

REGULACJE PRAWA
FINANSÓW PUBLICZNYCH
I PRAWA PODATKOWEGO



Księga jubileuszowa
dedykowana
Profesor Wiesławie Miemiec

Redaktor naukowy

Prof. dr hab. Paweł Borszowski

Kolegium redakcyjne

Prof. dr hab. Paweł Borszowski

Prof. UW dr hab. Katarzyna Kopyściańska

Prof. UW dr hab. Witold Srokosz

Prof. dr hab. Patrycja Zawadzka

Dr hab. Marek Kopyściański

Dr hab. Rafał Kowalczyk

Dr Artur Halasz

Dr Paweł Lenio

REGULACJE PRAWA FINANSÓW PUBLICZNYCH I PRAWA PODATKOWEGO

Podsumowanie stanu obecnego
i dynamika zmian



Księga jubileuszowa
dedykowana
Profesor Wiesławie Miemiec



W. Blumie

PANI PROFESOR WIESŁAWA MIEMIEC — SYLWETKA JUBILATKI

Pani prof. zw. dr hab. Wiesława Maria Miemiec, prorektor ds. finansów i rozwoju Uniwersytetu Wrocławskiego, kierownik Katedry Prawa Finansowego na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, obchodzi w 2020 r. jubileusz pracy naukowej na Uniwersytecie Wrocławskim. Z tej podniosłej okazji – jako wyraz naszego szacunku, uznania dla zasług Pani Profesor w dziedzinie nauki, dydaktyki oraz prac organizacyjnych, a także wdzięczności za dotychczasową współpracę – dedykujemy Jubilatce tę Księgę.

Praca naukowa Pani Profesor Wiesławy Miemiec jest nierozzerwalnie związana z Uniwersytetem Wrocławskim. Tutaj studiowała i realizowała swoją karierę naukową, którą uwieńczył tytuł profesorski. Ta Księga powstała, by uczcić jubileusz Jej pracy naukowej na Uniwersytecie Wrocławskim.

Pani Profesor Wiesława Maria Miemiec urodziła się 26.12.1949 r. w Gorczenicy. Liceum ogólnokształcące ukończyła w Brodnicy. Następnie w 1967 r. rozpoczęła studia na kierunku prawo na Wydziale Prawa Uniwersytetu Wrocławskiego, który – zanim ukończyła studia – zmienił nazwę na Wydział Prawa i Administracji. Po złożeniu egzaminu dyplomowego i obronie pracy magisterskiej uzyskała w 1971 r. dyplom magistra prawa z oceną bardzo dobrą.

Po ukończeniu studiów rozpoczęła pracę nauczyciela akademickiego w Instytucie Nauk Społeczno-Prawnych na ówczesnej Akademii Rolniczej (obecnie Uniwersytet Przyrodniczy). Po odbyciu stażu asystenckiego została zatrudniona w tym Instytucie jako asystent. Przechodząc kolejne szczeble awansu zawodowego, pracowała tam do 31.08.1983 r. Pracę nad doktoratem rozpoczęła w Instytucie Nauk Administracyjnych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Wrocławskiego. Stopień doktora nauk prawnych uzyskała w 1982 r. na podstawie rozprawy pt. *Koordynacja w działalności rolniczej w gminie*, napisanej pod kierownictwem prof. zw. dr hab. Jana Jendrośki. Po obronie pracy doktorskiej została

z dniem 1.09.1983 r. powołana na stanowisko adiunkta w Zakładzie Prawa Finansowego. W 2004 r. uzyskała tytuł doktora habilitowanego nauk prawnych na podstawie rozprawy pt. „Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych”, za którą otrzymała nagrodę indywidualną Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego. Z dniem 1.09.2006 r. została mianowana na stanowisko profesora nadzwyczajnego. Tytuł profesora nauk prawnych uzyskała w 2014 r., a w 2016 r. została mianowana na stanowisko profesora zwyczajnego na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii. W ciągu swojej pracy zawodowej na Uniwersytecie Wrocławskim trzykrotnie odbyła staże naukowe w Niemczech: w okresie od 1.11.1990 r. do 1.03.1991 r. staż naukowy fundacji DAAD na Uniwersytecie w Würzburgu, następnie od 1.09.1993 r. do 31.12.1993 r. fundacji Konrada Adenauera na Freie Universität w Berlinie oraz stypendium w okresie 1.07.–30.09.2000 r. na Uniwersytecie w Bochum. Obecnie współpracuje naukowo z Uniwersytetem Masaryka w Brnie oraz z Uniwersytetami w Salzburgu i Grodnie.

