definicji legalnej należności

¹ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1311 ze zm., dalej: u.n.d.f.p.).

² Ustawa z dnia 27 sierpnia 1999 roku o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 2077 ze zm., dalej: u.f.p. lub ustawa o finansach publicznych).

³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm., dalej: o.p. lub Ordynacja podatkowa).

⁴ Wyrok NSA z 9 lipca 2015 roku, II GSK 998/14, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

podatkowej uzasadnione jest odwołanie się do art. 3 pkt 3 o.p., zgodnie z którym przez należności podatkowe rozumie się również niepodatkowe należności budżetu państwa. Była to kwestia kluczowa dla ustalenia, czy obwiniony może ponieść odpowiedzialność. Chociaż Naczelny Sąd Administracyjny zakwestionował interpretację przedstawioną przez skarżącego, to w uzasadnieniu wyroku brakuje jakiegokolwiek definicji należności podatkowej⁵.

W celu wyeliminowania wątpliwości dotyczących zakresu stosowania ustawy, wynikających z użycia nieprecyzyjnego pojęcia „należność podatkowa”, uchwalono zmianę art. 3 u.n.d.f.p., która weszła w życie z dniem 11 lutego 2012 roku⁶. Taki motyw nowelizacji został sformułowany wprost w tekście uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej⁷. Przepis art. 3 u.n.d.f.p. w nowym brzmieniu stanowi:

Przepisów ustawy, z zastrzeżeniem art. 16, nie stosuje się do określania, ustalania, poboru lub wpłaty należności celnych i należności z tytułu podatków i opłat, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201, 648, 768 i 935) stanowiących dochody budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, w tym odsetek za zwłokę, a także udzielania ulg i zwolnień w zakresie tych należności.

W nowej redakcji art. 3 u.n.d.f.p. użyto zatem określenia „należność z tytułu podatku o którym mowa w art. 2 § 1 pkt 1 o.p.” (zamiast „należność podatkowa”). Przywołany przepis Ordynacji podatkowej nie definiuje jednak ani podatku, ani należności z tytułu podatku. Określa jedynie zakres zastosowania Ordynacji podatkowej, wskazując, że stosuje się ją do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe.

Analizując treść art. 2 § 1 pkt 1 o.p. w zakresie pojęcia „podatek”, w literaturze odsyła się do jego rozumienia wynikającego z definicji sformułowanej

⁵ Krytycznie należy ocenić zakwestionowanie stanowiska obwinionego bez przedstawienia definicji należności podatkowej. Analiza uzasadnień Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (wyrok z 16 grudnia 2013 roku, V SA/Wa 2092/13) wskazują, że na żadnym etapie nie określono takiej definicji. Zarówno Główna Komisja Orzekająca, jak i sądy administracyjne konsekwentnie wskazywały jedynie, że w stanie prawnym sprzed 11 lutego 2011 roku nie było uzasadnione odwoływanie się do definicji zawartych w Ordynacji podatkowej. Jednocześnie jednak w celu zakwestionowania stanowiska skarżącego posłużono się definicjami właśnie z Ordynacji podatkowej. Tymczasem trudno wykluczyć świadczenie ze zbioru desygnatów pojęcia „należność podatkowa” w sytuacji, gdy nie określa się wyraźnie definicji tego pojęcia. Jest to pojęcie prawne i nie może być rozumiane intuicyjnie ani tym bardziej arbitralnie. Wyjaśnienie podstawy prawnej rozstrzygnięcia powinno znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu wyroku, stosownie do wymagań art. 141 § 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku — Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1369 ze zm.).

⁶ Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 roku o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2011 r. Nr 240, poz. 1429).

⁷ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 4465, s. 3.

w art. 6 o.p.⁸ Zgodnie z nim podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Jest to materialnoprawna (merytoryczna) definicja podatku. W art. 3 pkt 3 o.p. przedstawione jest jeszcze inne rozumienie podatku, zgodnie z którym przez podatki rozumie się też zaliczki na podatki, raty podatków i opłaty oraz niepodatkowe należności budżetu państwa. Jest to formalna (porządkowa) definicja podatku, wprowadzająca skrót terminologiczny stosowany wyłącznie na potrzeby redakcyjne Ordynacji podatkowej⁹. Oznacza to, że ilekroć ta ustawa posługuje się pojęciem podatku, to dana regulacja ma zastosowanie także w odniesieniu do innych należności wymienionych w art. 3 pkt 3 o.p. Definicja z art. 3 pkt 3 o.p. służy zatem jedynie uproszczeniu tekstu regulacji prawnej¹⁰. Nie oznacza to natomiast, że należności te są podatkami w rozumieniu materialnym (ściśłym).

