

Tributum tolerabile ac facile?

Księga jubileuszowa
dedykowana
Profesor Elżbiecie Kornberger-Sokołowskiej

Tributum tolerabile ac facile?

Księga jubileuszowa
dedykowana
Profesor Elżbiecie Kornberger-Sokołowskiej

Redakcja naukowa
Hanna Litwińczuk

Kolegium redakcyjne
Hanna Litwińczuk
Rafał Cieślak
Katarzyna Feldo
Julia Zdanukiewicz



Profesor Elżbieta Kornberger-Sokołowska

PANI PROFESOR DR HAB. ELŻBIETA KORNBERGER-SOKOŁOWSKA

Profesor dr hab. Elżbieta Kornberger-Sokołowska ukończyła studia prawnicze na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego. Z początkiem lat 70. rozpoczęła studia doktoranckie na Wydziale Prawa Uniwersytetu Warszawskiego, gdzie w 1975 r., na podstawie rozprawy z zakresu prawa administracyjnego gospodarczego pt. *Prawne formy koordynacji gospodarczej w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, otrzymała stopień naukowy doktora nauk prawnych w zakresie prawa i podjęła pracę na Uniwersytecie Warszawskim na Wydziale Zarządzania, a następnie na Wydziale Prawa i Administracji.

W 2001 r., na podstawie rozprawy habilitacyjnej pt. *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność jednostek samorządu terytorialnego*, uzyskała stopień doktora habilitowanego nauk prawnych w zakresie prawa, specjalność: prawo finansowe.

W 2015 prezydent Rzeczypospolitej Polskiej nadał Jej tytuł naukowy profesora nauk prawnych, na podstawie m.in. monografii pt. *Zasada adekwatności w systemie finansów publicznych*.

W trakcie pracy naukowej na Uniwersytecie Warszawskim, przez dwie kadencje była również członkiem Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów, gdzie opiniowała projekty aktów prawnych z zakresu finansów publicznych, oraz dyrektorem Centrum Studiów Samorządu Terytorialnego i Rozwoju Lokalnego UW, w ramach którego opracowała programy studiów licencjackich, magisterskich i podyplomowych. Prowadziła seminarium doktoranckie na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz w Instytucie Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk.

Profesor Elżbieta Kornberger-Sokołowska należy do grona najwybitniejszych specjalistów z zakresu finansów publicznych i finansów samorządu terytorialnego. Publikacje naukowe Pani Profesor, dotyczące decentralizacji i zasady adekwatności, wniosły istotny wkład w rozwój nauki w obszarze samorządu terytorialnego i finansów publicznych, a tezy w nich zawarte, mimo upływu lat, zachowują swoją aktualność i mogą być przydatne w procesie stanowienia i stosowania prawa w tym obszarze.

Dorobek naukowy Profesor Elżbiety Kornberger-Sokołowskiej obejmuje między innymi następujące publikacje:

- *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001;
- *Dochody jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2002;
- *Zasady systemu finansów samorządu terytorialnego* [w:] *System finansów samorządu terytorialnego. Wybrane problemy*, red. L. Patrzalek, Poznań 2003;
- *Aktualne problemy finansów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce* [w:] *Aktualne problemy finansów lokalnych i regionalnych w Polsce i innych krajach Unii Europejskiej*, red. E. Chojna-Duch, Warszawa 2006;
- *Prawne uwarunkowania polityki budżetowej* [w:] *Prawo a polityka. Materiały z konferencji Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, która odbyła się 24 lutego 2006 roku*, red. M. Zubik, Warszawa 2007;
- *Budżet jednostek samorządu terytorialnego w aspekcie decentralizacji i regionalizacji finansów publicznych* [w:] *System prawa finansowego*, t. 2, *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2010;
- *Jednostki samorządu terytorialnego jako beneficjenci środków europejskich*, Warszawa 2012 (red. naukowa i współautorstwo);
- *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012;
- *Podatek od towarów i usług w związku z działalnością jednostek samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 2013/9;
- *Zasada adekwatności w systemie finansów samorządu terytorialnego w Polsce*, Warszawa 2013;
- *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017 (współautorstwo);
- *Prawo finansów samorządowych*, Warszawa 2018 (współautorstwo);
- *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2019 (współautorstwo);
- *Finanse publiczne w Konstytucji (refleksje po 25 latach obowiązywania regulacji dotyczących budżetów publicznych)*, „Państwo i Prawo” 2022/10.

Profesor Elżbieta Kornberger-Sokołowska jest również cenionym nauczycielem akademickim. Cieszy się zaufaniem i uznaniem koleżanek i kolegów z Uniwersytetu Warszawskiego oraz innych ośrodków naukowych. Jest osobą szanowaną i lubianą przez studentów. W trakcie swojej kariery akademickiej prowadziła wykłady oraz seminaria licencjackie i magisterskie na Wydziale Prawa i Administracji oraz w Centrum Studiów Samorządu Terytorialnego i Rozwoju Lokalnego UW. Była również promotorem i recenzentem wielu prac magisterskich i prac doktorskich oraz recenzentem w przewodach habilitacyjnych i doktorskich.

Pani Profesor dr hab. Elżbieta Kornberger-Sokołowska

Szanownej Pani Profesor, w związku z przejściem na emeryturę, dziękujemy za lata owocnej, wypełnionej intelektualnymi wyzwaniami współpracy. Życzymy zdrowia i pomyślności na kolejnym etapie życia, licząc na dalszą współpracę i możliwość korzystania z Pani wiedzy i doświadczeń.

Prof. dr hab. H. Litwińczuk

Dr R. Cieślak

Dr K. Feldo

Dr J. Zdanukiewicz



**INP
PAN**

Instytut Nauk Prawnych
Polskiej Akademii Nauk
ul. Nowy Świat 72
00-330 Warszawa

Warszawa, 30 maja 2023 r.

Szanowna Pani

Prof. dr hab. Elżbieta Kornberger-Sokołowska

Katedra Prawa Finansowego

Uniwersytetu Warszawskiego

List gratulacyjny

Szanowna Pani Profesor,

Jest mi niezmiernie miło, że w tym uroczystym dniu mogę w imieniu całej społeczności Instytutu Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk złożyć na Pani ręce podziękowania za wieloletnią współpracę naukową, która zaowocowała w Instytucie wykształceniem wielu doktorantów i wypromowaniem kilku przewodów doktorskich z zakresu prawa finansowego publicznego.

Wyrażam słowa najwyższego uznania dla Pani bogatego dorobku naukowego oraz publikacyjnego, a także kunsztu dydaktycznego. Przekazywanie wiedzy dotyczącej prawa finansowego to z pewnością trudne zadanie i duża odpowiedzialność społeczna, tym bardziej doceniam Pani osiągnięcia w tej dziedzinie.

Korzystając z okazji, życzę Pani Profesor wielu pięknych chwil, zrealizowania wszystkich planów, także tych, na które dotychczas brakowało czasu, zdrowia i radości z każdego kolejnego dnia.

z szacunkiem,

Dyrektor
Instytutu Nauk Prawnych PAN
cel. Nowak
dr hab. Celina Nowak, prof. INP PAN

SYLWIA ADAMCZYK-KACZMARA

OPODATKOWANIE VAT DOTACJI UDZIELANYCH JEDNOSTKOM SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

1. UWAGI OGÓLNE DOTYCZĄCE OPODATKOWANIA DOTACJI

Zgodnie z art. 73 dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹ podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami² związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.

Opodatkowanie dotacji stanowi wyjątek od zasad ogólnych wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (VAT³). Nie wszystkie dotacje stanowią element

¹ Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm. – dalej: dyrektywa VAT.

² Dyrektywa VAT w art. 73 posługuje się pojęciem subwencji. Z kolei krajowe przepisy rozróżniają pojęcia subwencji i dotacji. Według Leksykonu budżetowego, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/BASLeksykon.xsp> (dostęp: 1.04.2023 r.), dotacje definiowane są jako podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na podstawie ustawy o finansach publicznych, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych. Natomiast brak jest legalnej definicji subwencji. W doktrynie prawa finansów publicznych przyjęło się określać subwencje jako świadczenia publicznoprawne państwa na rzecz innych podmiotów publicznych, o charakterze bezzwrotnym, ogólnym, bezwarunkowym i nieodpłatnym – zob. Leksykon budżetowy. Istnieją pewne różnice między tymi dwiema formami udzielania dofinansowania (w szczególności wskazywane jest, że dotacja ma charakter uznaniowy, a subwencja przyjmuje postać roszczenia prawnego), niemniej dla celów niniejszej pracy pojęcia subwencji i dotacji będą używane wymiennie w odniesieniu do dofinansowania uzyskanego przez jednostkę samorządu terytorialnego ze środków europejskich na potrzeby realizacji projektu, którego efekty ostatecznie wykorzystywane będą bezpośrednio przez mieszkańców i w związku z realizacją których jednostka samorządu terytorialnego pobiera od ww. mieszkańców określone wpłaty.

³ Dla celów niniejszej pracy skrót VAT będzie stosowany również w odniesieniu do podatku od towarów i usług, a więc krajowego odpowiednika podatku od wartości dodanej.

podstawy opodatkowania VAT, a jedynie takie, które są dotacjami związanymi bezpośrednio z ceną towarów czy usług. Zarówno w doktrynie⁴, jak i w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) podkreśla się, że wyjątek ten należy interpretować w sposób ścisły. Wykładnia ścisła prowadzi do wniosku, że tylko dotacje bezpośrednio wpływające na cenę transakcji podlegają opodatkowaniu. Natomiast inne subwencje nie wchodzą tym samym do podstawy opodatkowania, a w konsekwencji nie podlegają opodatkowaniu VAT⁵.

W świetle powyższego decydujący dla opodatkowania dotacji VAT powinien być element bezwzględnie i bezpośrednio jej związku z ceną jednostkową towaru lub usługi (możliwość alokacji dotacji do ceny towaru lub usługi). Jeżeli zatem sposób kalkulacji dotacji związany jest nawet z ceną jednostkową towaru lub usługi, ale jedynie pośrednio (tylko w sensie ekonomicznym) albo jeżeli kalkulacja dotacji oderwana jest całkowicie od ceny towaru czy usługi świadczonej przez podatnika, dotacja (dopłata) taka nie podlega opodatkowaniu⁶.

Na gruncie krajowym kwestię opodatkowania dotacji (a także subwencji i dopłat o podobnym charakterze) regulują przepisy ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług⁷. Zgodnie z treścią art. 29a ust. 1 u.p.t.u. podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika⁸. Z kolei art. 29a ust. 6

⁴ Zob. A. Kamiński, M. Pogoński, *Dotacje z funduszy UE a VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2005/4, s. 31–35; M. Supera-Markowska, *Dotacje unijne a podatek od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2009/9, s. 11–18. W literaturze jednoznacznie potwierdza się stanowisko, że elementem podstawy opodatkowania VAT są wyłącznie takie dotacje, które bezpośrednio wpływają na cenę dotowanego towaru lub usługi, a więc tylko te, których celem jest „subsydiowanie sprzedaży danego towaru lub usługi”.

⁵ Zob. wyroki TSUE: z 22.11.2001 r., C-184/00, Office des produits wallons ASBL przeciwko Belgian State, EU:C:2001:629 oraz z 13.06.2002 r., C-353/00, Keeping Newcastle Warm Limited przeciwko Commissioners of Customs and Excise, EU:C:2002:369.

⁶ Potwierdzenie powyższego stanowiska można znaleźć w szczególności w wyroku TSUE z 22.11.2001 r., C-184/00, w którym Trybunał stwierdził, że sam tylko fakt, że dotacja (czy inny sposób dofinansowania) wpływa na ostateczną cenę świadczenia (co niemal zawsze ma miejsce), nie może być decydujący dla uznania, że dotacja ta powinna zwiększać podstawę opodatkowania. Jednocześnie TSUE wyjaśnił, że do uznania dotacji (subwencji itp.) za zwiększającą podstawę opodatkowania konieczne jest stwierdzenie, że dotacja ta jest dokonywana w celu sfinansowania konkretnej czynności opodatkowanej (dostawy towarów lub świadczenia usług). Trybunał opowiedział się więc za takim rozumieniem przepisów, aby opodatkowanie dotacji następowało tylko w stosunku do tych dotacji, które odpowiadają całości lub części wynagrodzenia z tytułu dokonywanej czynności. Dotacja powinna być związana więc z konkretną, oznaczoną dostawą albo usługą.

⁷ Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm. – dalej: u.p.t.u. / ustawa o VAT.

⁸ W świetle art. 29a ust. 1 u.p.t.u. podstawę opodatkowania zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

pkt 1 u.p.t.u. stanowi, że podstawa opodatkowania obejmuje podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku (VAT).

Regulacje ustawy o VAT odnoszące się do dotacji są zasadniczo zgodne z prawem wspólnotowym. Dokonując wykładni przepisów ustawy o VAT, należy więc uwzględnić orzecznictwo TSUE, które potwierdza, że do podstawy opodatkowania wlicza się otrzymane przez podatnika dotacje stanowiące *de facto* dopłaty do ceny dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych usług, a nie otrzymane dotacje stanowiące dopłaty do towarów lub usług przez niego nabywanych⁹.

2. DOTACJE NA PROJEKTY REALIZOWANE PRZEZ JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Co do zasady, jednostka samorządu terytorialnego (dalej: JST) jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT¹⁰. Na podstawie ustawy z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym¹¹ JST jest wyposażona w osobowość prawną i posiada zdolność do czynności cywilnoprawnych. Zgodnie z art. 7 u.s.g. do zadań własnych JST należy zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty. W szczególności zadania własne obejmują takie sprawy, jak wodociągi i zaopatrzenie w wodę, kanalizacja, usuwanie i oczyszczanie ścieków komunalnych, utrzymanie czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypiska i unieszkodliwianie odpadów komunalnych, zaopatrzenie w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz.

W celu realizacji swoich zadań JST pozyskuje różnego rodzaju dofinansowania, w tym dotacje ze środków europejskich. Spośród projektów, które realizowane są z wykorzystaniem otrzymanych dotacji, można wymienić w szczególności:

- wykonanie instalacji odnawialnych źródeł energii, w tym instalacji kolektorów słonecznych, paneli fotowoltaicznych i pomp ciepła (OZE);
- budowę przydomowych oczyszczalni ścieków (POŚ).

Jak wynika z założeń typowego programu, z którego JST (jako beneficjent) może otrzymać dofinansowanie na OZE/POŚ, przepisów go regulujących i umowy zawieranej z instytucją dofinansowującą – dotacja może być przez JST przeznaczona

⁹ Należy również mieć na uwadze stanowisko TSUE, że sam fakt, iż dotacja może mieć wpływ na cenę towarów lub usług dostarczanych przez dotowany podmiot, nie jest wystarczający, aby uznać taką dotację za opodatkowaną – dofinansowanie zawsze bowiem w jakiś sposób wpływa na poziom cen oferowanych towarów lub usług. Istotne jest natomiast ustalenie, czy dotacja jest przyznana w celu sfinansowania dostawy konkretnych towarów lub konkretnych usług.

¹⁰ Jednostka samorządu terytorialnego to podmiot prawa publicznego, którego elementem składowym jest wspólnota zamieszkująca określone terytorium. W Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) wskazano, że gmina jest podstawową jednostką samorządu terytorialnego, dlatego dla celów niniejszej pracy pojęcie JST będzie odnosiło się przede wszystkim do gminy.

¹¹ Dz.U. z 2023 r. poz. 40 ze zm. – dalej: u.s.g.

wyłącznie na pokrycie ustalonych kosztów związanych z zakupem i montażem ww. urządzeń. Jest ona wypłacana na podstawie przedstawianych przez beneficjenta faktur zakupu wystawionych na JST i jest zależna wyłącznie od wysokości poniesionych kosztów.

Należy wskazać, że co do zasady z uwagi na przyznaną dotację na realizację projektu w trakcie tzw. okresu trwałości (z reguły 5-letniego) JST nie może przekazać własności OZE/POŚ innemu podmiotowi – w tym mieszkańcowi, na którego nieruchomości są one montowane. Nie jest bowiem dopuszczalne wykorzystanie dotacji (jej efektów) przez podmiot inny niż ten, któremu została ona przyznana. Przeniesienie własności na inny podmiot możliwe jest dopiero po upływie okresu trwałości, kiedy instytucja dofinansowująca uzna, że w świetle obowiązujących przepisów nastąpiło już wystarczająco trwałe skonsumowanie dotacji i jej efektów.

W celu uregulowania usługi świadczonej przez JST na rzecz mieszkańców z wykorzystaniem nabytych uprzednio przez JST w ramach projektu urządzeń (OZE/POŚ) podpisuje ona z mieszkańcami stosowne umowy. Usługa świadczona przez JST na podstawie przedmiotowej umowy, co do zasady, polega na udostępnieniu urządzenia do korzystania mieszkańcowi, a następnie na własność, przy czym dokładny charakter tej usługi (np. usługa modernizacji albo oczyszczania ścieków) zależy od rodzaju zamontowanego urządzenia.