Na Uniwersytecie Wrocławskim Pani Profesor Wiesława Miemiec pełniła liczne funkcje, w tym związane z gospodarką finansową uczelni. Była m.in. przez wiele lat przewodniczącą Komisji Finansowej na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii, a także zastępcą przewodniczącego Senackiej Komisji Finansowej. W latach 2008–2012 była prodziekanem ds. studiów stacjonarnych prawa, a w latach 2012–2016 prodziekanem ds. finansowych na tym Wydziale. W latach 2012–2016 była przewodniczącą Senackiej Komisji Finansowej Uniwersytetu Wrocławskiego. Obecnie jest członkiem czterech Komisji Senackich oraz pełni funkcję skarbnika Społecznego Komitetu Budowy Biblioteki Uniwersyteckiej we Wrocławiu. Od 2012 r. jest kierownikiem Katedry Prawa Finansowego. W dniu 14.03.2016 r. została wybrana na Dziekana Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii. Od 1.09.2016 r. pełni funkcję prorektora Uniwersytetu Wrocławskiego ds. finansów i rozwoju.

Obok działalności akademickiej Pani Profesor czynnie angażowała się w sprawy publiczne. W latach 1990–2000 orzekała w Samorządowym Kolegium Odwoławczym we Wrocławiu. W okresie 1992–1998, jako członek Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu, uczestniczyła aktywnie w pracach nad kontrolą i nadzorem gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego. W tym czasie rozpoczęła także pracę orzeczniczą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych, najpierw w Komisji Orzekającej przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej we Wrocławiu, a w latach 2000–2010 w Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych w Warszawie. W dniu 25.02.2002 r. uzyskała wpis na listę doradców podatkowych. Była także członkiem Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa

Podatkowego. W latach 1991–2005 współpracowała jako ekspert z Biurem Orzecznictwa w Sprawach Samorządowych przy Sejmiku Samorządowym Województwa Wrocławskiego, a następnie w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Dolnośląskiego. Brała udział w komisjach egzaminacyjnych na aplikację radcowską, notarialną i adwokacką. Od 1990 r. współpracuje z Biurami Studiów i Ekspertyz Sejmu oraz Senatu RP, a także z komisjami Sejmu i Senatu RP. W ramach tej współpracy przygotowała ekspertyzy dotyczące projektów ustaw z zakresu prawa finansów publicznych ze szczególnym uwzględnieniem prawa finansów samorządu terytorialnego.

Pani Profesor Wiesława Miemiec jest autorką ponad 200 prac naukowych opublikowanych w kraju i za granicą, w tym 5 monografii samodzielnych i 8 monografii we współautorstwie. Była redaktorem naukowym 6 tomów prac zbiorowych, sporządziła 75 opublikowanych opinii prawnych. Obecnie jest członkiem rady programowej czasopism „Finanse Publiczne”, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” oraz „Kwartalnik Prawno-Finansowy”.