Skoro art. 3 u.n.d.f.p. odsyła do podatku w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 o.p., to może powstać wątpliwość, czy podatek należy rozumieć zgodnie z art. 6 o.p., czy art. 3 pkt 3 o.p. Przy zastosowaniu rozumienia podatku z art. 3 pkt 3 o.p. zakres wyłączenia z art. 3 u.n.d.f.p. byłby zdecydowanie szerszy niż w wypadku definiowania podatku zgodnie z art. 6 u.n.d.f.p.. Wydaje się, że wyłączenie z art. 3 u.n.d.f.p. obejmuje podatek w rozumieniu art. 6 o.p., a nie obejmuje innych należności wskazanych w art. 3 pkt. 3 o.p. Brakuje okoliczności uzasadniających nadanie temu pojęciu — podstawowemu w systemie prawa finansowego — autonomicznego znaczenia wyłącznie na potrzeby systemu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Za powołanym stanowiskiem przemawia to, że przepis art. 3 u.n.d.f.p. podlega wąskiej interpretacji jako wyjątek od stosowania ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, co uzasadniałoby stosowanie definicji z art. 6 o.p. Dodatkowo — jak już wskazano — w tym właśnie znaczeniu pojęciem podatku posługuje się art. 2 § 1 pkt 1 o.p. (w przeciwnym razie zbędne byłoby wyliczanie w jego treści np. niepodatkowych należności budżetowych). W takim jednak wypadku *prima facie* poza zakresem zastosowania ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych byłyby co do zasady zaliczki na podatek, raty podatku czy kwoty podlegające zwrotowi jako nadpłaty, które to nie są podatkami

⁸ H. Dzwonkowski, T. Nowak, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2018, s. 14; M. Niezgódka-Medek, [w:] S. Babiarz *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 42. Kierując się funkcją art. 2 o.p., zwrócono również uwagę, że ordynacja podatkowa będzie miała zastosowanie zarówno do podatków w rozumieniu art. 6 o.p., jak i w rozumieniu art. 3 pkt 3 o.p. Tak M. Popłaski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017, s. 38.

⁹ M. Niezgódka-Medek, [w:] S. Babiarz, *et al.*, *op. cit.*, s. 66.

¹⁰ M. Popłaski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, s. 62.

w rozumieniu art. 6 u.n.d.f.p.¹¹ W takim kontekście wątpliwa byłaby konstrukcja art. 3 u.n.d.f.p., który na zasadzie wyjątku wyklucza z zakresu wyłączenia właśnie należności z tytułu zwrotu nadpłaty podatku (co wskazuje, że ustawa jednak zalicza je również do należności z tytułu podatku). Wydaje się, że z tego właśnie powodu ustawodawca nie posłużył się jedynie słowem „podatek”, ale dodał do niego określenie „należności z tytułu”. Dookreślenie to powoduje, że zakresem wyłączenia objęte są również wszelkie należności niebędące podatkiem, ale ściśle związane z nim (tj. wynikające bezpośrednio z tego świadczenia), takie jak zwrot podatku, nadpłata czy odsetki.

Powyższa interpretacja wydaje się racjonalna i zgodna z wolą ustawodawcy, jednak trudno jednoznacznie odpowiedzieć na pytanie, dlaczego art. 3 u.n.d.f.p. odsyła nie do definicji z art. 6 o.p., lecz do art. 2 § 1 pkt 1 o.p. Taka redakcja przepisu powoduje bowiem, że dyskusyjne może być w szczególności to, czy wyłączeniem są objęte również niepodatkowe należności budżetowe (wymienione w art. 2 § 1 pkt 1 o.p.). Zagadnienie to, podobnie jak w poprzednim stanie prawnym, nadal wydaje się nieuregulowane jednoznacznie. Zwraca też uwagę fakt, że niejednolita w tym zakresie jest literatura. Z jednej strony istnieje piśmiennictwo wskazujące, że wyłączenie z art. 3 u.n.d.f.p. nie dotyczy niepodatkowych należności budżetowych¹². W innej publikacji wskazano, że niepodatkowe należności budżetowe są objęte wyłączeniem¹³. Wyrażane jest również stanowisko, które można określić jako niejednoznaczne¹⁴.