3. PRAKTYKA KRAJOWYCH ORGANÓW I SĄDÓW – PROBLEMY JST Z OPODATKOWANIEM DOTACJI

Początkowo, zarówno na gruncie obowiązującego do 31.12.2013 r. art. 29 ust. 1, jak i obecnie obowiązującego art. 29a ust. 1 u.p.t.u., organy wydawały interpretacje indywidualne, w których potwierdzały stanowisko, że do podstawy opodatkowania zaliczane są tylko takie dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, które są bezpośrednio przeznaczone na dofinansowanie ceny konkretnego towaru czy też konkretnego rodzaju usługi. Obrotem nie jest więc ogólna dotacja (subwencja, inna dopłata o podobnym charakterze) uzyskana przez podatnika, niezwiązana z dostawą towaru lub świadczeniem usługi¹². W tym miejscu warto też zwrócić

¹² „Dla określenia, czy dane dotacje mają, czy też nie bezpośredni wpływ na cenę świadczonych usług, a co za tym idzie, czy podlegają opodatkowaniu istotne są zatem szczegółowe warunki ich przyznawania, określające cele realizowanego w określonej formie dofinansowania. Zatem, podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług zwiększa się tylko o takie dotacje, które w sposób bezwzględny i bezpośredni są związane z daną dostawą towarów lub świadczeniem usług. Jeżeli jednak taki bezpośredni związek nie występuje, dofinansowanie ogólne – na pokrycie kosztów działalności – nie podlega opodatkowaniu” – tak: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 18.07.2012 r., IPPP2/443-628/12-2/MM, LEX nr 141564. Zob. również: interpretacje indywidualne: Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 24.03.2014 r., IBPP3/443-1472/13/UH, LEX nr 224685; Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 23.06.2014 r., ITPP2/443-518/14/AD, LEX nr 232311; Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 23.02.2015 r., IPTPP4/443-859/14-4/BM,

uwagę na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26.06.2017 r., 0113-KD IPT1-1.4012.138.2017.2.ŻR¹³, w której organ podkreślił, że „w przedmiotowej sprawie będziemy mieli do czynienia z sytuacją, w której wystąpią skonkretyzowane świadczenia w zamian za określone wynagrodzenie. Jednakże, jak wskazał Wnioskodawca nie wystąpi bezpośredni związek pomiędzy otrzymanym dofinansowaniem z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Lubelskiego na realizację ww. projektu a ceną wykonywanych przez Wnioskodawcę czynności. Należy bowiem zauważyć, że otrzymane przez Gminę środki zostaną przeznaczone na pokrycie kosztów projektu, pod nazwą «Odnawialna energia w gminie (...)», tym samym przedmiotowa dotacja jest dotacją kosztową. Dlatego też dotacja otrzymana przez Wnioskodawcę nie stanowi elementu podstawy opodatkowania podatkiem VAT w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy. Reasumując, podstawą opodatkowania dla usług świadczonych przez Gminę na rzecz mieszkańców są kwoty należne, w postaci wpłat, które uiszczają mieszkańcy biorący udział w projekcie zgodnie z zawartą umową, pomniejszone o kwotę należnego podatku”. Analogiczne stanowisko zostało przedstawione w interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 15.06.2012 r., PT4/033/2-3/9/EFU/2012/PT-298¹⁴.

W ostatnich latach w interpretacjach indywidualnych można natomiast zaobserwować zmianę wcześniejszego stanowiska i przyjęcie, że dotacja otrzymywana przez JST bezpośrednio wpływa na cenę usług realizowanych przez samorząd na rzecz finalnych jej użytkowników, a zatem podlega opodatkowaniu VAT¹⁵. Tytułem przykładu można przywołać interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej

LEX nr 257599; Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 15.04.2015 r., IPPP3/4512-62/15-2/KT, LEX nr 266330; Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 29.09.2015 r., IBPP2/4512-621/15/JJ, LEX nr 277977.

¹³ LEX nr 350905.

¹⁴ LEX nr 135810: „Decydujące w tym kontekście znaczenie ma art. 29 ust. 1 cyt. ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym podstawą opodatkowania jest obrót, zdefiniowany jako kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Dodatkowo, obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku. (...) w sytuacji gdy podatnik, w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług, otrzymuje dofinansowanie (dotację, subwencję, czy też inną dopłatę o podobnym charakterze), wpływające bezpośrednio na cenę towaru lub usługi, «uzupełnia» ono podstawę opodatkowania z tytułu danej dostawy lub świadczenia. Natomiast dotacje czy subwencje (np. dotacja ze środków unijnych) niemające bezpośredniego wpływu na cenę czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, nie stanowią obrotu w rozumieniu przepisu art. 29 ust. 1 powołanej wyżej ustawy o podatku od towarów i usług, czyli nie zwiększają podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług”.

¹⁵ Można zaobserwować także działania władz skarbowych zmierzające do utrwalenia praktyki polegającej na opodatkowywaniu VAT dotacji poprzez weryfikację rozliczeń JST w tym zakresie i wzywaniu do uiszczenia podatku należnego od otrzymanego dofinansowania.

Informacji Skarbowej: z 5.11.2019 r., 0113-KDIPT1-1.4012.539.2019.2.MH¹⁶ oraz z 11.01.2019 r.: 0115-KDIT1-2.4012.823.2018.2.AJ¹⁷ i 0111-KDIB3-1.4012.859.2018.3.JP^{18, 19}.

Organy podatkowe konsekwentnie nakazują JST ujmowanie takich dotacji w podstawie opodatkowania. Tożsamy pogląd wyraźnie zarysował się w linii orzeczniczej sądów administracyjnych uznających, w ślad za Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej, że tego typu dotacje mają charakter cenotwórczy, ponieważ są przyznawane w celu sfinansowania konkretnych czynności opodatkowanych realizowanych przez JST na rzecz mieszkańców, zatem bezpośrednio wpływają na wartość świadczenia uzyskanego od mieszkańców w związku z realizacją dofinansowanej inwestycji²⁰.

Przedstawione powyżej stanowisko zaczął przełamywać Naczelny Sąd Administracyjny, wydając pozytywne dla JST rozstrzygnięcia wskazujące na zakupowy charakter dotacji, a w konsekwencji brak obowiązku jej rozliczenia dla celów VAT²¹. Z kolei w dniu 26.11.2020 r. NSA wydał postanowienie²², w ramach którego, z uwagi na pojawiające się wątpliwości, zdecydował się na skierowanie kwestii opodatkowania dotacji do rozstrzygnięcia przez poszerzony skład NSA²³.

4. WYROKI TSUE W SPRAWACH C-612/21 I C-616/21

W dniu 16.04.2021 r. – jeszcze zanim doszło do rozstrzygnięcia przedmiotowego zagadnienia przez poszerzony skład NSA – Sąd ten postanowił skierować do TSUE pytania prejudycjalne w sprawach dotacji otrzymywanych przez JST na:

¹⁶ LEX nr 517559.

¹⁷ LEX nr 486093.

¹⁸ LEX nr 486002.

¹⁹ Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zajmuje stanowisko, że w przypadku takich projektów jak realizacja OZE/POŚ podstawą opodatkowania z tytułu świadczonych przez JST usług na rzecz mieszkańców jest nie tylko kwota należna, w postaci wpłaty, którą uiszczają mieszkańcy biorący udział w projekcie zgodnie z zawartymi umowami, ale także środki otrzymane przez JST od podmiotu trzeciego (tj. instytucji udzielającej dofinansowania) na realizację ww. projektu w części, w jakiej miały bezpośredni wpływ na cenę świadczonych na rzecz mieszkańców usług.

²⁰ Zob. np. wyrok WSA w Lublinie z 16.11.2018 r., I SA/Lu 518/18, LEX nr 2595601 oraz wyrok NSA z 7.09.2018 r., I FSK 909/18, LEX nr 2563815.

²¹ Zob. np. wyroki NSA: z 11.08.2020 r., I FSK 412/18, LEX nr 3048444 oraz z 15.10.2020 r., I FSK 689/18, LEX nr 3090271.

²² I FSK 1454/18, LEX nr 3151945.

²³ Sprawa dotyczy bezpośrednio opodatkowania VAT środków unijnych uzyskanych przez JST na realizację projektu dotyczącego montażu kolektorów słonecznych w budynkach mieszkańców i jest wynikiem skargi złożonej przez nią na interpretację indywidualną wydaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w tym zakresie. Wyrok NSA (7) zapadł w tej sprawie 5.06.2023 r.

- montaż systemów OZE na nieruchomościach stanowiących własność mieszkańców (postanowienie z 16.04.2021 r., I FSK 1645/20²⁴)²⁵;
- usuwanie azbestu z nieruchomości stanowiących własność mieszkańców (postanowienie z 16.04.2021 r., I FSK 1490/20²⁶)²⁷.

W ramach obu powyższych zapytań NSA zwrócił się o rozstrzygnięcie kwestii, czy JST realizując projekt, działa w charakterze podatnika VAT. Dodatkowo w ramach postanowienia dotyczącego OZE NSA zapytał, czy w przypadku uznania, że JST działa jako podatnik VAT, dotacja otrzymana na realizację projektu powinna podlegać opodatkowaniu.

W dniu 10.11.2022 r. opinie w ww. sprawach wydała rzeczniczka generalna Juliane Kokott. W swoich opiniach rzeczniczka uznała, że JST, realizując projekty dotyczące odpowiednio montażu systemów OZE na nieruchomościach mieszkańców / usuwania azbestu z nieruchomości mieszkańców, działa nie jako podatnik, ale jako organ władzy publicznej.

Powyższe stanowisko rzeczniczki generalnej zostało następnie uwzględnione w wydanych 30.03.2023 r. wyrokach w sprawach: C-612/21 (OZE) oraz C-616/21 (azbest). W obu rozstrzygnięciach TSUE uznał, że realizując zadania we wskazanych obszarach, JST nie wykonuje działalności gospodarczej, co oznacza, iż czynności przez nią wykonywane nie podlegają opodatkowaniu VAT.

5. WNIOSKI

Dotacje otrzymywane na projekty typu OZE czy POŚ stały się w przeciągu ostatnich kilku lat istotnym problemem dla rozliczeń VAT w JST, a kwestia ich opodatkowania stanowi przedmiot wielu sporów z organami. Postępowania w tych sprawach, które zostały zawieszone z uwagi na ww. pytania prejudycjalne, są obecnie podejmowane i wkrótce należy oczekiwać ich rozstrzygnięcia.

Wskazać należy, że orzeczenia TSUE w sprawach C-612/21 i C-616/21 zmieniają całkowicie dotychczasowy sposób rozliczeń VAT przyjmowany przez większość JST i organów skarbowych w szczególności w zakresie projektów dotyczących OZE czy azbestu. Kwestia, że w tego typu projektach JST działa jako organ władzy publicznej, ma istotne znaczenie nie tylko w kontekście opodatkowania dotacji, lecz również całościowego rozliczenia danego projektu, czyli także opodatkowania wpłat mieszkańców oraz prawa do odliczenia VAT od wydatków ponoszonych przez JST

²⁴ LEX nr 3199962.

²⁵ Wyrok TSUE z 30.03.2023 r., C-612/21, Gmina O. przeciwko Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, EU:C:2023:279.

²⁶ LEX nr 3209108.

²⁷ Wyrok TSUE z 30.03.2023 r., C-616/21, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przeciwko Gminie L., EU:C:2023:280.

na realizację inwestycji. Należy przy tym zwrócić uwagę, że sama kwestia prawa do odliczenia VAT nie została przedstawiona TSUE, co w praktyce może przełożyć się na późniejsze wątpliwości w tym zakresie.

Wyroki Trybunału w sprawach C-612/21 i C-616/21 będą miały znaczący wpływ na krajową praktykę i orzecznictwo w kwestii opodatkowania dotacji uzyskanych przez JST na projekty typu OZE bądź też inne realizowane na analogicznych zasadach (np. POŚ). W założeniu organy podatkowe i sądy krajowe powinny bowiem uwzględnić w swoich rozstrzygnięciach wnioski płynące z ww. orzeczeń TSUE²⁸. Z uwagi jednak na wiele możliwych stanów faktycznych, w tym różne sposoby finansowania danej inwestycji, a także pozostawienie przez Trybunał pewnych kwestii do rozstrzygnięcia sądom krajowym, nie można wykluczyć, że nie jest to jeszcze definitywne zakończenie sporów w zakresie rozliczenia VAT projektów dotyczących OZE czy POŚ.

VAT TAXATION OF SUBSIDIES GRANTED TO LOCAL AUTHORITIES

Streszczenie

Opodatkowanie dotacji stanowi wyjątek od ogólnych zasad wspólnego systemu VAT. Nie wszystkie dotacje stanowią element podstawy opodatkowania VAT, a jedynie takie, które są dotacjami związanymi bezpośrednio z ceną towarów czy usług. Dotacje otrzymywane przez jednostki samorządu terytorialnego na projekty takie jak OZE stały się w ostatnich latach istotnym problemem z perspektywy ich rozliczeń VAT. Orzeczenia w sprawach C-612/21 i C-616/21 wydane przez TSUE 30.03.2023 r. będą miały znaczący wpływ na krajową praktykę i orzecznictwo w kwestii opodatkowania dotacji.

SŁOWA KLUCZOWE: dotacja, jednostka samorządu terytorialnego, VAT, wpływ na cenę towarów

Abstract

Taxation of subsidies is an exception to the general principles of the common system of VAT. Not all subsidies are part of VAT base, but only those that are subsidies directly related to the price of the supply of goods or the provision of services. Subsidies received by local authorities for projects such as renewable energy sources (RES) have become a significant problem from the point of view their VAT settlements over the last few

²⁸ NSA (7) w ustnym uzasadnieniu wyroku z 5.06.2023r., I FSK 1454/18, wprost wskazał, że kluczowa dla rozstrzygnięcia tej konkretnej sprawy jest argumentacja przedstawiona przez Trybunał w sprawie C-612/21.

years. The judgments of the CJEU in cases C-612/21 and C-616/21, issued on 30 March 2023, will have a significant impact on the national practice and case law on the taxation of subsidies.

KEYWORDS: subsidy, local authority, VAT, impact on the price of goods

SYLWIA ADAMCZYK-KACZMARA [ORCID: 0000-0002-4778-3706] – doktor nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne, radca prawny, doradca podatkowy.

MICHAŁ BITNER

LOKALNY PUBLICZNY TRANSPORT ZBIOROWY JAKO USŁUGA ŚWIADCZONA W OGÓLNYM INTERESIE GOSPODARCZYM

Interwencja sektora publicznego zmierzająca do wyposażenia wszystkich mieszkańców w ekonomiczną możliwość korzystania z usług uznawanych za szczególnie ważne dla zapobiegania poszczególnym rodzajom wykluczenia społecznego przybiera różne postacie¹. W przypadku wielu usług ustawodawca decyduje o ich świadczeniu z wykorzystaniem mechanizmów solidarności społecznej: każdy musi mieć prawo do korzystania z określonego wolumenu usług spełniających pewne kryteria jakościowe, przy czym wolumen ten powinien być oderwany od sytuacji majątkowej czy finansowej poszczególnych odbiorców. Wobec tego nie wchodzi w rachubę poddanie tych usług prawom rynku, z procesami ustalania rynkowej ceny na czele. Zapewnienie możliwości korzystania z usługi niezależnie od relatywnej zamożności poszczególnych osób, co można potocznie określić mianem „powszechnego dostępu”, wymaga finansowania kosztów świadczenia usług danymi publicznymi, których wysokość nie zależy od ustalonej w żaden sposób wartości usługi (tj. podatkami albo składkami). Kwestią drugorzędną jest natomiast typ własności podmiotu świadczącego usługę: w niektórych przypadkach podmiot może należeć do sektora publicznego, w innych rola sektora publicznego sprowadza się do finansowania usług świadczonych przez podmioty prywatne. Alternatywnym sposobem zapewnienia powszechnego dostępu jest oparcie świadczenia danej usługi na mechanizmach rynkowych, jednak z modyfikacjami tych mechanizmów określonymi w nałożonym na jednego lub większą liczbę przedsiębiorców obowiązku świadczenia usługi publicznej. Charakter ekonomiczny tego drugiego sposobu zapewniania powszechnego dostępu właściwy jest prawnej koncepcji usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym².

¹ Syntetyczny zarys ewolucji tej interwencji przedstawia H. Wollmann, *Public Services in European Countries. Between Public/Municipal and Private Sector Provision – and reverse?* [w:] *Fiscal Austerity and Innovation in Local Governance in Europe*, red. C.N. Silva, J. Buček, London 2014, s. 49–76.

² W. Weiß, *Öffentliche Daseinsvorsorge und soziale Dienstleistungen: Europarechtliche Perspektiven*, „Europarecht” 2013/6, s. 687.