Badania naukowe Pani Profesor Wiesławy Miemiec koncentrują się na kilku obszarach prawa finansowego. Pierwszym z nich jest problematyka systemu finansowego jednostek samorządu terytorialnego. Do najważniejszych publikacji z tego zakresu należy zaliczyć: *Przyjmowanie przez gminę udziałów w spółce w zamian za zobowiązania podatkowe i cywilnoprawne*, „Zeszyty Samorządowe” 1996/2, s. 96–100 (współaut. A. Cisek); *Struktura budżetu gminy [w:] Samorządowy poradnik budżetowy na 1996 r. Zagadnienia ustrojowe i prawno-finansowe*, red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 1996, s. 213–226; *Ocena finansów komunalnych z punktu widzenia dochodów budżetów gmin*, „Przegląd Regionalny” 1996/6, s. 1–3; *Finanse komunalne a budżety gmin – kulawy system*, „Rynek Zamówień Publicznych” 1996/2; *Europejska Karta Samorządu Terytorialnego jako zespół gwarancji zabezpieczających samodzielność finansową gmin: wybrane zagadnienia teoretycznoprawne*, „Samorząd Terytorialny” 1997/7, s. 56–70; *Budżet środków europejskich jako podstawowe źródło finansowania projektów z udziałem bezzwrotnych środków unijnych [w:] Europejskie bezzwrotne źródła finansowania polityki regionalnej w Polsce. Aspekty prawno-finansowe*, red. W. Miemiec, Wrocław 2012, s. 155–186; *Budżet zadaniowy w jednostkach samorządu terytorialnego: perspektywy i ograniczenia [w:] Finanse samorządowe po 25 latach samorządności. Diagnoza i perspektywy*, Warszawa 2015, s. 115–126; *Dochody własne samorządów województw i powiatów jako element systemu prawa finansów samorządowych [w:] Samorząd z perspektywy dwudziestolecia reformy administracyjnej i terytorialnej*, red. J. Korczak, A. Łysoń, R. Nowakowski, G. Strauchold, Wrocław 2018, s. 185–200.

W tej grupie publikacji należy wskazać także na współautorstwo w trzech różnych komentarzach do ustawy o finansach publicznych: M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach*

publicznych. Komentarz, Wrocław 2010, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2019 i 2020, oraz współautorstwo z K. Sawicką [w:] *Konstytucja RP*, t. 2, *Komentarz: art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.

Praca *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych* (Wrocław 2005) stanowi niezwykle cenne studium nie tylko teoretycznoprawne, ale i praktyczne, oparte na dogłębnej, krytycznej analizie oraz umiejętności łączenia zagadnień teoretycznych z potrzebami praktyki finansowej.

Drugim obszarem zainteresowań naukowych Pani Profesor jest problematyka prawa podatkowego. Wśród licznych publikacji z tego zakresu badawczego można wymienić takie, jak: *Podatek akcyzowy* [w:] *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2012, s. 219–236; *Podatek od czynności cywilnoprawnych* [w:] *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2012, s. 262–268; *Usługi jako przedmiot podatku od towarów i usług w Polsce*, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2012/3, s. 339–352; *Procesowe gwarancje podatnika związane z prawem do załatwienia sprawy w rozsądnym terminie* [w:] *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, red. W. Miemiec, K. Sawicka, Warszawa 2014, s. 170–179; *Opodatkowanie przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2015/103, s. 263–275; *Tax Optimization: the Use of Methods and Rates of Depreciation of Fixed Assets* [w:] *Contemporary issues in economy – market or government?: 8th International Conference on Applied Economics: 18–19.06.2015*, ed. A.P. Balcerzak, Toruń 2015, s. 238; *Zasady opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości przez osoby nie prowadzące działalności gospodarczej: streszczenie opracowania* [w:] *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové uniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác. 2. diel = Tax law vs tax frauds and tax evasion: non-conference proceedings of scientific papers*, vol. 2, Košice 2015, s. 45–56.

Trzecim obszarem zainteresowań badawczych Pani Profesor Wiesławy Miemiec są zagadnienia prawne finansowania zamówień publicznych i odpowiedzialności powstałej w związku z naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. Problematyka ta była podejmowana wielokrotnie przez Panią Profesor w takich publikacjach, jak: *Sankcje z tytułu niewłaściwego pobierania i wykorzystania środków przeznaczonych na finansowanie programów z udziałem bezzwrotnych środków europejskich* [w:] *Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wójtowicz*, Lublin 2011, s. 293–304; *Konsekwencje naruszania dyscypliny finansów publicznych w związku z udzieleniem zamówienia publicznego* [w:] *Zamówienia publiczne jako przedmiot regulacji prawnej*, red. M. Guziński, Wrocław 2012, s. 211–247; *Konsekwencje nieprawidłowego wykorzystania*

bezzwrotnych środków unijnych w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych [w:] Europejskie bezzwrotne źródła finansowania polityki regionalnej w Polsce. Aspekty prawno-finansowe, red. W. Miemiec, Wrocław 2012, s. 271–289; *Zagadnienia finansowoprawne zamówień publicznych w działalności jednostek samorządu terytorialnego*, Wrocław 2013; *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych będąca rezultatem zawartej umowy o udzielenie zamówienia publicznego [w:] Dyscyplina finansów publicznych. Narzędzie prawidłowej gospodarki sektora publicznego*, red. M. Smaga, M. Winiarz, Kraków 2013, s. 241–253.