Wyłączenie dotyczące należności z tytułu podatków obejmuje w szczególności podatków w ścisłym rozumieniu (art. 6 o.p.). Wyłączeniem objęte są zatem podatki stanowiące dochód budżetu państwa (w szczególności podatki dochodowe, podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy) oraz stanowiące dochody jednostek samorządu terytorialnego (m.in. podatek od nieruchomości, podatek od czynności cywilnoprawnych). Nadto, wyłączenie dotyczy również takich świadczeń, jak zaliczki na podatek, nadpłaty, zabezpieczenia podatkowe itp. Wprost wyłączeniem objęto też odsetki. Jednak nawet gdyby odsetki nie zostały wymienione literalnie w redakcji przepisu art. 3 u.n.d.f.p., uzasadnione byłoby stanowisko, że są one objęte wyłączeniem jako należności z tytułu podatku.

¹¹ Pojęcia „zwrot podatku” i „nadpłata” są przedmiotem odrębnych definicji (odpowiednio art. 3 pkt 7 o.p. i art. 72 § 1 o.p.).

¹² Tak L. Lipiec-Warzech, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 51.

¹³ Tak I. Motowilczuk, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w praktyce – część I*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej” 2017, nr 6, s. 31.

¹⁴ Do takiego można zaliczyć komentarz R. Cieślaka, który w jednej części wskazuje, że wyłączeniem z art. 3 u.n.d.f.p. objęte są niepodatkowe należności budżetowe, po czym wskazuje, że należności te nie są objęte wyłączeniem. Por. *idem*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2017, s. 939.

Wyłączenie z art. 3 u.n.d.f.p. nie obejmuje wszystkich procesów gospodarowania należnościami z tytułu podatków, a jedynie enumeratywnie wymienione w nim procesy ustalania, określania, poboru i wpłaty należności z tytułu podatków oraz udzielania ulg i zwolnień w zakresie tych należności. Pojęcia te, jako określające zakres regulacji wyjątkowej, muszą być interpretowane wąsko.

Wymienione procesy obejmują zarówno procesy związane z gromadzeniem środków publicznych w postaci dochodów podatkowych (ustalanie, określanie, pobór), jak i procesy związane z regulowaniem zobowiązań podatkowych, tj. z dokonywaniem wydatków (wpłaty należności podatkowych). To z kolei oznacza, że wyłączenie w odniesieniu do wszystkich podmiotów ponoszących odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych dotyczy obowiązków podmiotów zobowiązanych do opłacania należności z tytułu podatkowych (podatników, płatników i inkasentów) oraz organów zobowiązanych do gromadzenia dochodów podatkowych (organów administracji skarbowej)¹⁵.

Przez ustalanie i określanie należności z tytułu podatków rozumie się czynności organów podatkowych podejmowane w ramach postępowania podatkowego, a zmierzające do wykreowania zobowiązania podatkowego (określenie wysokości zobowiązania podatkowego) lub do umożliwienia egzekucji zobowiązania, które powstało z mocy prawa (ustalenie zobowiązania podatkowego). Terminologia ta jest bowiem tożsama z redakcją Ordynacji podatkowej, a w szczególności art. 21 § 1 o.p., określającego sposoby powstawania zobowiązań podatkowych. Pojęciem „ustalenie” posługuje się również ustawa o finansach publicznych. Zgodnie z art. 42 ust. 5 u.f.p. jednostki sektora finansów publicznych są zobowiązane do ustalania przypadających im należności pieniężnych. Pojęcie ustalania należności nie ma szczególnej definicji prawnej w ustawie o finansach publicznych. Wydaje się, że ustalanie to prawnie określone działania, które należy podjąć w celu wykreowania danej należności (np. wydanie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego). Szerzej natomiast pojęcie ustalania należności można rozumieć jako wszelkie działania zmierzające do obliczenia wysokości należności; wydaje się jednak, że to rozumienie byłoby zbyt szerokie¹⁶. Definicji legalnych nie mają również pojęcia poboru i wpłaty, a zatem uzasadnione jest posługiwanie się ich potocznymi znaczeniami. „Pobór należności podatkowych” — zgodnie z jego potocznym rozumieniem — to wszelkie czynności zmierzające do przekazania

¹⁵ Tak też P. Gryśka, T. Robaczyński, *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2006; A. Kościńska-Paszkowska, [w:] K. Borowska, A. Kościńska-Paszkowska, T. Bolek, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 24; R. Cieślak, *op. cit.*, s. 939.