Koncepcja ta, sięgająca źródłami do doświadczeń niektórych krajów członkowskich, a zwłaszcza do francuskiej teorii usług publicznych, jest tworem prawa unijnego kształtowanym w równej mierze przez *soft law* Komisji Europejskiej oraz orzecznictwo ETS/TSUE³. Jej ekonomiczna treść zawsze polega na nałożeniu na przedsiębiorcę (przedsiębiorców) obowiązku świadczenia tzw. usługi powszechnej, przy czym „powszechny dostęp” może być realizowany przez ustalenie ceny zależnej od kosztów świadczenia usługi, ale uznawanej za przystępną, albo po cenie jednakowej dla wszystkich, bez względu na koszty świadczenia usługi dla poszczególnych grup odbiorców. Bez ustanowienia takiego obowiązku usługa byłaby sprzedawana przez przedsiębiorcę (operatora usługi) po cenie rynkowej, co pozbawiałoby niektóre grupy odbiorców ekonomicznego (faktycznego) dostępu do usługi. Z kolei zapewnienie wymaganego poziomu rentowności świadczenia usługi następuje albo przez przyznanie operatorowi (operatorom) praw wyłącznych (praw specjalnych), albo przez przekazywanie mu (im) odpowiedniej rekompensaty ze środków publicznych (względnie z obowiązkowych płatności przedsiębiorców, na których nie został nałożony obowiązek świadczenia usługi powszechnej). Prawna doniosłość koncepcji usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym polega na dopuszczalności odstępstw („derogacji”) od unijnych zasad prawa ochrony konkurencji w zakresie koniecznym do zapewnienia świadczenia tych usług⁴. Ideę tę wyraża art. 106 ust. 2 TFUE stanowiący, że przedsiębiorstwa, którym powierzono świadczenie usług w ogólnym interesie gospodarczym, podlegają zasadom Traktatów, w szczególności zasadom ochrony konkurencji, o tyle, o ile stosowanie tych zasad nie przeszkadza, prawnie lub faktycznie, w wykonywaniu nałożonych na nie zadań, przy czym rozwój handlu nie może być zakłócony w stopniu, który byłby sprzeczny z interesami Unii. Zarówno sformułowanie prawnej koncepcji usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, jak i reguł rządzących zasadami stwierdzania konieczności odstępstw od zasad prawa ochrony konkurencji, pozostawione zostało orzecznictwu ETS/TSUE⁵.

³ T. von Danwitz, *Dienste von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse in der europäischen Wettbewerbsordnung* [w:] *Die Daseinsvorsorge im Spannungsfeld von europäischem Wettbewerb und Gemeinwohl. Eine sektorspezifische Betrachtung*, red. A. Krautscheid, Wiesbaden 2009, s. 103–104; na temat funkcji postanowień protokołu 26 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47) – dalej: TFUE, zob. M. Krajewski, *Dienstleistungen von allgemeinem Interesse im Vertrag von Lissabon*, „Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen” 2010/2, s. 94–95.

⁴ M. Krajewski, *Grundstrukturen des Rechts öffentlicher Dienstleistungen*, Springer-Verlag, Berlin–Heidelberg 2011, s. 165–167; W. Sauter, *Services of General Economic Interest and Universal Service in EU Law*, „TILEC Discussion Paper” 2008/017, s. 25 i n.

⁵ Próby definiowania UOIG w oderwaniu od skrupulatnej analizy orzecznictwa TSUE nie prowadzą do zadowalających rezultatów; zob. przegląd stanowisk w: A. Maziarz, *Services of General Economic Interest: Towards Common Values?*, „European State Aid Law Quarterly” 2016/1, s. 20–21.

Elementy koncepcji były wskazywane i uszczegóławiane w wielu orzeczeniach podejmowanych jeszcze w latach 80., w najpełniejszej postaci zostały jednak wyrażone w wyroku TSUE z 12.02.2008 r., T-289/03, *British United Provident Association Ltd (BUPA), BUPA Insurance Ltd i BUPA Ireland Ltd przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich*⁶. Trybunał stwierdził w nim, że dysponowanie przez państwo członkowskie szerokim zakresem uznania w zakresie wskazywania usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym (UOIG)⁷ nie uchybia istnieniu pewnych minimalnych kryteriów definicyjnych, do których należą: istnienie aktu powierzenia danym przedsiębiorcom zadania (misji) UOIG⁸ (z towarzyszącym mu określeniem przyczyn, dla których państwo członkowskie uznało, że dana usługa zasługuje, ze względu na swój szczególny charakter, na kwalifikację jako UOIG i wyróżnienie jej spośród innych rodzajów działalności gospodarczej) oraz obowiązkowy charakter takiego zadania. Obowiązkowy charakter rozumieć należy, zdaniem sądu, w ten sposób, że podmioty gospodarcze, którym powierzono misję UOIG, są co do zasady zobowiązane do oferowania danej usługi na rynku. Z punktu widzenia podmiotu gospodarczego, któremu powierzono misję UOIG, obowiązkowy charakter może w szczególności polegać, zwłaszcza w przypadku przyznania prawa wyłącznego lub specjalnego, na zobowiązaniu do prowadzenia działalności gospodarczej, niezależnie od związanych z jej prowadzeniem kosztów. W takim przypadku zobowiązanie to stanowi „świadczenie wzajemne” za ochronę związaną z zadaniem pozycji rynkowej. W przypadku nieprzyznania prawa wyłącznego lub specjalnego do uznania, iż usługa jest obowiązkowa, wystarczy, że na podmiot gospodarczy, któremu powierzono zadanie, nałożono obowiązek świadczenia usługi wszystkim, którzy się o to zwrócą. Innymi słowy, obowiązkowy charakter usługi, a co za tym idzie – istnienie misji UOIG – można uznać za wykazane, jeśli usługodawca jest obowiązany do zawarcia umowy na niezmiennych warunkach, bez możliwości odrzucenia oferty drugiej strony. To właśnie ten ostatni element pozwala na dokonanie rozróżnienia pomiędzy usługą wchodzącą w zakres zadania świadczenia UOIG a każdą inną usługą świadczoną na rynku.

Jeżeli powyższe minimalne kryteria definicyjne zostaną spełnione, państwo członkowskie nie popełnia oczywistego błędu w kwalifikacji danej usługi jako UOIG. Z kolei kwalifikacja usługi jako UOIG umożliwia stosowanie odstępstw od ogólnych reguł prawa ochrony konkurencji w zakresie niezbędnym do wykonywania

⁶ EU:T:2008:29.

⁷ Trybunał wskazywał wielokrotnie, że szeroki zakres swobody państw członkowskich ograniczony jest jedynie zakazem popełniania oczywistego błędu (*manifest error*) – zob. np. wyroki TSUE: z 22.10.2008 r., w połączonych sprawach T-309/04, T-317/04, T-329/04, T-336/04, TV 2/Danmark A/S, i inni przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, pkt 101, EU:T:2008:457 oraz z 15.06.2005 r., T-17/02, Fred Olsen, SA przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, EU:T:2005:218, pkt 216 i 227.

⁸ Zob. wyroki TSUE: z 23.10.1997 r., C-159/94, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Francuskiej, EU:C:1997:501, pkt 65–66 oraz z 15.06.2005 r., T-17/02, Fred Olsen, SA, pkt 186–188.

misji UOIG. Praktyczna realizacja tej ogólnej zasady jest przy tym niezwykle trudna ze względu na konieczność wykazania niezbędności odstępstw dla wykonywania misji⁹. Jest to zapewne jedną z głównych przyczyn, dla których najczęstszym sposobem korzystania przez państwa członkowskie z możliwości, jakie daje uznanie usługi za UOIG, jest stosowanie odstępstw wyraźnie przewidzianych w przepisach prawa unijnego, a w szczególności prawa pomocy publicznej.

Niewątpliwie najważniejszymi z komunalnych usług użyteczności publicznej, co do których charakteru jako UOIG nie ma wątpliwości, są usługi w zakresie publicznego transportu zbiorowego. O ich statusie przesądza art. 2 lit. a rozporządzenia (WE) nr 1370/2007 Parlamentu Europejskiego i Rady z 23.10.2007 r. dotyczącego usług publicznych w zakresie kolejowego i drogowego transportu pasażerskiego oraz uchylającego rozporządzenia Rady (EWG) nr 1191/69 i (EWG) nr 1107/70¹⁰, określający pasażerski transport publiczny jako usługę świadczoną w ogólnym interesie gospodarczym w sposób niedyskryminacyjny i ciągły, oraz art. 2 lit. e definiujący obowiązek w zakresie usługi publicznej jako wymagania określone przez właściwy organ, w celu zapewnienia świadczenia usług w interesie ogólnym w zakresie pasażerskiego transportu publicznego, których świadczenia bez rekompensaty operator kierujący się własnym interesem gospodarczym nie podjąłby lub nie podjąłby w takim samym zakresie lub na takich samych warunkach. Rozporządzenie 1370/2007 nakłada na właściwy organ lokalny obowiązek wyraźnego określenia tych wymagań (obowiązku w zakresie usługi publicznej, misji UOIG), ustala sposób powierzenia misji UOIG (w drodze zawarcia umowy¹¹ o świadczenie usługi publicznej) oraz zasady wypłacania operatorowi rekompensaty za wykonywanie tej misji.

„Wykonawczy” w istocie charakter w stosunku do rozporządzenia 1370/2007 mają przepisy ustawy z 16.12.2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym¹² w zakresie, w jakim dotyczą „przewozów o charakterze użyteczności publicznej”. Pojęcie to zostało zdefiniowane jako powszechnie dostępna usługa w zakresie publicznego transportu zbiorowego wykonywana przez operatora publicznego transportu zbiorowego w celu bieżącego i nieprzerwanego zaspokajania potrzeb przewozowych społeczności na danym obszarze (art. 4 ust. pkt 12 u.p.t.z.). Z kolei

⁹ Zob. wyroki TSUE: z 10.12.1991 r., C-179/90, *Merci convenzionali porto di Genova SpA przeciwko Siderurgica Gabrielli SpA*, EU:C:1991:464, pkt 26–27; z 19.05.1993 r., C-320/91, *Postępowanie karne przeciwko Paul Corbeau*, EU:C:1993:198, pkt 14–19; z 23.10.1997 r., C-157/94, *Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Niderlandów*, EU:C:1997:499, pkt 35.

¹⁰ Dz.Urz. UE L 315, s. 1, ze zm. – dalej: rozporządzenie 1370/2007.

¹¹ W pojęciu tym mieści się jednak także „akt ustawodawczy lub wykonawczy” oraz akt wewnętrzny ustalający warunki świadczenia usług samodzielnie przez właściwy organ albo warunki powierzenia świadczenia usług „operatorowi wewnętrznemu”, czyli prawnie odrębnemu podmiotowi podlegającemu kontroli właściwego organu lokalnego analogicznej do kontroli, jaką sprawuje on nad własnymi wydziałami.

¹² Dz.U. z 2022 r. poz. 1343 ze zm. – dalej: u.p.t.z.

operatorem publicznego transportu zbiorowego jest samorządowy zakład budżetowy albo przedsiębiorca uprawniony do prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie przewozu osób, który zawarł z organizatorem publicznego transportu zbiorowego umowę o świadczenie usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego, na linii komunikacyjnej określonej w umowie (art. 4 ust. 1 pkt 8 u.p.t.z.), natomiast umowa o świadczenie usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego to umowa między organizatorem a operatorem publicznego transportu zbiorowego, która przyznaje operatorowi prawo i zobowiązuje go do wykonywania określonych usług związanych z wykonywaniem przewozu o charakterze użyteczności publicznej (art. 4 ust. 1 pkt 24 u.p.t.z.). „Użyteczność publiczna” w rozumieniu ustawy o publicznym transporcie zbiorowym pełni zatem funkcję odpowiednika „usługi świadczonej w ogólnym interesie gospodarczym”, zaś umowa o świadczenie usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego – odpowiednika umowy o świadczenie usługi publicznej, tj. umowy powierzającej operatorowi świadczenie usług pasażerskiego transportu publicznego oraz zarządzanie tymi usługami – stosownie do treści obowiązku w zakresie usługi publicznej.

Z punktu widzenia usług lokalnego transportu zbiorowego jako UOIG najważniejsze są te regulacje rozporządzenia 1370/2007, które dotyczą procedury wyboru operatora oraz treści umowy o świadczenie usługi publicznej, w szczególności w zakresie ustalania rekompensaty, przy czym zasady ustalania rekompensaty determinowane są w istocie zastosowaną procedurą wyboru operatora.

Dopuszczone przepisami rozporządzenia 1370/2007 procedury można podzielić na konkurencyjne i niekonkurencyjne – polegające na „bezpośrednim” zawarciu umowy (udzieleniu zamówienia) z określonym podmiotem. Do procedur konkurencyjnych należą tryby przewidziane w dyrektywach zamówieniowych, dyrektywie koncesyjnej oraz „inne konkurencyjne procedury przetargowe”, tj. procedury otwarte dla wszystkich potencjalnych operatorów, rzetelne (*fair*), przejrzyste i nie-dyskryminacyjne, choć mogące obejmować prowadzenie negocjacji. Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym nie przewiduje jednak procedury konkurencyjnej innej niż określona w Prawie zamówień publicznych albo w ustawie z 21.10.2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi¹³. W odniesieniu do procedur niekonkurencyjnych znaczenie dla prawa krajowego ma jedynie zawarcie umowy z tzw. podmiotem wewnętrznym, ustawa o publicznym transporcie zbiorowym ogranicza bowiem możliwości niestosowania procedur konkurencyjnych tylko do takich przypadków. Rozporządzenie 1370/2007 określa „podmiot wewnętrzny” jako odrębną prawnie jednostkę, nad którą właściwy organ lokalny (lub – w przypadku grupy organów – co najmniej jeden właściwy organ lokalny) sprawuje kontrolę podobną do tej, jaką organ ten wykonuje nad swoimi własnymi wydziałami. Przy ocenie występowania tego typu kontroli uwzględnia się zasady reprezentowania

¹³ Dz.U. z 2023 r. poz. 140 – dalej: u.k.r.b.u.

właściwego organu lokalnego w organach administrujących, zarządzających lub nadzorczych, strukturę własnościową, skuteczny wpływ i kontrolę zarówno nad decyzjami strategicznymi, jak i podejmowanymi w zakresie prowadzenia poszczególnych spraw. Rozporządzenie 1370/2007 stwierdza przy tym wyraźnie, że posiadanie przez właściwy organ publiczny pełnej własności (zwłaszcza w przypadkach partnerstwa publiczno-prywatnego), nie jest niezbędnym warunkiem sprawowania kontroli, o której mowa, o ile tylko jej występowanie można stwierdzić na podstawie innych kryteriów. Podmiot wewnętrzny (jak również każdy inny podmiot, na który wywiera on choćby minimalny wpływ) powinien prowadzić działalność w zakresie publicznego transportu pasażerskiego tylko na obszarze funkcjonowania właściwego organu lokalnego (z tym że niektóre linie mogą poza ten obszar wychodzić) i nie może brać udziału w procedurach konkurencyjnych dotyczących świadczenia usług w zakresie publicznego transportu pasażerskiego organizowanych poza obszarem właściwego dlań organu lokalnego. Nawet jeśli umowa dopuszcza podwykonawstwo, podmiot wewnętrzny musi być obowiązany do samodzielnego świadczenia większej części usługi publicznego transportu pasażerskiego.

Umowa o świadczenie usługi musi przede wszystkim jasno określać wymagania w zakresie obowiązku świadczenia usługi publicznej oraz obszary geograficzne, na których usługa będzie realizowana. Funkcję „wynagrodzenia” za realizację obowiązku świadczenia usługi publicznej pełni rekompensata: umowa musi więc określić „parametry”, zgodnie z którymi będzie ona obliczana, w sposób obiektywny i przejrzysty¹⁴. Zasady ustalania wysokości rekompensaty zostały przy tym określone tylko dla przypadków, w których świadczenie usługi powierzono podmiotowi wewnętrznemu albo powierzenie nastąpiło przez bezpośrednie udzielenie zamówienia, tzn. nie w trybie zgodnym z klasyczną dyrektywą zamówieniową lub dyrektywą koncesyjną i bez przeprowadzenia innej konkurencyjnej procedury przetargowej. Jeśli zatem operator został wybrany w procedurze konkurencyjnej, przyjmuje się założenie, że jego wynagrodzenie obejmujące rekompensatę za wykonywanie obowiązku świadczenia usługi publicznej zostało ustalone na poziomie możliwie najniższym, a przy tym niezbędnym dla zapewnienia wykonywania tego obowiązku.