Pani Profesor Wiesława Miemiec uczestniczyła w wielu krajowych i międzynarodowych konferencjach poświęconych tematyce prawa finansowego. Intensywnie współpracowała z Kołem Naukowym KPF „Fiskus”, patronując organizowanym przez nie konferencjom naukowym.

Od wielu lat Pani Profesor Wiesława Miemiec prowadzi seminaria doktoranckie w zakresie prawa finansowego. Była promotorem 6 prac doktorskich, recenzentem w 16 przewodach doktorskich i w 7 habilitacjach. Czterokrotnie powoływana była też na recenzenta w sprawach dotyczących nadania tytułu naukowego profesora bądź powołania na stanowisko profesora nadzwyczajnego.

Jako Kierownik w Katedrze Prawa Finansowego wspierała w pracach naukowych wszystkich pracowników, w tym adiunktów, z których siedmiu uzyskało stopień doktora habilitowanego, a dwóch tytuł profesora zwyczajnego.

Pani Profesor Wiesława Miemiec jest cenionym dydaktykiem i w dyskusjach naukowych zawsze chętnie dzieliła się swoimi doświadczeniami. Co najważniejsze jednak, Pani Profesor jest twórcą, który odciska istotny ślad w polskiej nauce i myśleniu o prawie finansowym. Pod jej redakcją naukową został wydany podręcznik akademicki *Prawo finansów publicznych z kazusami i pytaniami*, Warszawa 2018 i 2020.

Uśmiechnięta, charyzmatyczna, bezkompromisowa w dążeniu do ideału i sprawiedliwości, zawsze skłonna do pomocy innym. Niestrudzona w walce o dobro całego Uniwersytetu Wrocławskiego i współpracowników. Każdego dnia z oddaniem poświęcała się działaniom na rzecz uczelni.

Obejmując kilka lat temu funkcję prorektora ds. finansów i rozwoju, przyjęła z woli wspólnoty akademickiej ogromne zobowiązanie. Każdy bowiem, komu dane jest być przewodnikiem, bierze odpowiedzialność za tych, których poprowadzi. Brzemie odpowiedzialności nie było jednak przeszkodą. Przez te lata udało się Jej bowiem odnaleźć i zaprosić do współpracy wyjątkowych ludzi. Stało się tak dlatego, że od początku jej ciężkiej pracy na rzecz naszej *Alma Mater* Pani Profesor Wiesława Miemiec kieruje się przekonaniem, że ludzie są najważniejsi. Czym bowiem byłaby *Universitas* bez ludzi?

Niezwykle istotnymi przedsięwzięciami podjętymi przez Panią Profesor Wiesławę Miemiec były odnowienie najbardziej okazałej Auli Uniwersytetu – Auli Leopoldina, jak również restauracja obserwatorium astronomicznego w Białkowie. Jest to stacja obserwacyjno-badawcza Instytutu Astronomicznego Uniwersytetu Wrocławskiego, gdzie znajdują się dwa teleskopy oraz największy na świecie koronograf. Kluczową sprawą była zawsze dla Pani Profesor stabilność finansowa uczelni. Choć warunki zewnętrzne nie były łatwe, a potrzeby rozwojowe ogromne, uczelnia za czasów kadencji Pani Profesor Wiesławy Miemiec zawsze była w dobrej kondycji finansowej pomimo znacznych obciążeń inwestycyjnych i remontowych. Niezależnie od zmieniających się decyzji organów zewnętrznych wobec uczelni jak i zmiany przepisów w zakresie wysokości przyznawanych dotacji udało się zrealizować większość inwestycji. Wielokrotnie dawała wyraz temu, że dobro Uniwersytetu stawia na pierwszej pozycji, niezależnie od przeciwności, z którymi ludzie niezwykle, społecznie zaangażowani zawsze się muszą mierzyć. Dokonania Jubilatki potwierdzają także doskonałą umiejętność współpracy z samorządem terytorialnym, dla którego zawsze była i jest mądrym głosem doradczym.