¹⁶ Szerzej na temat pojęcia „ustalenie należności” na gruncie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych zob. M. Stawiński, *Nieustalenie należności jednostki samorządu terytorialnego jako znamię czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych*, „Nowe Zeszyty Samorządowe. Opinie prawne” (numer specjalny dotyczący konferencji „Dyscyplina Finansów Publicznych”), 2017.

należności podatkowych od podmiotu zobowiązanego do zapłaty (podatnika) do podmiotu zobowiązanego do gromadzenia tych należności (organów administracji skarbowej). Wpłata natomiast — również w rozumieniu potocznym — to przekazanie należności podatkowej podmiotowi uprawnionemu do pobierania należności podatkowych. Pobór odnosi się zatem do obowiązków podmiotu gromadzącego dochody podatkowe, a wpłata — do wykonania obowiązków podatnika prowadzących do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego¹⁷. Udzielanie ulgi i zwolnień w płatności należności z tytułu podatków zostało natomiast uregulowane przede wszystkim w art. 67a i n. o.p. i obejmuje rozkładanie należności na raty, odraczanie terminu płatności i umarzanie należności.

Wobec tego naruszenia przepisów określających obowiązki dotyczące gromadzenia dochodów podatkowych w świetle art. 3 u.n.d.f.p. nie są objęte odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Skoro bowiem literalnie przepis poza zakresem stosowania ustawy lokuje odpowiedzialność za ustalanie, określanie, pobór należności z tytułu podatków, to nie jest ona możliwa. Nie jest zatem w szczególności dopuszczalne postawienie zarzutu popełnienia czynu z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.n.d.f.p. polegającego na nieustaleniu należności Skarbu Państwa wynikającej z zobowiązań podatkowych w podatkach stanowiących dochód Skarbu Państwa. W obszarze gromadzenia dochodów podatkowych ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych zapewnia dalej idącą swobodę organom podatkowym, określając, że nie stanowi podstawy odpowiedzialności niedokonanie zwrotu podatku skutkujące obowiązkiem zapłaty odsetek, jeżeli zapłata odsetek lub oprocentowanie są związane z czynnościami mającymi na celu ustalenie zasadności zwrotu tych należności (art. 16 ust. 2 u.n.d.f.p.), nawet zatem w przypadku stwierdzenia nieprawidłowego niedokonania zwrotu skutkującego koniecznością zapłaty odsetek nie będzie podstaw do dochodzenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. W obszarze gromadzenia dochodów wyłączeniem objęto też wydawanie decyzji w przedmiocie udzielania ulg i zwolnień w płatności należności z tytułu podatków.

Z zakresu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wyłączone są również nieprawidłowości w zakresie wykonywania zobowiązań podatkowych jednostki sektora finansów oraz regulowania innych należności z tytułu podatków (np. zaliczek na podatki). Wynika to z jednej strony z objęcia wyłączeniem wpłat z tytułu należności podatkowych, z drugiej zaś z redakcji art. 16

¹⁷ Ordynacja podatkowa pojęciem „zapłata” posługuje się w odniesieniu do podatnika (art. 59 § 1 pkt 1 o.p.), a pojęciem „wpłata” w odniesieniu do płatnika i inkasenta (art. 8 o.p., art. 59 § 2 pkt 1 o.p.). Wydaje się, że takie rozróżnienie terminologiczne nie powinno być stosowane przy interpretacji przepisów ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Nie ma powodów, dla których zróżnicowana miałaby być odpowiedzialność za wpłatę (zapłatę) podatku przez podatnika lub płatnika i inkasenta.