W przypadku powierzenia misji UOIG podmiotowi wewnętrznemu kwota rekompensaty nie może przekroczyć finansowego efektu netto, jaki świadczenie usługi w zakresie obowiązku wywrze na koszty i przychody operatora. Efekt ten ustala się metodą różnicową, tj. przez porównanie kosztów i przychodów prognozowanych w wariacie wykonywania obowiązku świadczenia usługi publicznej oraz kosztów i przychodów prognozowanych w kontrfaktycznym wariacie niewykonywania obowiązku. Rekompensata nie może przekroczyć różnicy kosztów

¹⁴ Rozporządzenie 1370/2007 przewiduje alternatywnie lub dodatkowo przyznanie operatorowi praw wyłącznych, jednak art. 20 u.p.t.z. wyraźnie taką możliwość wyklucza.

poniesionych w związku z wykonywaniem obowiązku świadczenia usługi publicznej oraz przychodów z taryf i jakichkolwiek innych przychodów uzyskanych w okresie wykonywania tego obowiązku, powiększonych o rozsądny zysk, tj. kwotę odpowiadającą rentowności (stopie zwrotu z kapitału), która w danym państwie członkowskim uznawana jest za normalną dla danego sektora, i w której uwzględniono ryzyko lub brak ryzyka ingerencji organu publicznego ponoszonego przez podmiot świadczący usługę. W przypadku gdy operator prowadzi także działalność inną niż polegającą na wykonywaniu obowiązku świadczenia usługi publicznej, musi zapewnić wyodrębnienie w swojej rachunkowości (na odrębnych kontach) kosztów, przychodów, aktywów i zobowiązań dotyczących UOIG. Jeżeli jednak wykonywanie obowiązku świadczenia usługi publicznej wpływa także na działalność transportową, która nie jest objęta tym obowiązkiem, przy obliczaniu efektu finansowego netto należy uwzględnić związaną z tym zmianę przychodów i kosztów.

Umowa o świadczenie usługi publicznej powinna określić zasady podziału przychodów ze sprzedaży biletów (czy może je zatrzymać podmiot świadczący usługę, czy mają być przekazywane właściwym organom lub dzielone pomiędzy obie strony). Okres obowiązywania umów o świadczenie usług publicznych jest ograniczony i nie przekracza 10 lat – w odniesieniu do usług autokarowych i autobusowych oraz 15 lat – w odniesieniu do usług kolejowego transportu pasażerskiego i innych środków transportu szynowego. W przypadku gdy transport kolejowy i za pomocą innych środków transportu szynowego stanowi ponad 50% wartości danych usług, okres obowiązywania umów o świadczenie usług publicznych obejmujących kilka rodzajów transportu jest ograniczony do 15 lat. W przypadku jednak, w którym operator zapewnia aktywa znaczące w relacji do wszystkich aktywów potrzebnych do prowadzenia działalności transportowej objętej umową (i związane przede wszystkim z usługą publiczną objętą umową), okres obowiązywania umowy może zostać przedłużony maksymalnie o połowę, jeśli jest to uzasadnione regułami umarzania tych aktywów¹⁵.

Przepisy ustawy o publicznym transporcie zbiorowym dotyczące finansowania „przewozów użyteczności publicznej” wiążą pojęcie rekompensaty przede wszystkim z finansowaniem kosztów poniesionych przez operatora w związku ze świadczeniem usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego, ale także z finansowaniem przychodów utraconych w związku ze stosowaniem uprawnień do przejazdów ulgowych – ustawowych albo ustanowionych na obszarze właściwości danego organizatora (art. 50 ust. 1 pkt 2 u.p.t.z.). W odniesieniu do umów o świadczenie usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego (umów powierzających misję UOIG)

¹⁵ Rozporządzenie 1370/2007 dopuszcza także zawarcie umowy na jeszcze dłuższy okres, o ile jest to uzasadnione amortyzacją kapitału w przypadku infrastruktury szczególnej, taboru albo pojazdów, a umowa została zawarta po przeprowadzeniu rzetelnej procedury konkurencyjnej. Organ, który zawarł umowę, powinien wówczas w ciągu roku od zawarcia umowy przekazać Komisji umowę wraz z uzasadnieniem jej zawarcia na dłuższy okres.

będących umowami koncesji na usługi art. 50 ust. 2 u.p.t.z. powtarza wymaganie wynikające z orzecznictwa ETS/TSUE i ustanowione *expressis verbis* w art. 3 ust. 4 u.k.r.b.u.: rekompensata z tytułu poniesionych kosztów przekazywana operatorowi będącemu koncesjonariuszem nie może prowadzić do odzyskania całości poniesionych kosztów¹⁶.

Przepisy art. 52 i 53 u.p.t.z. zasadniczo określają „parametry”¹⁷, zgodnie z którymi następuje obliczenie rekompensaty. Operatorowi przysługuje mianowicie rekompensata, jeżeli wykaże, że podstawą poniesionej straty z tytułu realizacji usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego są utracone przychody i koszty poniesione w związku ze świadczeniem przez operatora usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego. Z kolei art. 52 ust. 2 u.p.t.z. stanowi, że w ramach rekompensaty finansującej koszty operatorowi przysługuje rozsądny zysk, o którym mowa w załączniku do rozporządzenia 1370/2007. Nie dotyczy to jednak operatora będącego koncesjonariuszem (rekompensata nie może w tym przypadku prowadzić do odzyskania całości kosztów, nie mówiąc o uzyskaniu jakiegokolwiek zysku) albo samorządowym zakładem budżetowym. Zawarcie umowy przez organizatora z „własnym” samorządowym zakładem budżetowym – jednostką organizacyjną pozbawioną zdolności prawnej – w ogóle nie wchodzi w rachubę. Świadczenie usługi publicznej przez samorządowy zakład budżetowy należy więc kwalifikować jako samodzielne świadczenie usługi publicznej przez organ.

* * *

Lokalny publiczny transport zbiorowy w Polsce należy do UOIG *ex lege*, a zatem do takich UOIG, których zasadnicze elementy konstrukcji prawnej: nadanie statusu UOIG, określenie misji usługi publicznej, powierzenie tej misji, zakres derogacji zasad prawa ochrony konkurencji – nie są określane przez państwo członkowskie w ramach przysługującej mu swobody, ale regulowane są w przepisach prawa unijnego i krajowego.

Odnosnie do pierwszego z wymienionych zagadnień, o kwalifikacji lokalnego transportu zbiorowego jako UOIG przesądza *expressis verbis* art. 2 lit. a rozporządzenia 1370/2007. Legislador krajowy nietrafnie oddał w ustawie o publicznym transporcie zbiorowym treść pojęcia UOIG wyrażeniem „przewóz o charakterze użyteczności publicznej”, nie zauważając, że wyrażenie to używane jest w odmiennym znaczeniu w innych aktach normatywnych regulujących świadczenie lub organizowanie świadczenia usług przez jednostki samorządu terytorialnego (w szczególności w ustawach ustrojowych oraz ustawie z 20.12.1996 r. o gospodarce

¹⁶ Przy czym rekompensata jest płatnością zamawiającego, o której mowa w art. 3 ust. 2 pkt 2 u.k.r.b.u. Jeśli jednak umowa przewiduje udostępnianie operatorowi środków transportu na realizację przewozów – element płatności stanowi także to udostępnianie (ściślej: jego wartość).

¹⁷ W rozumieniu art. 4 ust. 1 rozporządzenia 1370/2007.

komunalnej¹⁸). Odnośnie do drugiej kwestii, jasne określenie misji usługi publicznej, w orzecznictwie TSUE łączone z samym powierzeniem misji, w przypadku lokalnego transportu publicznego znajduje wyraz w obowiązku ustalenia „specyfikacji” obowiązku w zakresie usługi publicznej (art. 2a rozporządzenia 1370/2007), który w Polsce związany jest z obowiązkiem ustanowienia planu transportowego określającego w szczególności sieć komunikacyjną, na której planowane jest wykonywanie przewozów „o charakterze użyteczności publicznej”, oraz pożądany standard usług przewozowych w przewozach „o charakterze użyteczności publicznej” (art. 12 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 24 ust. 2 oraz art. 12 ust. 1 pkt 6 u.p.t.z.), jak również z obowiązkiem określenia sposobu oznakowania środków transportu wykorzystywanych w przewozach „o charakterze użyteczności publicznej” (art. 15 ust. 1 pkt 4 u.p.t.z.). Odnośnie do zagadnienia trzeciego, powierzenie misji UOIG zgodnie z ustawą o publicznym transporcie zbiorowym następuje jedynie przez zawarcie z operatorem umowy o świadczenie usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego, której treść spełnia wymagania określone w rozporządzeniu 1370/2007 (art. 4) przy czym wybór operatora zapewnia „konkurowanie o rynek”, poza przypadkami dopuszczenia tzw. bezpośredniego zawarcia umowy (art. 5 ust. 2, 4, 5 i 6 rozporządzenia 1370/2007 oraz art. 22 ust. 1 u.p.t.z.). Odnośnie do ostatniej z wymienionych kwestii, spełnienie warunków derogacji traktatowych zasad prawa ochrony konkurencji, stanowiące w przypadku pozostałych UOIG zasadniczy element konstrukcji badany przez TSUE, w przypadku UOIG *ex lege* nie występuje jako kwestia potencjalnie sporna: prawo unijne, określając dopuszczalne poziomy rekompensaty z tytułu świadczenia usługi publicznej, ustanawia tym samym precyzyjne warunki derogacji (zaś prawo krajowe zakazuje wyposażania operatora w prawo wyłączne – art. 20 u.p.t.z.). Z kolei obowiązkowy charakter usługi powszechnej stanowiący – zgodnie z powoływanym wyżej wyrokiem w sprawie BUPA – atrybut UOIG, nie jest związany wyłącznie z koncepcją usługi powszechnej: zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy z 15.11.1984 r. – Prawo przewozowe¹⁹ każdy przewoźnik w zakresie podanym do wiadomości publicznej jest obowiązany do przewozu osób i rzeczy, tzn. do zawarcia umowy z każdą zainteresowaną osobą.

Powyższe regulacje elementów konstrukcji prawnej UOIG nie powinny jednak przysłaniać jej istoty, tj. interwencji władzy publicznej w mechanizm rynkowy w celu zapewnienia powszechnego dostępu do usługi po cenie przystępnej. Jakkolwiek w odróżnieniu od regulacji innych usług publicznych²⁰ ustawa o publicznym transporcie zbiorowym nie używa sformułowania „zapewnienie przystępności cenowej”, cel ten pozostaje filarem specyfikacji obowiązku w zakresie lokalnego

¹⁸ Dz.U. z 2021 r. poz. 679.

¹⁹ Dz.U. z 2020 r. poz. 8.

²⁰ Zob. np. art. 53 ust. 2 i art. 57 ust. 2 pkt 1 ustawy z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2022 r. poz. 896 ze zm.) oraz art. 81a i 82 ustawy z 16.07.2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. z 2022 r. poz. 1648 ze zm.).

transportu zbiorowego jako usługi powszechnej. Istotą lokalnego transportu zbiorowego jako UOIG pozostaje zatem niezmiennie ustalenie cen za usługi przewozowe o określonych parametrach ilościowo-jakościowych na poziomie, który władze publiczne²¹ uznają za optymalny dla realizacji zamierzonych przez nie społeczno-gospodarczych funkcji przewozów „o charakterze użyteczności publicznej”.

LOCAL COLLECTIVE PUBLIC TRANSPORT AS A SERVICE OF GENERAL ECONOMIC INTEREST

Streszczenie

Choć Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej podkreśla szczególne miejsce usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym (UOIG) wśród „wspólnych wartości Unii” i ich znaczenie dla społecznego i terytorialnego wymiaru spójności, sformułowanie prawnej koncepcji tych usług pozostawione zostało orzecznictwu TSUE. Kontroli TSUE poddano również niezbędność ustanawianych przez państwa członkowskie odstępstw od zasad prawa ochrony konkurencji dla zapewniania świadczenia takich usług. Z drugiej strony niektóre usługi są kwalifikowane jako UOIG przez przepisy prawa wtórnego (UOIG *ex lege*), które w odniesieniu do takich usług określają także wyjątki od zasad ogólnych. Artykuł poświęcony jest charakterystyce lokalnego transportu zbiorowego jako UOIG *ex lege*. Charakterystyka ta umożliwi z kolei sformułowanie wniosków dotyczących znaczenia tego typu regulacji prawa wtórnego dla pojęcia usługi obowiązkowej jako zasadniczego elementu prawnej koncepcji UOIG.

SŁOWA KLUCZOWE: lokalny transport publiczny, usługa powszechna, rekompensata, powierzenie misji UOIG

Abstract

Although the Treaty on the Functioning of the European Union emphasizes the special place the services of general economic interest (SGEI) occupy among the ‘shared values of the Union’ and their importance for the social and territorial dimension of cohesion, formulating the legal concept of these services has been left to the jurisprudence of the CJEU. The CJEU also verifies the necessity of derogations from the competition rules, which had been laid down by Member States, for the provision of such services. On the other hand, certain services qualify as SGEIs by force of secondary legislation

²¹ Art. 50a u.p.t.z. wyposaża organy stanowiące jednostki samorządu terytorialnego w kompetencję do ustalania cen za usługi przewozowe w publicznym transporcie zbiorowym w zakresie zadania „o charakterze użyteczności publicznej”.

(*ex lege* SGEI), which also provides for exceptions to the general rules. The paper presents the characteristics of local collective transport as an example of an *ex lege* SGEI. These characteristics, in turn, enable drawing conclusions regarding the significance of this type of secondary law norms for the concept of an obligatory service as an essential element of the legal construct of the SGEI.

KEYWORDS: local public transport, universal service, public service compensation, entrustment of the SGEI mission

MICHAŁ BITNER [ORCID: 0000-0002-3856-5141] – doktor habilitowany nauk prawnych, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski.

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI

TAK ZWANY *TAMPON TAX* I JEGO LOSY. PRZYCZYNEK DO WSPÓŁCZESNYCH UWARUNKOWAŃ POLITYKI PODATKOWEJ

Współczesne problemy prawa podatkowego jako dziedziny prawa wynikają głównie ze zmian społecznych w sferze życia gospodarczego (globalizacja), zmian form organizacyjnych, w jakich to życie się toczy, oraz coraz to nowszych instrumentów prawnych służących obrotowi gospodarczemu. Prawo podatkowe zmienia się po to, aby utrzymać sprawność mechanizmów opodatkowania na względnie wysokim poziomie, zapewnić rozsądną równość obciążenia podatkowego rozmaitych kategorii podmiotów oraz podnosić atrakcyjność danego kraju jako miejsca inwestycji, będących współcześnie podstawowym czynnikiem rozwoju społecznego. Nietrudno przy tym dostrzec, że zmieniające się prawo podatkowe samo staje się przyczyną przyspieszania wspomnianych zmian, jako że każda znacząca zmiana w przepisach podatkowych wywołuje efekty w zachowaniach podatników w zakresie organizacji ich działalności gospodarczej. Znakomita większość podatników–podmiotów gospodarczych konkuruje z innymi i to nie tylko optymalizując swoje zachowania gospodarcze, ale także podejmując stosowne działania w sferze opodatkowania. Optymalizacja podatkowa, stosowana powszechnie, wyrównuje na dłuższą metę warunki finansowe prowadzenia działalności gospodarczej¹.

Prawo podatkowe zmienia się także pod wpływem zmian w świadomości społecznej, a w tym i w hierarchii społecznych potrzeb oraz poglądów na optymalne sposoby ich zaspokajania. Stąd w dyskusjach nad systemem podatkowym pojawiają się takie kwestie, jak zasadność opodatkowania spadków i darowizn, łączne albo rozdzielne opodatkowanie członków rodziny (zwłaszcza żyjących we wspólnym gospodarstwie domowym), sposób podatkowego traktowania działalności charytatywnej czy też związanej z kultem religijnym itd.

Do tej ostatniej, „świadomościowej” problematyki zaliczyć należy też kwestię równości opodatkowania ludzi bez względu na płeć, rasę, pochodzenie, wyznawaną religię itp. Dyskusje o tych zagadnieniach są równie inspirujące, co i trudne do

¹ Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 227 i n.

jednoznacznego skonkludowania. Wynika to ze zróżnicowania punktów widzenia i hierarchii ocen uczestników dyskusji, przy czym wysnuwane w trakcie tych dyskusji wnioski są niekiedy daleko idące. Przykładowo, z faktu, że przepisy podatkowe niedostatecznie – zdaniem uczestnika wymiany poglądów – preferują rodziny wielodzietne, to w związku z tym, że np. w Stanach Zjednoczonych te rodziny tworzy najczęściej ludność kolorowa, wyciąga się niekiedy wniosek, że prawo podatkowe ma cechy rasistowskie². Opodatkowanie podatkiem od sprzedaży (obrotowym) pieluch dziecięcych może być z kolei uznawane za dyskryminację rodzin wielodzietnych. Być może te rodziny korzystają jednocześnie z rozbudowanych programów wspierania rodzin wielodzietnych, ale tego w dyskursie publicznym – ze względu na niezbyt wyszukany poziom jego finezji – nie bierze się zwykle pod uwagę. W ostatnim dziesięcioleciu na gruncie rozważań o równości i niedyskryminacji w prawie podatkowym pojawił się – głównie w Stanach Zjednoczonych – problem nierównego traktowania podatkowego kobiet i mężczyzn. Analitycy dochodzą do wniosku, że system podatkowy przez wiele lat wspierał określony model rodziny czy związków międzyludzkich – małżeństwo heterogeniczne, z wyraźnym podziałem ról społecznych. Preferowane podatkowo były rodziny, w których zarobkowanie należało do obowiązku mężczyzny, a prowadzenie gospodarstwa domowego, z obowiązkiem opieki nad dziećmi włącznie – do kobiety³.