Prywatnie Pani Profesor Wiesława Miemiec jest zapaloną podróżniczką. Zwiedziła niemal wszystkie kontynenty, a pozostała przed Nią tylko Antarktyda (*quod est impossibile*). Od wielu lat jest szczęśliwą mężatką. Jej mąż Marcin Miemiec jest profesorem na Uniwersytecie Wrocławskim, kierownikiem Zakładu Prawa Administracyjnego na Wydziale Prawa Administracji i Ekonomii oraz sędzią w stanie spoczynku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu. Ich córka Małgorzata jest lekarzem, a zięć Grzegorz informatykiem. Pani Profesor ma dwoje wnucząt – Marie i Martina.

Pani Profesor Wiesława Miemiec wielu z nas wskazała drogę i dała przykład, że można nie tylko budować rangę naukową uczelni, lecz także integrować środowisko akademickie w skali całego kraju. Obie misje z powodzeniem zrealizowała, a ta obszerna księga jest tego kolejnym potwierdzeniem i zarazem pamiątką dobrze spełnionego życia zawodowego.

Wszystkie lata spędzone w służbie dla społeczności akademickiej spowodowały, że dla nas, kolegów i koleżanek, Pani Profesor Wiesława Miemiec zawsze pozostanie na posterunku jako silna, niestrudzona i wyjątkowa osobowość naszej *Alma Mater*, towarzysząc nam w dalszej naukowej podróży. Dziękujemy i prosimy o kontynuację.

Katarzyna Kopyściańska
Patrycja Zawadzka

PROFESOR WIESŁAWA MIEMIEC
— PROMOTOR PRAC DOKTORSKICH

- Magdalena Kowalska, *Ustalenie zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych* (2012)
- Agnieszka Kowalska, *Gwarancje prawno-procesowe podatnika w postępowaniu podatkowym* (2012)
- Dariusz Zając, *Kwalifikowalność wydatków publicznych finansowanych z bez-zwrotnych środków europejskich w ramach regionalnych programów operacyjnych* (2014)
- Przemysław Pest, *Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych* (2014)
- Paweł Lenio, *Publicznoprawne źródła finansowania ochrony zdrowia w Polsce* (2017)

BIBLIOGRAFIA DOROBKU NAUKOWEGO

I. Książki oraz udział w pracach zbiorowych

- Objaśnienia do art. 117–121 [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2020, s. 743–764
- Objaśnienia do art. 162–173 [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2020, s. 946–1002
- Objaśnienia do art. 177–180 [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2020, s. 1013–1030
- Objaśnienia do art. 202–210 [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2020, s. 1110–1157
- Prawo finansów publicznych z kazusami i pytaniami (praca zbiorowa)*, Warszawa 2020, ss. 540 (red.)
- Ewolucja pozycji prawnej użytkownika zakładu administracyjnego (współaut. M. Miemiec) [w:] Jednostka wobec władczej ingerencji organów administracji publicznej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Barbarze Adamiak*, red. J. Korczak, K. Sobieralski, Wrocław 2019, s. 359–374
- Objaśnienia do art. 117–121 [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2019, s. 732–753
- Objaśnienia do art. 162–173 [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2019, s. 932–989
- Objaśnienia do art. 177–180 [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2019, s. 1000–1017
- Objaśnienia do art. 202–210 [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2019, s. 1097–1144
- Opodatkowanie kryptowalut (współaut. K. Kopyściańska) [w:] Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 1, red. J. Głuchowski, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, A. Nita, A. Olesińska, Warszawa 2019, s. 322–335
- The application of in-house procurement by municipalities in municipal services management [w:] European financial law in times of crisis of the European Union*, red. G. Hulkó, V. Roman, D. Campus, Budapest 2019, s. 411–422