ust. 1 u.n.d.f.p. Jednym ze znamion czynu z art. 16 ust. 1 u.n.d.f.p. jest wprowadzenie „niewykonanie zobowiązania”, ale zobowiązanie i zobowiązanie podatkowe są odmiennymi pojęciami o rozłącznych zakresach desygnatów. Termin „zobowiązanie” wywodzi się z prawa cywilnego, a regulacje dotyczące takich zobowiązań zawarte są przede wszystkim w Kodeksie cywilnym. Zgodnie z art. 353 § 1 Kodeksu cywilnego „zobowiązanie polega na tym, że wierzyciel może żądać od dłużnika świadczenia, a dłużnik powinien świadczenie spełnić”. „Zobowiązanie podatkowe” jest natomiast zupełnie odrębną konstrukcją prawną, specyficzną dla prawa podatkowego i objętą odrębną definicją zamieszczoną w art. 5 o.p.¹⁸ Ze względu na represyjny charakter odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wykluczona jest rozszerzająca interpretacja art. 16 ust. 1 u.n.d.f.p. na niekorzyść obwinionego, a tym samym przez zobowiązanie nie można rozumieć zobowiązania podatkowego. Kolejny argument to sposób redakcji art. 3 u.n.d.f.p. Skoro przepis ten wyłącza odpowiedzialność za „wpłaty należności z tytułu podatków”, to przyjęcie, że wyjątek z art. 16 ust. 1 u.n.d.f.p. dotyczy też regulowania zobowiązań podatkowych, byłoby wyłączeniem wyłączenia. „Wpłaty należności z tytułu podatków” są bowiem — z językowego punktu widzenia — w szczególności i przede wszystkim przypadkami regulowania zobowiązań podatkowych przez ich zapłatę.

Wyłączenie z art. 3 u.n.d.f.p. nie dotyczy czynu stypizowanego w art. 16 ust. 1 u.n.d.f.p. Określone w tym przepisie naruszenie dyscypliny finansów publicznych polega m.in. na niewykonaniu w terminie obowiązku jednostki sektora finansów publicznych zwrotu podatku, nadpłaty, którego skutkiem jest zapłata odsetek, kar lub opłat albo oprocentowanie tych należności. Wyjątek ten został wprowadzony z dniem 11 lutego 2012 roku¹⁹. Stosownie natomiast do art. 16 ust. 2 u.n.d.f.p. nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych zaniechanie dotyczące obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne, jeżeli zapłata odsetek lub oprocentowanie są związane z czynnościami mającymi na celu ustalenie zasadności zwrotu tych należności.

***Ratio legis* art. 3 u.n.d.f.p. w zakresie należności z tytułu podatku i ocena regulacji**

W uzasadnieniu projektu ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych napisano, że wyłączenie z zakresu jej zastosowania

¹⁸ Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego (art. 5 o.p.).

¹⁹ Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 roku o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2011 r. Nr 240, poz. 1429).

należności podatkowych i celnych jest związane z dążeniem do stypizowania w tym akcie prawnym jedynie takich naruszeń, które nie stanowią przestępstw, wykroczeń i nie podlegają odpowiedzialności karnej i karnej skarbowej²⁰. Jest to koherentne z zasadą niezależności odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, wyrażoną w art. 25 ust. 1 u.n.d.f.p. W literaturze przedmiotu wskazano natomiast, że uzasadnieniem omawianego wyłączenia jest ponoszenie odpowiedzialności karno-skarbowej przez osoby dopuszczające się czynów związanych z określaniem, ustalaniem, poborem lub wpłatą tych należności²¹. Jako inny motyw wskazano istnienie szczególnego systemu pobierania podatków, określonego w Ordynacji podatkowej²².

Powyższe stanowisko dotyczące uzasadnienia wyłączenia z art. 3 u.n.d.f.p. wyrażono również w orzeczeniu Głównej Komisji Orzekającej 18 czerwca 2007 roku²³ Komisja (jeszcze w stanie prawnym sprzed 11 lutego 2012 roku) uznała, że nieodprowadzenie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych ze względu na wyłączenie z art. 3 u.n.d.f.p.. W orzeczeniu podkreślono, że „zagadnienia związane z nieprawidłowościami dotyczącymi opłacania podatków sankcjonuje ustawa z dnia 10 września 1999 roku — Kodeks karny skarbowy²⁴”.

Pomimo nieco odmiennych ujęć, podstawowym motywem wyłączenia należności z tytułu podatków z reżimu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest zatem objęcie uchybień w tym zakresie odpowiedzialnością karną skarbową. W świetle przepisów ustawy Kodeks karny skarbowy argument ten w odniesieniu do szerokiego zakresu możliwych uchybień jest jednak nieprawidłowy. Znaczna część wykroczeń i przestępstw skarbowych związanych ze stosowaniem przepisów podatkowych może być popełniona przez podatników, płatników lub inkasentów, i dotyczy jedynie wykonywania zobowiązań podatkowych oraz obowiązków służących zapewnieniu prawidłowego rozliczenia podatku. Żadne z wykroczeń skarbowych lub przestępstw skarbowych nie penalizuje natomiast uchybień dotyczących stosowania przepisów o gromadzeniu dochodów z tytułu podatków. Ten zakres potencjalnych uchybień o istotnym znaczeniu dla systemu finansów publicznych jest zatem sankcjonowany jedynie na gruncie ewentualnej odpowiedzialności dyscyplinarnej (np. odpowiedzialności dyscyplinarnej

²⁰ Uzasadnienie projektu ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, druk sejmowy nr 1958, s. 8.