Zmieniający się model rodziny powoduje, że prawo podatkowe – co prawda ze sporym opóźnieniem – reaguje jednak na zmiany w świadomości społecznej i w społecznych zachowaniach. W tym ogólnym trendzie pojawiają się sytuacje, co do których trudno byłoby *prima vista* doszukiwać się dyskryminacji ze względu na płeć. Przykładowo, nierówności, a ściślej – dyskryminującej sytuacji kobiet upatruje się współcześnie w tym, że opodatkowaniu podatkami od sprzedaży podlegają produkty higieny menstruacyjnej, z naturalnych przyczyn używanych jedynie przez kobiety. Chociaż nie ma tu mowy o ich wyodrębnieniu konstrukcyjnym w systemie podatkowym, to opodatkowanie tego rodzaju nosi – w analizach, a zwłaszcza w opracowaniach popularnych operujących językiem angielskim – nazwę „tampon tax”⁴.

W Stanach Zjednoczonych podatek od sprzedaży funkcjonuje jedynie na poziomie stanowym – jedynie w 5 stanach taki podatek nie obowiązuje⁵. Zwolnienia od opodatkowania dotyczą najczęściej żywności, medykamentów i środków

² Szerzej o kwestiach ukrytych dyspreferencji wobec ludności czarnoskórej w Federalnym Kodeksie Podatkowym USA zob. m.in. B. Moran, W. Whitford, *Black Critique of the Internal Revenue Code*, „Wisconsin Law Review” 1996/4(71), s. 751 i n.

³ Zob. G. Blumberg, *Sexism in the Code: A Comparative Study of Income Taxation of Working Wives and Mothers*, „Buffalo Law Review” 1971/1(21), s. 49 i n.; E.J. McCaffery, *Taxing Women: How the Marriage Penalty Affects Your Taxes*, Chicago 1997.

⁴ Zob. przykładowo J. Bennett, *The Tampon Tax: Sales Tax, Menstrual Hygiene Products, and Necessity Exemptions*, „The Business, Entrepreneurship & Tax Law Review” 2017/1, s. 183 i n.

⁵ B. Crawford, C. Spivack, *Tampon Taxes, Discrimination, and Human Rights*, „Wisconsin Law Review” 2017/491, s. 496.

koniecznych do życia (ang. *necessities*), czyli praktycznie artykułów pierwszej potrzeby. W znakomitej większości stanów produkty higieny menstruacyjnej nie są uważane w świetle obowiązujących przepisów ani za środki medyczne, ani za artykuły pierwszej potrzeby, a w konsekwencji ich sprzedaż podlega opodatkowaniu podatkiem obrotowym (od sprzedaży), przy zastosowaniu standardowej, najczęściej stosowanej stawki podatku.

Taki stan rzeczy przez długi czas nie był ani kwestionowany, ani też uznawany za jakiś szczególnie dyskusyjny. Tym niemniej w kontekście podlegania wspomnianych środków opodatkowaniu co najmniej zastanawiająco przedstawiają się zestawy produktów (różne zresztą w poszczególnych stanach) zwalnianych zazwyczaj od opodatkowania. Można tu znaleźć nie tylko klasyczne medykamenty i podstawowe środki higieny osobistej (np. mydło), ale także takie towary jak taśma klejąca, chusteczki do dezynfekcji, bandaż i gaza medyczna, zestawy pierwszej pomocy, płyny na porost włosów, maść na hemoroidy czy też prezerwatywy⁶. Środki higieny menstruacyjnej były – jeszcze do niedawna – z reguły opodatkowane, przy zastosowaniu standardowej stawki podatku (a nie np. obniżonej).

Niekiedy do pominięcia w zwolnieniach środków higieny menstruacyjnej przyczynia się – przynajmniej pośrednio – stosowana technika legislacyjna. Jeśli, przykładowo, w określonym amerykańskim stanie wyłączona jest od opodatkowania ogólna kategoria: środki lecznicze, to, jak przytomnie zauważają B. Crawford i C. Spivack – menstruacja jest raczej przejawem zdrowia kobiety – nie zaś choroby...

Interesujące jest to, że ciężary podatkowe ponoszone w związku z opodatkowaniem wspomnianych produktów przez kobiety nie są obiektywnie wysokie⁷; podobnie da się też ocenić znaczenie wpływów budżetowych z tego tytułu. Kwestia zwolnienia od opodatkowania środków higieny menstruacyjnej nabrała jednak charakteru politycznego, a samo opodatkowanie uznano w dyskursie publicznym za symbol dyskryminacji kobiet w relacji do mężczyzn, której likwidacja jest motywem działania wielu środowisk o nastawieniu feministycznym. W konkretnych sytuacjach krytykuje się np. zwolnienie od opodatkowania środków na potencję, zapominając chyba o tym, że w pewnych sytuacjach korzyści z ich działania odnosić mogą także kobiety.

Współcześnie sytuacja jest taka, że wspomniany tu podatek – tam, gdzie opodatkowanie środków higieny menstruacyjnej ma miejsce – jest przedmiotem rosnącej krytyki, co w konsekwencji prowadzi do stopniowego zwalniania tych środków od opodatkowania. Jest to proces dosyć powolny, ale jednokierunkowy – politycy zazwyczaj kalkulują, że warto pogodzić się z ubytkiem niewielkich w sumie kwot

⁶ B. Crawford, E. Waldman, *Unconstitutional Tampon Tax*, „University of Richmond Law Review” 2019/53, s. 441.

⁷ Kwota podatku, płaconego w cenie produktów higieny menstruacyjnej w ciągu całego życia kobiety wynosi ok. 300 USD; zob. B. Crawford, E. Waldman, *Unconstitutional Tampon Tax...*, s. 489.

wpływów podatkowych, co jest ceną uzyskania aprobaty ze strony relatywnie znaczącej grupy wyborców.

Czynnikiem nacisku społecznego na zniesienie opodatkowania w tym zakresie są też (np. w Stanach Zjednoczonych) powództwa zbiorowe, których przedmiotem jest zwrot zapłaconego w cenach towarów podatku jako niekonstytucyjnego⁸. Nacisk opinii publicznej na zwolnienie od opodatkowania sprzedaży wspomnianych środków jest dobrym przykładem kształtowania polityki podatkowej – co prawda wycinkowo – przez zorganizowaną bądź tylko dostatecznie głośną opinię publiczną. W wielu krajach Unii Europejskiej tego rodzaju produkty opodatkowane są tak jak towary luksusowe, tj. z zastosowaniem najwyższych stawek podatku od wartości dodanej i są przedmiotem opodatkowania przy zastosowaniu najwyższej stawki podatku od wartości dodanej. I tak w Wielkiej Brytanii – jeszcze nie tak dawno państwie członkowskim Unii Europejskiej – administracja podatkowa wyraźnie deklarowała, że omawiane środki nie należą do wyrobów niezbędnych do funkcjonowania w życiu codziennym. Jednocześnie na liście wyrobów preferowanych podatkowo obniżoną stawką były... lizaki i prywatne odrzutowce⁹. Tym niemniej Wielka Brytania najpierw obniżyła stawkę podatkową od wspomnianych środków higieny z 17,5% na 5%, a następnie uchyliła od 2021 r. opodatkowanie kobiecych środków higieny, idąc za przykładem podobnych działań w Kanadzie (2015), Australii (2019) czy też w Niemczech (2020), gdzie zazwyczaj po obniżeniu stawek (poniżej podstawowej) następowało zwolnienie środków higieny od opodatkowania. W tym ostatnim wypadku do obniżenia stawek wystarczyło – z punktu widzenia techniki legislacyjnej – umieszczenie tamponów i podobnych wyrobów higieny menstruacyjnej na liście „wyrobów niezbędnych w życiu codziennym”, co automatycznie doprowadziło do objęcia tych pierwszych preferencjami podatkowymi właściwymi dla tych drugich¹⁰.

Analizowane opodatkowanie środków higieny menstruacyjnej może być także analizowane z punktu widzenia respektowania praw i wolności człowieka, chronionych aktami prawa międzynarodowego, takimi jak Powszechna Deklaracja Praw Człowieka ONZ (1948)¹¹, Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych (1966)¹², Międzynarodowy Pakt Praw Gospodarczych, Społecznych i Kulturalnych (1966)¹³ oraz akty lokalne, takie jak europejska Konwencja Praw Człowieka

⁸ „The national campaign Period Equity helped three Michigan women file a class action lawsuit against the state in the Michigan Court of Claims on Tuesday, arguing that taxing menstrual products is a form of sex-based discrimination”, <https://www.globalcitizen.org/fr/content/women-sue-michigan-for-tampon-tax/#/> (dostęp: 1.04.2023 r.).

⁹ B. Crawford, C. Spivack, *Tampon Taxes, Discrimination...*, s. 504.

¹⁰ <https://www.globalcitizen.org/en/content/germany-ends-tampon-tax/> (dostęp: 1.04.2023 r.).

¹¹ https://www.unesco.pl/fileadmin/user_upload/pdf/Powszechna_Deklaracja_Praw_Czlowieka.pdf (dostęp: 1.04.2023 r.).

¹² Dz.U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167.

¹³ Dz.U. z 1977 r. Nr 38, poz. 169.

i Podstawowych Wolności (1950)¹⁴. W grę wchodzić tu może wolność od dyskryminacji ze względu na płeć, prawo do zdrowia, prawo do edukacji, prawo do pracy czy też prawo do poszanowania godności człowieka¹⁵.

Autorki zajmujące się analizowanym tu zagadnieniem piszą, co prawda, że „genderowe aspekty polityki podatkowej są ukrywane w ciszy oraz dyskrecji”, ale w tym konkretnym wypadku ten pogląd wydaje się być nie do końca trafny¹⁶. Jest raczej tak, że najpierw określone zagadnienie musi zostać zidentyfikowane i uznane w świadomości społecznej za istotne, a dopiero potem można oczekiwać, że stanie się ono np. przedmiotem rozstrzygnięć w sferze polityki podatkowej. I tak, jeżeli problem w świadomości społecznej bądź to nie istnieje, bądź to nie jest uznawany za ważny, to trudno oczekiwać, aby stał się przedmiotem polityki podatkowej. Jeżeli problem istnieje i na dodatek uznawany jest za ważny (zob. „podatek od tamponów”), to trudno mówić, że „ukrywany jest w ciszy oraz w dyskrecji”. Aktualny stan rozwiązań systemowych można uznać za wyraz aktualnej polityki podatkowej, i to nawet w sytuacji, gdy przepisy nie zmieniały się od dziesięcioleci.

We współczesnych realiach kulturowych Zachodu obywanie się bez produktów higieny menstruacyjnej jest praktycznie niemożliwe. Sam zakup tych produktów – niezależnie od kwestii opodatkowania – jest obciążeniem finansowym dla kobiet (choćby źródłem wydatków na te cele nie w każdym wypadku będą ich dochody). Utrzymywanie opodatkowania ich sprzedaży uznawane jest dosyć powszechnie za dyskryminację podatkową pośrednią ze względu na płeć. Pogląd ten trudno byłoby kwestionować.

Argumenty przemawiające za zniesieniem „podatku od tamponów” oparte są zazwyczaj na założeniu, że istnieje realna możliwość osiągnięcia określonych celów społecznych w drodze redystrybucji środków metodami podatkowymi. Powstaje jednak pytanie, czy np. zredukowanie stawki podatku od sprzedaży pozwala te cele osiągnąć.

Po pierwsze, aby zrealizowany został społeczny cel redystrybucyjny, beneficjentem obniżki powinien być konsument, który uzyskuje ją przez obniżenie ceny towaru. Tymczasem dosyć powszechnie wiadomo, że obniżka podatków pośrednich konsumowana jest nierzadko nie przez konsumenta, ale przez producentów bądź dystrybutorów towarów i usług¹⁷. Obniżka stawki podatku od towarów i usług może wpłynąć na wzrost marży zysku producentów tych wyrobów.

¹⁴ Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.

¹⁵ Szerzej na ten temat m.in. B. Crawford, C. Spivack, *Tampon Taxes, Discrimination...*, s. 512–520.

¹⁶ B. Crawford, C. Spivack, *Tampon Taxes, Discrimination...*, s. 548.

¹⁷ W RPA wprowadzenie w 2001 r. stawki 0% od sprzedaży parafiny przyniosło korzyści producentom i handlowcom, ale nie – jak zakładano – konsumentom; zob. OECD Observer nr 284 Q1 2011, s. 21. Natomiast we Francji wprowadzenie w 2009 r. obniżonej stawki VAT (5,5% zamiast

Nawet jeśli badania empiryczne praktycznych skutków uchylecia opodatkowania środków higieny menstruacyjnej (przeprowadzone w amerykańskim stanie New Jersey) zdają się nie potwierdzać tej ogólnej prawidłowości, to dowodzą one, że różny jest poziom korzyści z tego osiąganym przez osoby należące do rozmaitych grup społecznych. Sugeruje się przy tym, że podstawowym efektem uchylecia opodatkowania jest nie efekt finansowy, ale efekty w zakresie promocji higieny, zdrowia oraz starań na rzecz równości płci i walki ze stygmatami społecznymi¹⁸.

Cele społeczne w tym wypadku będą jednak w sposób bardziej przekonujący osiąmane na przykład przez darmową dystrybucję produktów sanitarnych. Jest to coraz bardziej powszechne w szkołach amerykańskich, więzieniach, schroniskach dla bezdomnych, bibliotekach i na obiektach sportowych¹⁹.

Kwestia obniżenia stawek czy też w ogóle wyeliminowania opodatkowania środków higieny menstruacyjnej nie powinna być rozpatrywana bez uwzględnienia szerszej perspektywy funkcjonowania podatków od sprzedaży, takich np. jak VAT. W tym ostatnim przypadku powszechność i możliwie jednolite warunki opodatkowania (także w odniesieniu do stawek podatkowych) mają istotne znaczenie dla poprawnego i efektywnego funkcjonowania tego elementu systemu podatkowego²⁰. Każde naruszenie ogólnych założeń opodatkowania ogranicza nie tylko poziom wpływów podatkowych, ale wprowadza elementy dysharmonii w funkcjonowaniu podatku. Kolejne zwolnienia czy choćby redukcja stawek na określone towary wywołuje często oczekiwanie zwolnienia towarów podobnych, o substytucyjnych do towarów zwolnionych funkcjach.

W takiej sytuacji pojawia się sprzeczność wartości, jakie niosą ze sobą (nawet) usprawiedliwione społecznie, motywowane względami różności płci zwolnienie z opodatkowania sprzedaży artykułów higieny menstruacyjnej z jednej strony, a potrzebą utrzymania spójności systemu podatkowego z drugiej.

Dyskurs o opodatkowaniu/zwolnieniu sprzedaży środków higieny menstruacyjnej nie jest wolny od zabarwienia ideologicznego o perswazyjnych w założeniu celach. Przykładem może być opis takich sytuacji w systemach podatkowych, gdzie do sprzedaży wspomnianych środków stosowana jest jedna z różniących się wysokością stawek podatkowych – najwyższa, ale mająca najszersze zastosowanie, czyli, praktycznie, podstawowa. Ponieważ taką stawkę stosuje się do szerokiej palety towarów, w tym także towarów luksusowych, w piśmiennictwie pojawia się sugestia, że system podatkowy traktuje wspomniane wyżej środki higieny nie „tak

19,6%), mające na celu rozwój usług restauracyjnych i cateringowych, spowodowało obniżkę cen usług średnio o 1,1%, co oznacza, że jedynie 30% korzyści wynikających z obniżki trafiło do konsumentów. OECD Observer nr 284 Q1 2011, s. 21.

¹⁸ Ch.A. Cotropia, K. Rozema, *Who Benefits from Repealing Tampon Taxes? Empirical Evidence from New Jersey*, „Journal of Empirical Legal Studies” 2018/3, s. 620–647.

¹⁹ B. Crawford, C. Spivack, *Tampon Taxes, Discrimination...*, s. 529–530.