- Debt and deficit of local government units in Poland* [w:] *Unione europea e governi territoriali. Risorse, vincoli e controlli*, red. M.G. Nacci, A.M. Nico, E. Trigiani, Bari 2018, s. 81–90
- Depreciation methods and rates as an instrument of optimization of direct taxes* [w:] *Optimization of organization and legal solutions concerning public revenues and expenditures in public interest : (conference proceedings)*, red. E. Lotko, U.K. Zawadzka-Pąk, M. Radvan, Białystok–Wilno 2018, s. 729–744
- Dochody własne samorządów województw i powiatów jako element systemu prawa finansów samorządowych* [w:] *Samorząd z perspektywy dwudziestolecia reformy administracyjnej i terytorialnej*, red. J. Korczak, A. Łysoń, R. Nowakowski, G. Strauchold, Wrocław 2018, s. 185–200
- Prawo finansów publicznych z kasami i pytaniami* (praca zbiorowa), Warszawa 2018, ss. 460 (red.)
- Administracja podatkowa w Republice Federalnej Niemiec* (współaut. M. Miemieć) [w:] *Księga jubileuszowa ku czci profesor Krystyny Sawickiej. Gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprawne*, Wrocław 2017, s. 579–589
- Księga jubileuszowa ku czci profesor Krystyny Sawickiej. Gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprawne*, red. W. Miemieć, P. Borszowski, R. Kowalczyk, P. Pest, Wrocław 2017, ss. 597
- Profesor Krystyna Sawicka – sylwetka Jubilatki* [w:] *Księga jubileuszowa ku czci profesor Krystyny Sawickiej. Gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprawne*, red. W. Miemieć, P. Borszowski, R. Kowalczyk, P. Pest, Wrocław 2017, s. 9–14
- Sources of health care financing in Sweden and Poland* (współaut. P. Lenio) [w:] *Interaction of law and economics 2017. Conference proceedings*, red. I. Pařízková, E. Tomášková, Brno 2017, s. 171–190
- The development of agricultural production and refund of excise tax* (współaut. P. Pest) [w:] *Essential problems with taxation of agricultural*, red. M. Burzec, P. Smoleń, Lublin 2017, s. 91–100
- Art. 221 [Inicjatywa ustawodawcza w zakresie ustawy budżetowej] (współaut. K. Sawicka) [w:] *Konstytucja RP, t. 2, Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1546–1557
- Art. 222 [Termin przedłożenia Sejmowi projektu budżetu] (współaut. K. Sawicka) [w:] *Konstytucja RP, t. 2, Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1557–1565
- Art. 224 [Podpisanie ustawy przez Prezydenta] (współaut. K. Sawicka) [w:] *Konstytucja RP, t. 2, Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1574–1581
- Art. 225 [Skrócenie kadencji Sejmu w razie braku uchwalonego budżetu] (współaut. K. Sawicka) [w:] *Konstytucja RP, t. 2, Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1581–1589