²¹ R. Cieślak, *op. cit.*, s. 938–939.

²² Tak W. Robaczyński, *op. cit.*

²³ Zob. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 18 czerwca 2007 roku, DF/GKO-4900-29/33/07/1561.

²⁴ Ustawa z dnia 10 września 1999 roku — Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2226 ze zm., dalej: k.k.s.).

funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej²⁵). Przykładowo, zaniechanie przez naczelnika urzędu skarbowego bez podstawy prawnej ustalenia (lub określenia) i poboru należności podatkowej od podatnika nie jest objęte odpowiedzialnością karną skarbową. Jednocześnie literalnie art. 3 u.n.d.f.p. w takiej sytuacji wyłącza odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Skoro bowiem przepis wyłącza odpowiedzialność w zakresie ustalania, określania i pobierania należności podatkowych, to brakuje podstaw do zarzucenia czynu polegającego na zaniechaniu ustalenia (określenia) należności Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego z tytułu podatku (art. 5 ust. 1 pkt 1 u.n.d.f.p.).

Można podać w wątpliwość, czy powyższe rozwiązanie jest uzasadnione. Trudno dostrzec argumenty, które uzasadniają wyłączenie z zakresu odpowiedzialności wspomnianą kategorię naruszeń, tym bardziej że odnoszą się one do szczególnie istotnej dla budżetu kategorii dochodów. Nadto, wbrew założeniu ustawodawcy działania takie nie są objęte innym, szczególnym reżimem odpowiedzialności represyjnej.

Wydaje się natomiast, że uzasadnione jest wyłączenie z zakresu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nieprawidłowości w obszarze regulowania zobowiązań podatkowych. Należy jednak odnotować, że tylko w szczególnych przypadkach takie naruszenia rzeczywiście będą realizowały znamiona wykroczenia skarbowego lub przestępstwa skarbowego. Przykładowo, przepisy karne skarbowe nie penalizują niedokonania zapłaty podatku, a jedynie przypadki, gdy podatnik „uporczywie nie wpłaca podatku” (art. 57 § 1 k.k.s.)²⁶. Z tego powodu — pomimo wyrażonego wyżej stanowiska — w świetle przedstawionych motywów regulacji z art. 3 u.n.d.f.p. dyskusyjne może być, czy rzeczywiście w każdym wypadku wykluczona powinna być odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych związana z regulowaniem podatków²⁷. Za zasadnością wyłączenia przemawia jednak to, że regulowanie zobowiązań podatkowych jest — zgodnie ze stanowiskiem ustawodawcy — materią sankcjonowaną w pierwszej kolejności przez przepisy ustaw podatkowych i Kodeksu karnego skarbowego.

²⁵ Wydaje się, że np. nieustalenie lub nieokreślenie wysokości zobowiązania podatkowego może być kwalifikowane jako niedopełnienie obowiązków służbowych, o których mowa w art. 254 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 roku o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1947 ze zm.).

²⁶ Odmienne jest natomiast w przypadku płatników i inkasentów. Stosownie do art. 77 § 1 k.k.s. „płatnik lub inkasent, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rzecz właściwego organu, podlega karze [...]”.

²⁷ Zagadnienie to dotyczy szerszej problematyki wyboru właściwego mechanizmu zwalczania naruszeń w zakresie prawa podatkowego. Odnośnie do optymalnego modelu odpowiedzialności zob. więcej I. Sepiolo-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016.

Pozytywnie można też ocenić wyłączenie odpowiedzialności w obszarze udzielania ulg i zwolnień. Decyzje w tym przedmiocie mają charakter uznaniowy, co wiąże się z niejednoznacznością przesłanek ich wydania²⁸. W takiej sytuacji stosowanie odpowiedzialności represyjnej byłoby nieproporcjonalne, gdyż eliminowałoby w praktyce wydawanie decyzji w przedmiocie ulg w obawie przed odpowiedzialnością. Podobne stanowisko można wyrazić w odniesieniu do regulacji art. 16 ust. 2 u.n.d.f.p.