²⁰ R. de la Feria, M. Walpole, *The Impact of Public Perception on General Consumption Taxes*, „British Tax Review” 2020/5, s. 637 i n.

jak towary luksusowe”, ale rzekomo „jako towary luksusowe”²¹. Odbiega to od realiów, gdyż towarów traktowanych tak jak towary luksusowe – w sensie wysokości stosowanej stawki podatkowej – jest z reguły znacznie więcej²². Utrzymywanie w obiegu publicznym przekonania o luksusowym rzekomo charakterze środków higieny ma budzić sprzeciw przeciwko opodatkowaniu ze względu na oczywistą rozbieżność sugerowanego poglądu z powszechnym odczuciem społecznym.

Historia „podatku od tamponów” pokazuje, że grupą aktywizującą zmiany w prawie podatkowym nie muszą być podatnicy, ale rolę taką z powodzeniem mogą pełnić ci, którzy ponoszą ekonomiczny ciężar podatku. Jest to charakterystyczne dla podatków bezpośrednich i ten fakt nie powinien budzić zdziwienia²³. Pokazuje też względnie dużą współcześnie szybkość rozprzestrzeniania się programów zmian w prawie podatkowym, w sytuacji gdy postulaty zmian nawiązują do popularnych idei społecznych, takich jak sprawiedliwość czy niedyskryminacja – także w sferze opodatkowania²⁴.

TAMPON TAX AND ITS FATE. A CONTRIBUTION ON CONTEMPORARY DETERMINANTS OF TAX POLICY

Streszczenie

Prawo podatkowe zmienia się głównie pod wpływem zmian świadomości społecznej, w tym zmian w hierarchii potrzeb społecznych i poglądów na optymalne sposoby ich zaspokojenia. Prawo podatkowe – choć ze znacznym opóźnieniem – reaguje na zmiany świadomości i zachowań społecznych. W tym ogólnym nurcie występują sytuacje powodujące dyskryminację ze względu na płeć. Podnosi się przykładowo, że nierówność lub dyskryminacja kobiet przejawia się obecnie w fakcie, iż produkty higieny menstruacyjnej podlegają opodatkowaniu podatkiem od sprzedaży.

²¹ <https://www.globalcitizen.org/en/content/tampon-tax-explained-definition-facts-statistics/> (dostęp: 1.04.2023 r.).

²² B. Crawford, C. Spivack, *Tampon Taxes, Discrimination...*, s. 497.

²³ „Podatek od noszących jarmutki jest w istocie rzeczy podatkiem od Żydów” – sędzia A. Scalia [w:] *Bray v. Alexandria Women's Health Clinic*, 1506 U.S. 263, 270 (1993), <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/506/263/> (dostęp: 1.04.2023 r.).

²⁴ W literaturze przedmiotu prowadzi się rozważania na temat możliwości zastosowania innych sposobów usunięcia dyskryminacyjnego efektu opodatkowania produktów higieny menstruacyjnej, np. przez zastosowanie kredytu podatkowego czy też sięgnięcia po wspomniane już bardziej radykalne rozwiązania, takie jak darmowa dystrybucja tych produktów między zainteresowanymi osobami (co w pewnym zakresie ma już miejsce); zob. J. Ooi, *Bleeding Women Dry: Tampon Taxes and Menstrual Inequity*, „Northwestern University Law Review” 2018/1(113), s. 137 i n.

Artykuł poświęcony jest klimatowi społecznemu, dyskusji doktrynalnej oraz praktycznym działaniom w zakresie polityki podatkowej – głównie w Stanach Zjednoczonych – mającej na celu zwolnienie ww. towarów z podatku obrotowego.

SŁOWA KLUCZOWE: opodatkowanie środków higieny menstruacyjnej, podatek od sprzedaży, przedmiotowe zwolnienie podatkowe, polityka podatkowa

Abstract

Tax law is mainly changing under the influence of changes in social awareness, including the hierarchy of social needs and views on the optimal ways of satisfying them. Tax law – albeit with a considerable delay – responds to changes in social awareness and behaviour. In this general trend, there occur situations that lead to discrimination on the basis of gender. For example, the inequality or discriminatory situation of women is nowadays seen in the fact that menstrual hygiene products are subject to taxation with sales taxes.

The article is devoted to the social climate, doctrinal discussion, and practical activities in the field of tax policy – mainly in the United States – intended to exempt the above-mentioned goods from turnover tax.

KEYWORDS: taxation of menstrual hygiene products, sales tax, tax-exempt supplies, tax policy

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI [ORCID: 0000-0003-3923-5627] – profesor doktor habilitowany nauk prawnych, profesor honoris causa, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Jagielloński.

ELŻBIETA CHOJNA-DUCH

SKUTECZNOŚĆ ZARZĄDZANIA GOSPODARCZEGO W UNII EUROPEJSKIEJ W DOBIE WSPÓŁCZESNYCH GLOBALNYCH KRYZYSÓW – UWARUNKOWANIA EKONOMICZNE I PRAWNE

1. Globalizacja finansowa¹ spowodowała integrację rynków finansowych i efekty przenikania między tymi rynkami oraz instytucjami finansowymi w skali międzynarodowej, ale i silną transmisję finansowych szoków między krajami i szybkie rozlewanie się zaburzeń w warunkach kryzysowych, wywołanych asymetrycznymi szokami popytowymi i/lub podażowymi².

Niestabilności gospodarek światowych zaostrzane są szybko i głęboko, przekształcając się w strukturalne kryzysy gospodarcze, które od wielu lat stają się niemal stałe i dotyczą różnych dziedzin. Wprawdzie już w okresie powojennym wystąpiły różne rodzaje kryzysów o charakterze finansowym³, jednakże dopiero od 2008 r. procesy te uległy przyspieszeniu, rozpoczynając okres systemowych intensywnych, globalnych kryzysów, zawierających wszystkie dotychczasowe sytuacje kryzysowe, przechodzących z jednego w drugi.

¹ Zjawiska globalizacji, jej przyczyn i skutków analizowane są szeroko w literaturze różnych dziedzin, dotyczą bowiem różnych sfer życia gospodarczego, społecznego, politycznego (por. G.W. Kołodko, *Wędrujący świat*, Warszawa 2008).

² Por. np. S. Claessens, M.A. Klose, *Financial crises: explanations, types and implications*, „IMF Working Paper” 2013/28.

³ W latach 1970–2007 wystąpiły w świecie wszystkie ich rodzaje: kryzysy walutowe – 208 rodzajów, bankowe – 124, zadłużeniowe – 63, a globalny kryzys finansowy łączy różne kategorie i jest najdłuższym kryzysem w okresie powojennym, według E. Rzeszutek, *Uwarunkowania i konsekwencje wyboru systemu kursowego – od Bretton Woods do globalnego kryzysu finansowego*, Warszawa 2015, s. 43. Negatywne następstwa kryzysów gospodarczych i ich uporczywość, w szczególności kryzysu finansowego 2008, opisywana była i analizowana szeroko w literaturze ekonomicznej, np. M.D. Bordo, J.G. Haubrich, *Deep Recessions, Fast Recoveries and Financial Crises: Evidence from the American Record*, „NBER Working Paper” 2012/18194; J.B. Taylor, *The End of the Growth Consensus*, „Wall Street Journal” 22–24 July 2011; G.W. Kołodko, *Dokąd zmierza świat. Ekonomia polityczna przyszłości*, Warszawa 2013; A. Rzońca, *Kryzys banków centralnych. Skutki stopy procentowej bliskiej zera*, Warszawa 2014.

Unia Europejska doświadcza od dawna skutków zaburzeń i kryzysów, a Unia Gospodarcza i Walutowa (strefa euro) właściwie od swego powstania znajduje się w stanie permanentnej niestabilności⁴. Przyjęcie wspólnej waluty uruchomiło bowiem procesy, które w warunkach znacznego zróżnicowania gospodarek strefy euro już na etapie jej tworzenia, nieelastyczności struktur tych gospodarek oraz prowadzenia procyklicznej polityki makroekonomicznej doprowadziły do wzrostu dysproporcji w poziomie konkurencyjności poszczególnych państw strefy euro oraz powstania poważnych zakłóceń równowagi makroekonomicznej, zagrażających ich stabilności gospodarczej i finansowej. Badania empiryczne wskazują przy tym jednoznacznie, że kraje rozwinięte silniej odczuwają skutki kryzysów gospodarczych niż kraje wschodzące.

TABELA. Kolejne formy nawarstwiających się współczesnych kryzysów ekonomicznych (w uproszczeniu)

1. Kryzys instytucji finansowych (bankowy) – załamanie rynku kredytowego <i>subprime</i> w USA w 2008 r., powodujące: – kryzys europejskiego systemu bankowego oraz kryzys instytucji UE i dalsze pogłębianie się kryzysu finansowego strefy euro (2010) – kryzys zadłużenia krajów południa Europy – wprowadzanie pakietów stymulacyjnych (ratunkowych, „Tarcz”) rządów, instytucji ponadnarodowych oraz banków centralnych dla instytucji finansowych, który w następstwie wymusił na krajach UE – konsolidację fiskalną i konieczność oszczędności budżetowych (ang. <i>austerity</i>), a na szczęblu UE – konieczność reform Paktu Stabilności i Wzrostu (2010/2011)
2. Kryzys wzrostu – osłabienie wzrostu gospodarczego w UE i recesja w strefie euro w reakcji na zacieśnienie fiskalne
3. Kryzys społeczno-polityczny, pogłębienie nierówności społecznych, wynikające z wysokiej skali bezrobocia, rozwarstwienia społecznego i zubożenia społeczeństwa oraz dalsza recesja w strefie euro
4. Niewielka skuteczność wdrażanych reform zarządzania gospodarczego na szczęblu ponadnarodowym, która wymagała ponownie wyhamowania konsolidacji fiskalnej (zawieszenia Paktu) w celu odbudowy popytu wewnętrznego i pobudzenia wzrostu (2020)
5. Wykorzystanie instrumentów niekonwencjonalnej polityki pieniężnej (pp), w tym tzw. luzowania ilościowego (QE) przez Europejski Bank Centralny (zwłaszcza systemu LTRO, 3-letnich operacji refinansujących – stosowane od lat 2011/2012 i TLTRO od 2014) oraz inne banki centralne
6. Szersza stymulacja pp banków centralnych na systemową skalę w formie licznych programów QE EBC (od 2015 r.), rozwijanych w kolejnych latach

⁴ Niestabilność każdego systemu finansowego jest trudno mierzalna. Wynika to niewątpliwie z problemów ze zdefiniowaniem pojęcia niestabilności. Niemniej jednak można założyć, że mierniki wskazują na problemy z niestabilnością systemu finansowego. Jest to tempo wzrostu PKB, recesja (dwa kwartały spadku PKB), wzrost zadłużenia publicznego i wzrost bezrobocia. M. Wajda, *Europejskie mechanizmy pomocy finansowej w warunkach niestabilności systemu finansowego*, „Ekonomiczne Problemy Usług” 2016/125.

7. Ekspansja fiskalna związana z kryzysem zdrowotnym – COVID-19 (w 2020 r.), która spowodowała silne zadłużenie krajów, w szczególności krajów południa Europy; przy czym europejski kryzys zadłużenia dotyczy nie tylko zadłużenia publicznego, jest to też zadłużenie gospodarki i gospodarstw domowych ⁵
8. Przeniesienie stymulacji fiskalnej na szczebel UE poprzez instrument tymczasowego wsparcia o nazwie <i>Support to mitigate Unemployment Risks in an Emergency</i> (SURE) oraz przyznanie prawa KE do emisji obligacji europejskich w pakiecie odbudowy o nazwie <i>Next Generation EU</i> (NGEU), mające na celu przyspieszenie naprawy gospodarek dotkniętych skutkami pandemii i wzmocnienie międzynarodowej pozycji euro
9. Skutki ekonomiczne wojny związane z agresją zbrojną Rosji w Ukrainie i wynikające stąd implikacje kryzysu energetycznego 2022 r. spowodowały wzrost cen surowców energetycznych i żywności, przekładających się na silny wzrost inflacji
10. Wdrażanie reform objętych krajowymi planami odbudowy (KPO) w wybranych krajach UE o różnym charakterze, roli w systemie UE i skuteczności w krajach członkowskich, wobec uznaniowych kryteriów redystrybucji funduszy na szczeblu Komisji Europejskiej; to z kolei powoduje przekształcenie stymulacji fiskalnej w instrument polityczny UE (2022/2023), a wymagania realizacji „kamieni milowych” oraz ogólnie określonej „praworządności” wykraczają poza traktatowe kompetencje KE i są szersze niż pierwotny cel KPO – łagodzenie skutków pandemii
11. Zadłużenie na szczeblu UE i uwspólnotowienie finansowania długu; niejednoznaczny system spłat strukturalnego zadłużenia UE wobec opornego wprowadzania nowych kategorii danin – zasobów własnych UE
12. Przejmowanie kompetencji krajowych w dysponowaniu funduszami UE przez KE w ramach procesu konwergencji i prób tworzenia jednolitej polityki fiskalnej w Unii Europejskiej (tzw. <i>power shift</i> , polegający na przesunięciu ośrodka siły na podstawie zinternacjonalizowanego procesu decyzyjnego, opierającego się na prawie transnarodowym)
13. Kryzys uporczywej inflacji w UE, zacieśnienie polityki pieniężnej, co kontrastuje z polityką pieniężną FED, recesja konsumencka w krajach strefy euro (2023) ⁶

Źródło: opracowanie własne.

2. Słabości gospodarek strefy euro, rosnąca dywergencja ich struktur oraz niedoskonałość unijnego systemu zarządzania gospodarczego, które ujawniły się wskutek kryzysu finansowego w latach 2008–2010, wymusiły zmiany modelu koordynacji polityki gospodarczej w Unii Europejskiej. Od tego okresu podejmowane były kolejne, stałe próby reformowania podstawowego aktu polityki fiskalnej UE – Paktu Stabilności i Wzrostu (1997 r.), mającego na celu umożliwienie koordynacji polityki budżetowej państw członkowskich i uniknięcie sytuacji, w której niestabilna polityka budżetowa krajów podważyłaby ideę wspólnej polityki europejskiej⁷.

Organy UE reagowały w tym okresie na zaburzenia i szoki w systemie zarządzania gospodarczego, które ujawniały kolejne kryzysy, podejmując w wyniku przeglądów ze stosowania prawa systematyczne działania, w tym nowe regulacje prawne na rzecz wzmocnienia systemu. Już od 2011 r. były to liczne „pakiety” dokumentów

⁵ Global Debt (1) Time for the Tab, „The Economist” 25 luty 2023, s. 72.

⁶ M. Arnold, CH. Giles, *Stubbornly High Eurozone Inflation adds to pressure for Q2 rate increase*, „Financial Times” 3.03.2023 r.

⁷ European Commission (2010), Europe 2020. A Strategy for Smart, Sustainable and Inclusive Growth, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=COM:2010:2020:FIN:EN:PDF>

prawnych, mające reformować Pakt Stabilności i Wzrostu, obejmujące m.in. siedem rozporządzeń, znanych jako sześciopak i dwupak, wchodzących w ich skład⁸.

Celem tych aktów miała być „ściślejsza koordynacja polityki gospodarczej za pośrednictwem umacniania nadzoru budżetowego w ramach paktu stabilności i wzrostu, wprowadzenie nowej procedury w obszarze zakłóceń równowagi makroekonomicznej, utworzenie ram pozwalających na rozwiązywanie problemów państw dotkniętych trudnościami w zakresie stabilności finansowej oraz kodyfikacja przepisów dotyczących zintegrowanego nadzoru gospodarczego i budżetowego w formie europejskiego semestru”. Ocena rozwiązań prawnych i ich realizacji przez samą KE była negatywna. Już w 2014 r. Przeglądy KE wskazywały na ograniczoną skuteczność w „osiąganiu swoich założeń oraz w jakim zakresie przyczyniły się do postępu w zapewnianiu ściślejszej koordynacji polityki gospodarczej i trwałej konwergencji wyników gospodarczych państw członkowskich, przy jednoczesnym zagwarantowaniu przejrzystości, wiarygodności i demokratycznej rozliczalności”. Uznano jednak, że „możliwość wyciągania zdecydowanych wniosków odnośnie do skuteczności rozporządzeń jest ograniczona krótkim okresem, w jakim można było gromadzić doświadczenia dotyczące ich funkcjonowania” – sześciopak wszedł w życie pod koniec 2011 r., zaś dwupak – w połowie 2013 r. Okres ten uznano za bardzo krótki, a ponadto, jak stwierdzono w Przeglądzie z 2014 r.: „charakteryzował się on poważnym kryzysem gospodarczym”. W związku z tym przepisy nie mogły zostać „sprawdzone w normalnej sytuacji gospodarczej”⁹.