Wnioski

Regulacja art. 3 u.n.d.f.p. w zakresie, w jakim odnosi się do należności z tytułu podatków, może budzić wątpliwości interpretacyjne wynikające w szczególności z niejasnego odesłania do definicji podatku. Wydaje się, że przepis w tym zakresie powinien odsyłać do art. 6 o.p. (a nie do art. 2 § 1 pkt 2 o.p.), a dla zachowania systematyki ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych odwołanie do tej definicji powinno zostać zamieszczone w treści art. 2 u.n.d.f.p. W drodze wykładni przepisu art. 3 u.n.d.f.p. można ustalić, że wyłączenie dotyczy enumeratywnie wymienionych procesów (ustalania, określania, poboru i wpłaty) dotyczących należności z tytułu podatków, tj. podatków w rozumieniu art. 6 o.p. i świadczeń bezpośrednio związanych z podatkiem (np. odsetek od zaległości podatkowych).

Wydaje się też, że wyłączenie w znacznej części obejmuje przypadki, które powinny być jednak objęte reżimem odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Dotyczy to w szczególności stosowania przepisów regulujących gromadzenie dochodów podatkowych, które nie są obecnie sankcjonowane ani w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, ani w przepisach karnych skarbowych. Tymczasem dotyczy to materii o istotnym znaczeniu dla kształtowania wielkości dochodów — zarówno budżetu państwa, jak i budżetu jednostek samorządu terytorialnego. Z tego powodu zagadnienie to można uznać za dyskusyjne.

Bibliografia

- Babiarz S., Dauter B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudkowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Borowska K., Kościńska-Paszkowska A., Bolek T., *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Cieślak R., [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2017.
- Gryśka P., Robaczyński T., *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2006.

²⁸ Zgodnie z art. 67a § 1 o.p. udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych jest możliwe w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym.

- Lipiec-Warzecha L., *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Motowilczuk I., *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w praktyce — część I*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej” 2017, nr 6.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2018.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017.
- Sepiolo-Jankowska I., *Optymalny model odpowiedzialności prawnej za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016.
- Stawiński M., *Nieustalenie należności jednostki samorządu terytorialnego jako znamię czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych*, „Nowe Zeszyty Samorządowe. Opinie prawne” (numer specjalny dotyczący konferencji „Dyscyplina Finansów Publicznych”), 2017.

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z 9 lipca 2015 roku, II GSK 998/14, LEX nr 1796018.
- Wyrok WSA w Warszawie z 16 grudnia 2013 roku, LEX nr 1543037.
- Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 18 czerwca 2007 r., DF/GKO-4900-29/33/07/1561.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.).
- Ustawa z dnia 10 września 1999 roku — Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2226 ze zm.).
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 roku — Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1369 ze zm.).
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1311 ze zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2077 ze zm.).
- Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 roku o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2011 r. Nr 240, poz. 1429)
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 roku o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1947 ze zm.).
- Uzasadnienie projektu ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, druk sejmowy nr 1958.
- Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 4465.

Exclusion of the application of the act on liability for violation of the public finance discipline in terms of tax receivables

Summary

The regulation of Article 3 of the Act on violation of public finance discipline to the extent to which it relates to tax receivables may give rise to interpretation doubts resulting in particular from unclear reference to the definition of the tax. It seems that the provision in this respect should refer to Article 6 of the Tax Ordinance (and not to Article 2 § 1 point 2 of the Tax Ordinance), and to preserve the systematic nature of the Act on liability for violation of public finance discipline, the

reference to this definition should be made in the content of Article 2 of the Act on violation of public finance discipline. By way of an interpretation of the provision of Article 3 of the Act on violation of public finance discipline, it can be determined that the exclusion concerns the enumerated processes (determination, specification, collection and payment) related to tax receivables, i.e. taxes within the meaning of Article 6 of the Tax Ordinance and benefits directly related to the tax (e.g. interest on tax arrears).

It also seems that the exclusion in a large part covers cases, which should, however, be covered by the liability regime for violation of the public finance discipline. This concerns in particular the application of the provisions regulating the collection of tax revenues, which are not currently sanctioned either in the Act on liability for violation of public finance discipline or in penal fiscal law. Meanwhile, it concerns matters of significant importance for shaping the amount of income for both the state budget and the budget of territorial self-government units. For this reason, this issue can be considered debatable.