⁸ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1173/2011 z 16.11.2011 r. w sprawie skutecznego egzekwowania nadzoru budżetowego w strefie euro; rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1174/2011 z 16.11.2011 r. w sprawie środków egzekwowania korekty nadmiernych zakłóceń równowagi makroekonomicznej w strefie euro; rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1175/2011 z 16.11.2011 r. zmieniające rozporządzenie Rady (WE) nr 1466/97 w sprawie wzmocnienia nadzoru pozycji budżetowych oraz nadzoru i koordynacji polityk gospodarczych; rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1176/2011 z 16.11.2011 r. w sprawie zapobiegania zakłóceniom równowagi makroekonomicznej i ich korygowania; rozporządzenie Rady (UE) nr 1177/2011 z 8.11.2011 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1467/97 w sprawie przyspieszenia i wyjaśnienia procedury nadmiernego deficytu; rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 472/2013 z 21.05.2013 r. w sprawie wzmocnienia nadzoru gospodarczego i budżetowego nad państwami członkowskimi należącymi do strefy euro dotkniętymi lub zagrożonymi poważnymi trudnościami w odniesieniu do ich stabilności finansowej; rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 473/2013 z 21.05.2013 r. w sprawie wspólnych przepisów dotyczących monitorowania i oceny projektów planów budżetowych oraz zapewnienia korekty nadmiernego deficytu w państwach członkowskich należących do strefy euro. Rozporządzenia uzupełnia dyrektywa Rady 2011/85/UE z 8.11.2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich. Regulacje te są poddawane okresowo przeglądowi ze stosowania, por. np. Przegląd Zarządzania Gospodarczego, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, EBC, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego oraz Komitetu Regionów, Bruksela, 28.11.2014 r., COM(2014) 905 final.

⁹ Por. Nota analityczna dotycząca Raportu „czterech przewodniczących”, *Preparing for the Next Steps on Better Economic Governance in the Euro Area*, „Analytical Note”, 12.05.2015 r., przedstawiona na forum Rady Europejskiej, będąca punktem wyjścia Raportu na temat sposobów wzmocnienia

Od tego okresu poprawa zarządzania gospodarczego w UE jest stałym przedmiotem debat europejskich. Rozpoczynane są nowe strategie i programy, o nowych nazwach, w sytuacji gdy nie zostały w pełni wdrożone, zakończone i ocenione poprzednie.

Pojawiały się też polityczne doraźne propozycje finansowania *ad hoc*, adresowane bez szerszych analiz ekonomicznych, społecznych, niejako o intuicyjnym, wręcz hasłowym kształcie. Był nim np. zaproponowany przez Komisję Europejską, przyjęty w czerwcu 2015 r. przez Parlament i Radę, Program i Fundusz Inwestycji Strategicznych UE (*European Fund for Strategic Investments*, EFSI), nazywany planem inwestycyjnym dla Europy lub popularnie od nazwiska inicjatora – Planem Junckera. Jak wskazuje jego nazwa miał on pobudzać finansowanie inwestycji i wzmacniać stabilność UE. Kapitał EFSI, stosunkowo niewysoki, na zasadzie lewarowania, miał być bodźcem dla kapitałów zewnętrznych, ale rezultaty jego wdrożenia nie były znaczące.

Dostępne zasoby finansowe budżetowych instytucji – krajowych i wspólnotowych były za małe, aby mogły być skutecznym stabilizatorem gospodarek, ochrony przed zawirowaniami na rynkach, by mogły pobudzać odpowiednio dynamikę wzrostu gospodarczego krajów bądź ograniczać np. inflację/deflację. Instytucje te i ich środki w sytuacji poważnych turbulencji na rynkach globalnych, kryzysu ekonomicznego i kryzysów politycznych z pewnością były niewystarczające. Organy UE nie dysponowały wystarczającymi środkami finansowymi i nadzoru nad finansowaniem oraz realizacją przedsięwzięć krajowych. Stanowiło to podstawową słabość zamierzonych regulacji w tej sferze. Również podstawy instytucjonalne i kapitałowe polityki makroostrożnościowej i nadzorczej nie zapobiegały w pełni narastaniu nierównowag w wielu segmentach gospodarek unijnych i rynku finansowego.

3. Wobec nieskuteczności ekspansywnej polityki fiskalnej tego okresu w wielu gospodarkach krajowych i ze szczególnej strefy euro, aby pobudzić unijną gospodarkę, uchronić ją przed deflacją, na szerszą skalę rozpoczęto wykorzystanie instrumentów polityki pieniężnej – wszystkie tradycyjne (konwencjonalne) narzędzia, jakimi dysponowały banki centralne, a następnie sukcesywnie rozszerzano je o narzędzia polityki niekonwencjonalnej, w tym nazywanego potocznie tzw. luzowania ilościowego¹⁰.

unii gospodarczej i walutowej. Pięć propozycji rozwoju Unii Europejskiej zawiera np. Biała księga w sprawie przyszłości Europy, Refleksje i scenariusze dla UE-27 do 2025, Bruksela, 1.03.2017, COM(2017) 2025 final, z zaaprobowanym modelem Kontynuacja.

¹⁰ Jest to skup długoterminowych aktywów na dużą skalę przez najważniejsze banki centralne. W ten sposób banki centralne kreują popyt na kilkuletnie obligacje skarbowe, doprowadzając do obniżenia ich bieżącej rentowności. Działania te szczegółowo opisuje Raport o inflacji, NBP marzec 2014 r., Ramka 2; zob. też szerzej Luzowanie ilościowe polityki pieniężnej przez główne banki centralne, Raport o inflacji – marzec 2012; por. A. Rzońca, *Kryzys banków centralnych. Skutki...*

Równolegle więc Eurosystem (Europejski Bank Centralny oraz krajowe banki centralne członków strefy euro) w ramach niekonwencjonalnej polityki pieniężnej dostarczał płynność dla systemu bankowego w formie uruchamianych kolejnych programów skupu aktywów – luzowania ilościowego (QE). Niekonwencjonalną politykę pieniężną, wzorem EBC, zastosowały także inne banki centralne. Już we wrześniu 2012 r. wprowadzono program *Outright Monetary Transactions* (OMT) – warunkowy skup obligacji skarbowych. W okresie od 4.06.2014 r. do 21.01.2015 r., sprowadzając stopę referencyjną do bardzo niskich poziomów (0,05% i depozytową do -0,20%) EBC, wprowadzał ujemne oprocentowanie i zapowiedział uruchomienie programu pożyczek ukierunkowanych oraz uruchomienie skupu obligacji zabezpieczonych – listów zastawnych (CBPP3), wznowił także program skupu obligacji zabezpieczonych (*Covered Bond Purchase Programme*)¹¹.

W połączeniu z dodatkowymi ukierunkowanymi warunkowymi operacjami płynnościowymi (TLTRO) programy te doprowadziły do zwiększania sumy bilansowej Eurosystemu w początku 2012 r., tj. o blisko 50%. Kolejno następowało uruchomienie skupu papierów wartościowych zabezpieczanych aktywami (ABS), ale przy stosunkowo wysokich wymaganiach co do jakości kredytowej skupowanych papierów i małej wielkości rynku ABS w strefie euro zwiększenie sumy bilansowej musiało się dokonać głównie poprzez kolejne operacje refinansujące TLTRO¹².

Podaż płynności w tych operacjach była uzależniona od popytu banków, który – jak pokazują wyniki operacji – pozostawał umiarkowany (ankiety Bloomberg). Przełomem okazało się współdziałanie EBC z rządami krajów strefy euro w ramach radykalnej *policy-mix* poprzez skup obligacji rządowych (od 9.03.2015 r.)¹³ oraz obligacji korporacyjnych (8.06.2016 r.). Uspokoiło to rynki finansowe i ustabilizowało sytuację gospodarczą w UE. W kolejnych latach EBC kontynuował programy luzowania ilościowego. Podział zakupów pomiędzy poszczególne kraje był dokonany na podstawie klucza kapitałowego, czyli wkładu krajowych banków centralnych ze strefy euro do kapitału EBC. Oznaczało to, że ponad 60% skupowanych obligacji skarbowych, listów zastawnych i papierów ABS może pochodzić z trzech państw

¹¹ Były to dwa nowe programy zakupu aktywów finansowych: *ABS purchase programme* (ABS-PP), w ramach którego EBC kupuje papiery o niezłożonej i przejrzystej strukturze, zabezpieczone zobowiązaniami podmiotów niefinansowych, mających siedzibę w krajach członkowskich strefy euro. Program ten ma wspierać pobudzenie rynku obligacji zabezpieczonych, co z kolei – w ocenie EBC – powinno oddziaływać w kierunku wzrostu podaży kredytów dla sektora niefinansowego; *Covered Bond Purchase Programme* (CBPP3), który stanowił kontynuację programów zakupu listów zastawnych z lat 2009–2010 i 2011–2012. Według EBC, zakupy listów zastawnych w przeszłości oddziaływały w kierunku poprawy warunków kredytowych dla przedsiębiorstw i zwiększenia akcji kredytowej.

¹² Operacje TLTRO, skierowane do banków, miały wzmacniać transmisję polityki pieniężnej EBC do gospodarki realnej pobudzając akcję kredytową. Pierwsza seria TLTRO została ogłoszona w 2014r., (Decision ECB/2014/34 of 29 July 2014 on measures relating to targeted longer-term refinancing operations), druga (TLTRO II) w 2016 r., a trzecia seria (TLTRO III) w 2019.

¹³ C. Jones, *Draghi calls end of eurozone financial crisis*, „Financial Times”, 6.03.2015 r.

członkowskich – Niemiec, Francji i Włoch, a względnie najwyższa skala zakupów w porównaniu do długu na rynku wtórnym miała miejsce w krajach bałtyckich, na Cyprze, Słowenii i w Niemczech. Ponadto w przypadku zakupów obligacji rządów centralnych krajów członkowskich EBC zdecydował, że zakupy obligacji skarbowych nie mogą przekroczyć 33% wielkości całkowitej emisji danego rządu centralnego i 25% wielkości emisji poszczególnych obligacji¹⁴, co znacznie ograniczyło skalę wpływu programu EBC w przypadku krajów bałtyckich i Cypru. Kolejne programy skupu aktywów równocześnie powiększały bilans EBC¹⁵.

Z końcem 2018 r. EBC formalnie zakończył zakup netto obligacji w ramach programu skupu aktywów Eurosystemu; w ciągu ponad czterech lat trwania różnych programów zakupił on papiery wartościowe o wartości 2,6 bln euro, co oznacza 22% PKB strefy euro w 2018 r. Były to głównie obligacje skarbowe, ale i obligacje korporacyjne. W efekcie 1/4 rynku obligacji skarbowych krajów strefy euro znalazła się w rękach Eurosystemu (systemu banków centralnych strefy euro i EBC). Zdecydowanie wspomogło to system banków komercyjnych i gospodarkę poszczególnych krajów strefy euro¹⁶.

Zakończenie przez EBC zakupu netto aktywów nie oznaczało rezygnacji z wykorzystania tych instrumentów. EBC reinwestuje bowiem nadal raty kapitałowe zapadających obligacji, czyli nadal kupuje papiery wartościowe, a portfele programów są zmniejszane w określonym i przewidywalnym tempie, tak aby wielkość aktywów pozostała stabilna.

Należy podkreślić, że decyzje EBC związane ze skupem obligacji rządów krajów członkowskich strefy euro i statusem prawnym *Expanded Asset Purchase Programme* (EAPP) stały się źródłem prawnych kontrowersji. Sędziowie niemieckiego Federalnego Trybunału Konstytucyjnego (FTK) zwrócili się mianowicie w 2017 r. z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości UE, formułując przy tym wątpliwości co do legalności działań EBC. W wyroku wydanym 11.12.2018 r. (sprawa C-493/17) TSUE uznał, że działania EBC są zgodne z prawem unijnym. Mimo istotnych różnic między programami OMT i EAPP ostateczna decyzja TSUE w sprawie OMT miała istotne znaczenie także dla oceny legalności EAPP. EBC podkreślał, że prowadzi politykę pieniężną strefy euro i „realizuje mandat utrzymania stabilności cen, stosując instrumenty określone przez Traktaty”¹⁷. Wskazał, że art. 18.1 Protokołu w sprawie statutu Europejskiego Systemu Banków Centralnych i Europejskiego Banku Centralnego *explicite* zalicza operacje w formie bezwarunkowych zakupów instrumentów na rynkach finansowych do

¹⁴ <http://www.ecb.europa.eu/press/pressconf/2015/html/is150122.en.html>

¹⁵ Źródło: ECB, *Net asset purchases by programme under APP* (rozszerzony Program Skupu Aktywów – *Expanded Asset Purchase Program* – APP) – najważniejszą jego częścią składową jest program o nazwie Program Zakupu Aktywów Sektora Publicznego (*Public Sector Purchase Program* – PSPP).

¹⁶ P. Kowalewski, *Dylematy Rady Prezesów EBC*, „Obserwator Finansowy”, NBP, 16.12.2021 r.

¹⁷ <http://www.ecb.europa.eu/home/html/faqassetpurchaseprogramme.en.html>

instrumentów polityki pieniężnej. Tego typu zakupy obejmują w szczególności zakup obligacji rządowych, o ile są one nabywane na rynku wtórnym, a nie pierwotnym.

W zawartym w Traktacie (TFUE) zakazie bezpośredniego finansowania rządów przez EBC rzecznik generalny TSUE podkreślił, że Traktat nie zabrania transakcji na rynku wtórnym, ale jednocześnie wymaga od EBC, aby jego interwencje na rynku były przeprowadzane w sposób, który nie będzie naruszał zakazu finansowania, sformułowanego w art. 123 TFUE. W przypadku wdrożenia programu OMT EBC powinien zachować należyłą ostrożność, interweniując na rynku wtórnym, aby nie dopuścić do spekulacyjnych aktywności uczestników rynku, które mogłyby osłabić skuteczność programu. Program OMT jest więc, jak orzekł sąd, zgodny z TFUE, pod warunkiem że w przypadku jego wdrożenia będzie on realizowany w taki sposób, aby umożliwić rzeczywiste ukształtowanie się ceny rynkowej obligacji skarbowych objętych programem, aby nadal występowała realna różnica w cenie pomiędzy zakupem obligacji na rynku pierwotnym i rynku wtórnym.

Odmienny pogląd dotyczący wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE wyraził niemiecki Federalny Trybunał Konstytucyjny (FTK), według którego prowadzony przez Europejski Bank Centralny program zakupu aktywów sektora publicznego na rynkach wtórnych jest częściowo sprzeczny z niemiecką konstytucją oraz z prawem UE. Według FTK niemiecki rząd i parlament naruszyły konstytucję poprzez zaniechanie kontroli, czy skup obligacji skarbowych państw strefy euro nie wykracza poza uprawnienia EBC.

Rozstrzygając ostatecznie w tej sprawie, sędziowie FTK podważyli wyrok TSUE i uznali go za niewiążący. Stanowisko swoje uzasadnili nieprzeprowadzeniem kontroli zachowania przez EBC zasady proporcjonalności. W kolejnym kroku FTK uznał, że skup obligacji w ramach PSPP narusza prawo UE, ponieważ regulujące program decyzje EBC nie wykazywały, czy podejmowane działania są proporcjonalne w stosunku do zamierzonego celu. Zdaniem sędziów z Karlsruhe należało dogłębnie wyważyć oddziaływanie podjętych środków, uwzględniając także m.in. skutki gospodarcze dla oszczędzających i wpływ na ceny nieruchomości. Skupienie się na celu polityki pieniężnej (tj. utrzymywaniu poziomu inflacji poniżej, ale blisko 2%, przy pominięciu szerszego oddziaływania programu stanowi zdaniem FTK „ewidentne” naruszenie zasady proporcjonalności. W konsekwencji Niemiecki Bank Federalny (Bundesbank) nie może uczestniczyć w realizacji przedmiotowych decyzji EBC, chyba że Rada Prezesów podejmie w ciągu trzech miesięcy nową uchwałę uzasadniającą proporcjonalność stosowanych środków. Jeśli to nie nastąpi, Bank Federalny musi wycofać się z programu. Zdaniem sędziów TSUE przekroczył swoje kompetencje. Ostrzegł przed „koluzją” pomiędzy instytucjami unijnymi a TSUE, czyli „zakazaną współpracą na niekorzyść (podmiotów) trzecich”. Trybunał nie podzielił natomiast opinii, że program PSPP narusza zakaz finansowania budżetów państw członkowskich, wyrażony w art. 123 ust. 1 TFUE.

4. Wybuch pandemii COVID-19 w 2020 r. sprawił, że wszystkie krajowe banki centralne i rządy krajów Unii Europejskiej stanęły w obliczu nadzwyczajnej potrzeby ratowania macierzystych gospodarek. W celu ograniczenia negatywnych skutków kryzysu zdrowotnego w związku z pandemią COVID-19 nastąpił też istotny zwrot w prowadzonej przez EBC polityce pieniężnej i polityce fiskalnej na szczeblu ponadnarodowym (UE). W wielu państwach w wyniku pandemii COVID-19 wprowadzono bowiem restrykcje („zamknięcia gospodarki”), mające na celu ustabilizowanie sytuacji epidemicznej; w połączeniu z silnym wzrostem niepewności oraz obaw firm i gospodarstw domowych dotyczących bieżącej i przyszłej sytuacji gospodarczej przyczyniło się to do załamania aktywności gospodarczej na świecie na przełomie I i II kwartału 2020 r., spowolnienia gospodarek i powiększenia zadłużenia krajów. Pandemia, w efekcie której państwa członkowskie Eurosystemu zaobserwowały ogromny wzrost długu publicznego, zmieniła stosunek organów UE (EBC i KE) do polityki fiskalnej i pieniężnej EBC.

W reakcji na rozprzestrzenianie się pandemii wiele banków centralnych – zarówno w gospodarkach rozwiniętych, jak i wschodzących – w bezprecedensowy sposób poluzowało politykę pieniężną, obniżając stopy procentowe i uruchamiając lub rozszerzając skup aktywów oraz podejmując dalsze działania polityki niekonwencjonalnej. EBC ogłosił nowe programy luzowania ilościowego, w tym przede wszystkim nadzwyczajny program zakupów w czasie pandemii (PEPP). Kontynuowany był też program skupu aktywów (APP). Od chwili ogłoszenia PEPP w marcu 2020 r. EBC dwukrotnie zdecydował się na zwiększenie jego wolumenu oraz wydłużenie czasokresu zakupów emisji obligacji rządowych.

Wobec stopniowej poprawy sytuacji epidemicznej w części gospodarek oraz postępującego luzowania restrykcji od maja 2020 r. pojawiały się sygnały odbudowy aktywności gospodarczej na świecie. Wspierało ją dalsze luzowanie polityki pieniężnej w reakcji na istniejące zagrożenia gospodarcze, w celu łagodzenia skutków pandemii oraz pobudzenia koniunktury gospodarczej. Aktywność gospodarcza na świecie pozostawała jednak wyraźnie niższa, a niepewność dotycząca tempa i trwałości poprawy koniunktury utrzymywała się nadal.

W 2021 r. Komisja Europejska wznowiła debatę na temat systemu zarządzania gospodarczego w Unii Europejskiej. W ich wyniku podjęła następnie działania fiskalne o nadzwyczajnej skali i historycznym znaczeniu. Miały się one przyczynić do łagodzenia skutków kryzysu zdrowotnego. Służył im w pierwszej fazie doraźny program *Support to mitigate Unemployment Risks in an Emergency* (SURE), który wspomógł kraje potrzebujące funduszy na zwalczanie negatywnych skutków społecznych i gospodarczych pandemii na swoim terytorium. Z SURE można było w 2021 r. uzyskać do 100 mld euro w formie pożyczek, których UE udzielała krajom na pokrycie kosztów nagłych wydatków publicznych na utrzymanie

zatrudnienia¹⁸. SURE był programem krótkookresowym, w ramach którego już w lutym 2021 r. zostało rozdysponowane 90,3 mld euro, w grudniu 98,4 mld z sumy 100 mld. Była to wstępna, tymczasowa interwencja o charakterze fiskalnym, stanowiąca jednak przełom w systemie finansowym UE z punktu widzenia dotychczasowych programów pożyczkowych KE (*Loan Programmes UE*).

Jednocześnie zawieszając w 2020 r. Pakt Stabilności i Wzrostu i reguł fiskalnych, KE umożliwiła udzielanie wsparcia finansowego w różnych formach dotacji budżetowych i tym samym zwiększenie długu publicznego na szczeblu krajów członkowskich. System zawieszenia obowiązuje nadal (w 2022 r. wydatki z budżetu na dotacje do energii w UE wyniosły 1,2% PKB, zaś w 2023 r. – planowane są w wysokości 0,9%). Dopiero od kwietnia 2024 r. KE proponuje „deaktywację” reguł fiskalnych i procedur nadmiernego deficytu w stosunku do krajów członkowskich¹⁹. Oznacza to dalsze powiększanie krajowego publicznego zadłużenia. W wielu więc unijnych dokumentach zauważano, że kryzys finansowy i gospodarczy, a także wynikający z niego wzrost poziomów deficytu i długu w UE wymagają głębszej reformy Paktu Stabilności i Wzrostu, zarówno w części zapobiegawczej, jak i w części naprawczej²⁰.

5. Wykorzystując doświadczenia SURE, Komisja Europejska dokonała następnie szerszej i odważniejszej interwencji o charakterze fiskalnym, przenosząc tym samym krajowe zadłużenia rządów na poziom transnarodowy. W 2020 r. KE wystąpiła z propozycją nowych form pomocy finansowej, tworząc instrument nazwany *Next Generation EU* (NGEU)²¹ – Plan Odbudowy dla Europy lub Europejski Instrument na rzecz Odbudowy. W ramach NGEU powołany został Instrument na rzecz Odbudowy i Zwiększania Odporności (RRF) oraz inne programy i instrumenty²² w celu ograniczenia skutków pandemii (decyzja zaakceptowana politycznie przez Radę Europejską 17–21.07.2020 r. ostatecznie miała na celu przyspieszenie naprawy gospodarczej dotkniętej nie tylko skutkami pandemii gospodarki UE).

¹⁸ https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/economic-and-fiscal-policy-coordination/financial-assistance-eu/funding-mechanisms-and-facilities/sure_pl

¹⁹ A. Bounds, *EU countries urged to phase out large energy subsidies*, „Financial Times”, 9.03.2023 r.

²⁰ Por. propozycje reform dyscypliny budżetowej w krajach UE, jako pojęcia długoterminowego, opartego na ewolucji wskaźnika zadłużenia – uzgodnieniu w Komisji ścieżki zadłużenia, który należy oszacowywać w ramach KE indywidualnie w każdym przypadku: European Commission (2022), *Communication on orientations for a reform of the EU economic governance framework*, COM (2022) 583 final, Bruksela, 9.11.2022 wersja ostateczna (Komunikat Komisji Do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Banku Centralnego, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów w sprawie Instrukcji Reformy Systemu Zarządzania Gospodarczego.

²¹ Plan odbudowy dla Europy, Komisja Europejska (europa.eu) https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe_pl

²² Na podstawie przekazanego przez KPRM Sprawozdania z posiedzenia Rady Europejskiej, Bruksela, 17–21.07.2020 r.

NGEU towarzyszy tradycyjnym Wieloletnim Ramom (dawniej: Perspektywom) Finansowym UE na lata 2021–2027 (WRF). WRF, zgodnie z Traktatem o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, zapewniają od 1988 r. dokonywanie wydatków Unii w sposób zrównoważony, usystematyzowany *a priori*, na podstawie wieloletnich strategii, a realizowane są one w granicach limitu środków własnych, określonych w decyzji w sprawie systemu środków własnych UE²³. Według art. 310 TFUE w celu zapewnienia dyscypliny budżetowej Unia nie przyjmuje żadnego aktu, który może mieć istotny wpływ na budżet, bez zapewnienia możliwości finansowania wydatków wynikających z takich aktów w granicach zasobów własnych Unii i w poszanowaniu wieloletnich ram finansowych. Tymczasem instrument *Next Generation EU* nie jest funduszem zrównoważonym; program bazuje częściowo na źródłach zasobów własnych, określonych w decyzji, głównie jednak na emisji wspólnotowego zadłużenia przez KE. Wydatki NGEU z założenia powinny być pokryte przez przyszłe podatki, lecz ich rodzaje i kształt nie zostały ostatecznie określone ani w decyzji politycznej UE, ani tym bardziej w prawie unijnym; nie mogły więc zostać ratyfikowane przez Parlamenty narodowe i służyć spłacie zadłużenia. W ramach NGEU Komisja Europejska w okresie od 2021 r. do 2026/2028 r. ma obecnie jedynie uprawnienie do emisji długoterminowych obligacji i bonów o różnym terminie zapadalności, które umożliwiają finansowanie pożyczek i dotacji dla poszczególnych krajów członkowskich i mogą w przyszłości być rolowane. Zasady wykorzystania NGEU są więc odmienne od systemu WRF – dają dużą samodzielność Komisji, nawet o charakterze pozatraktatowym, zaś sam program i spłata jego finansowania, choć ma charakter doraźny, jednorazowy obowiązuje do 2058 r. Przede wszystkim jednak dopuszcza i tworzy, jako podstawowe źródło dofinansowania, instrumenty zadłużenia wspólnotowego na dużą skalę. Redystrybucją funduszu zajmuje się Komisja, uwzględniając sytuację rynkową²⁴. Dług „uwspólnotowiony” z niejasnym systemem spłat do 2058 r., zwłaszcza wobec niejasnej przyszłości UE, zmniejsza wprawdzie dług krajów południa, ale powoduje pogłębianie dywergencji UE między kraje „centrum” (Niemcy, Holandię, Austrię), których model gospodarczy oparty jest na eksporcie, oraz „peryferie” (Grecja, Włochy, Hiszpania) przesunięte do modelu rozwoju opartego na niespłacalnym długu²⁵.

²³ Por. aktualna decyzja Rady (UE, Euratom) 2020/2053 z 14.12.2020 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej oraz uchylająca decyzję 2014/335/UE, Euratom (Dz.Urz. UE L 424, s. 1).

²⁴ Szacowaną wielkość dotacji w ramach NGEU według podziału na państwa członkowskie (w cenach z 2018 r.) podaje Z. Darvas, *Having the cake, but slicing it differently: how is the grand EU recovery fund allocated?*, <https://www.bruegel.org/blog-post/having-cake-slicing-it-differently-how-grand-eu-recovery-fund-allocated> (dostęp: 1.06.2023 r.).

²⁵ Por. aktualna decyzja Rady (UE, Euratom) 2020/2053 z 14.12.2020 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej oraz uchylająca decyzję 2014/335/UE, Euratom (Dz.Urz. UE L 424, s. 1).

Podstawą Programu Odbudowy były, jak zauważono wstępnie, cele zdrowotne i finansowanie wydatków krajów członkowskich UE związanych z COVID-19 (przyspieszenie naprawy dotkniętej skutkami pandemii gospodarki UE). Jednak już w następnym roku, wobec wygaszania kryzysu pandemicznego, ukierunkowane zostały na wzmocnienie, szersze priorytety w obszarach nowych polityk UE, w tym m.in. na transformację ekologiczną i cyfrową, choć też i na inwestycje o mniejszym znaczeniu w jednostkach municypalnych niektórych krajów południa Europy, strukturalnie zadłużonych (pola golfowe, małe muzea, sztuczny stok narciarski, tor wyścigowy dla koni itp.).

Program emisji i pożyczek Komisji zainicjowany został jeszcze w czerwcu 2021 r. Od tego czasu w ramach kolejnych *Funding Plan*, co pół roku KE ogłasza plany emisji obligacji i pożyczek na drugą połowę roku w celu pokrycia potrzeb w zakresie finansowania z NGEU oraz wszystkich innych programów w ramach tego instrumentu²⁶. Wstępnie emisja długoterminowych obligacji UE w pierwszym okresie wyniosła 50 mld euro (została też uzupełniona krótkoterminowymi eurobondami). Od czerwca 2021 r. do grudnia tego roku Komisja pozyskała 71 mld euro na rzecz NGEU za pośrednictwem długoterminowych obligacji UE – z czego 12 mld euro za pośrednictwem pierwszej w historii emisji zielonych obligacji *Next Generation EU*. Ponadto w obrocie pozostawały wyemitowane przez Komisję eurobony o wartości około 20 mld euro. Na tej podstawie Komisja wypłaciła niektórym państwom UE 54,15 mld euro płatności zaliczkowych w ramach Instrumentu NGEU oraz ponad 6 mld euro w ramach innych programów UE, które również są finansowane z NGEU. W 2022 r. Komisja emitowała zarówno obligacje konwencjonalne, jak i zielone obligacje poprzez konsorcja i w drodze aukcji. Krótkoterminowe eurobony są emitowane wyłącznie w drodze aukcji. Proporcje emisji w drodze aukcji i emisji przez konsorcja zależą od warunków rynkowych i konkretnych potrzeb Komisji w zakresie finansowania. Obecny plan finansowania KE

²⁶ *How EU issuance works. Funding Investment UE – Funding Plan* z 19.12.2022 r. Komisja jest również nadal obecna na rynku w kontekście innych programów finansowania (europejski mechanizm stabilizacji finansowej, SURE i pomoc makrofinansowa). W ramach trzynastej emisji obligacji od czasu uruchomienia NGEU do 11.10.2022 r. KE wypłaciła prawie 113 mld euro w ramach instrumentu na rzecz odbudowy i zwiększania odporności oraz ponad 15 mld euro w ramach innych programów UE, które korzystają z finansowania NGEU. Komisja Europejska wyemitowała obligacje o wartości 11 mld euro, w tym 7-letnie obligacje o wartości 5 mld euro z terminem zapadalności 4.12.2029 r. w ramach emisji ciągłej (*tap issuance*) oraz nowe 20-letnie obligacje o wartości 6 mld euro z terminem zapadalności 4.11.2042 r. Kwota 2 mld euro ze środków pozyskanych z emisji nowych obligacji 20-letnich nie zasiła funduszy NGEU, ale została przeznaczona przez KE na wypłatę pierwszej transzy pożyczki dla Ukrainy, uzgodnionej 20.09.2022 r. w ramach instrumentu pomocy makrofinansowej, której łączna wartość wynosi 5 mld euro. Wypłata tej transzy nastąpiła 18 października. W ramach Instrumentu Odbudowy w 2022 r. KE wyemitowała instrumenty dłużne o wartości 86,6 mld euro, służące do finansowania długoterminowego. Łączna wartość tego finansowania od początku działania programu NGEU, to jest od czerwca 2021 r., wyniosła 157,6 mld euro.

z 19.12.2022 r. na I półrocze 2023 r. przewiduje już kwotę 80 mld euro. Decyzja ta określa maksymalne kwoty pożyczek, jakie Komisja jest uprawniona zaciągnąć do końca czerwca 2023 r.

Jest to z pewnością silny zwrot gospodarczy w polityce zarządzania Unii Europejskiej, pozwalający wyprowadzić zadłużenie krajów otrzymujących środki z Programu *Next Generation EU* poza krajowy system budżetowy. W wielu unijnych dokumentach podkreślano, że kryzys finansowy i gospodarczy, a także wynikający z niego wzrost poziomów deficytu i długu w krajach członkowskich UE powoduje konieczność głębszej reformy Paktu Stabilności i Wzrostu, zarówno w części zapobiegawczej, jak i w części naprawczej.

Wymaga to od organów UE dobrego współdziałania w ramach polityki pieniężnej i fiskalnej (*policy-mix*). Z jednej strony to pogłębienie stymulacji polityki pieniężnej banków centralnych, która w Eurosystemie odbywała się już na systemową skalę od czasu kryzysu finansowego w formie licznych programów *QE* EBC (intensywnej od 2015 r.), z drugiej strony to nowe działania wzmocnionego wsparcia fiskalnego przez organy Unii Europejskiej – Komisję (KE) i Radę Europejską, które do nich dołączyły. Pomoc finansowa skierowana została nie tylko do instytucji finansowych, ale do realnej gospodarki.

6. Nieoczekiwane wydarzenia związane z agresją Rosji w Ukrainie i jej implikacje spowodowały wybuch kolejnego kryzysu gospodarczego – kryzysu energetycznego. W IV kwartale 2022 r. tempo wzrostu aktywności w większości gospodarek rozwiniętych uległo dalszemu obniżeniu w wyniku rozłożonego w czasie negatywnego podażowego oddziaływania szoku na energetycznych rynkach surowców oraz zacieśnienia polityki pieniężnej. Ograniczająco na wzrost w tych gospodarkach oddziałował również przejściowy silny spadek aktywności ekonomicznej w Chinach.

Wpływ kryzysu energetycznego na gospodarkę strefy euro okazał się być w 2023 r. mniej dotkliwy od wcześniejszych oczekiwań, do czego przyczyniły się korzystniejsze uwarunkowania na europejskim rynku gazu ziemnego i energii elektrycznej oraz wprowadzone działania osłonowe wobec gospodarstw domowych i części przedsiębiorstw. Problemem głównym nie tylko w Unii Europejskiej jest jednak wysoka uporczywa inflacja, która w strefie euro hamowana jest w drodze sukcesywnych podwyżek stóp procentowych. Jak podkreślają przedstawiciele Rady Prezesów EBC, „polityka pieniężna powinna być ostrożna w przewidywaniu przyszłych makroekonomicznych trendów, opierać się na bieżących danych... by nie narażać delikatnej gospodarki i stabilności finansowej” (*Ignazio Visco*)²⁷.

²⁷ M. Arnold, *Monetary policy, Italy central bank chief rebukes ECB hawks*, „Financial Times”, 9.03.2023 r. Według zaś F. Panetty „precommitting to future rate rises would be the policy equivalent of «driving like crazy at night with our headlights turned off»” („jadąc w nocy jak szalony z wyłączonymi światłami”).