- Art. 226 [Sprawozdanie RM z wykonania ustawy budżetowej; absolutorium dla rządu] (współaut. K. Sawicka) [w:] *Konstytucja RP*, t. 2, Komentarz do art. 87–243, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1589–1601
- Klauzula obejścia prawa podatkowego [w:] *Na styku prawa karnego i prawa o wykroczeniach. Zagadnienia materialnoprawne oraz procesowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Markowi Bojarskiemu*, t. 2, red. J. Sawicki, K. Łucarz, Wrocław 2016, s. 230–239
- Korekta finansowa w realizacji programów z zakresu polityki spójności w perspektywie finansowej 2014–2020 [w:] *Zagadnienia prawnofinansowe*, red. J. Salachna, K. Stelmaszczyk, P. Borszowski, Wałbrzych 2016, s. 33–58
- Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych i zasady determinujące jej ponoszenie [w:] *Dny práva 2015 – Days of law 2015. Část 5, Dohled, dozor, kontrola ve veřejné finanční činnosti* [Dokument elektroniczny], red. P. Mrkývka, D. Czudek, J. Valdhans, Brno 2016, s. 255–270
- Sistema constitucional tributária da Polônia [w:] *Polska i Brazylia. Democracia e direitos fundamentais no constitucionalismo emergente*, red. K. Complak, M.A. Maliska, Curitiba 2016, s. 121–128
- Accountability of the director and employees for the infringement of public finance discipline in connection with awarding public procurement [w:] *System of financial law. General part. Conference proceedings*, red. P. Mrkývka, Brno 2015, s. 372–386
- Budżet zadaniowy w jednostkach samorządu terytorialnego. Perspektywy i ograniczenia [w:] *Finanse samorządowe po 25 latach samorządności. Diagnoza i perspektywy*, Warszawa 2015, red. W. Miemiec, s. 115–126
- Finanse samorządowe po 25 latach samorządności. Diagnoza i perspektywy, Warszawa 2015, ss. 545 (red.)
- „Janosikowe” a standardy dotyczące procedur wyrównawczych w Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego (współaut. P. Pest) [w:] *Europejska Karta Samorządu Lokalnego a prawo samorządu terytorialnego*, red. M. Ofiarska, Szczecin 2015, s. 289–321
- Nieprawidłowości w realizacji projektu jako podstawa korekty ustalającej zwrot bezzwrotnych środków polityki spójności w nowej perspektywie finansowej w latach 2014–2020 [w:] *Problemy współczesnego prawa karnego i polityki kryminalnej. Księga jubileuszowa Profesor Zofii Sienkiewicz*, red. M. Bojarski, J. Brzezińska, K. Łucarz, Wrocław 2015, s. 511–523
- Skrócenie kadencji sejmu w świetle art. 225 Konstytucji RP [w:] *Ewolucja państwowości w Brazylii, Polsce i Eurazji*, red. M.A. Maliska, K. Complak, Wrocław 2015, s. 107–117
- Tax Optimization : the Use of Methods and Rates of Depreciation of Fixed Assets [w:] *Contemporary issues in economy – market or government? 8th International Conference on Applied Economics: 18–19 June 2015*, red. A.P. Balcerzak, Toruń 2015, s. 238

- Wieloletnia prognoza finansowa a planowanie zamówień publicznych przez jednostki samorządu terytorialnego* [w:] *Prawo i administracja dla regionu*. Nr 2, *Zagadnienia prawne, ekonomiczne i społeczne*, red. P. Borszowski, P. Szymaniec, T. Moskal, Wałbrzych 2015, s. 123–135
- Wyrównywanie poziome dochodów jednostek samorządu terytorialnego („jano-sikowe”) w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego* (współaut. P. Pest) [w:] *Dyscyplina finansów publicznych. Doktryna, orzecznictwo, praktyka*, red. M. Smaga, M. Winiarz, Warszawa 2015, s. 376–388
- Zasady opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości przez osoby nie prowadzące działalności gospodarczej. Streszczenie opracowania* [w:] *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové uniky. Nekonenčný zborník vedeckých prác. 2. diel. Tax law vs tax frauds and tax evasion. Non-conference proceedings of scientific papers*, vol. 2, Košice 2015, s. 45–56
- Institucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, red. W. Miemieć, K. Sawicka, Warszawa 2014, ss. 751
- Procesowe gwarancje podatnika związane z prawem do załatwienia sprawy w rozsądnym terminie* (współaut. A. Kowalska) [w:] *Institucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, red. W. Miemieć, K. Sawicka, Warszawa 2014, s. 170–179
- Konstytucyjność regulacji normującej sytuację wnioskodawców w procedurze naboru projektów w systemach realizacji programów operacyjnych według orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego* (współaut. P. Pest) [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe. Zjazd Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego*, Łódź, 5–6 czerwca 2012 r., red. I. Mirek, T. Nowak, Łódź 2013, s. 71–83
- Normatywne kryteria wyrównywania poziomego dochodów gmin i powiatów* (współaut. P. Pest) [w:] *Samorząd, finanse, nadzór i kontrola. XX-lecie regionalnych izb obrachunkowych*, red. R.P. Krawczyk, M. Stec, Warszawa 2013, s. 105–127
- Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych będąca rezultatem zawartej umowy o udzielenie zamówienia publicznego* [w:] *Dyscyplina finansów publicznych. Narzędzia prawidłowej gospodarki sektora publicznego*, red. M. Smaga, M. Winiarz, Kraków 2013, s. 241–253
- Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z tytułu czynów poprzedzających zawarcie umowy o udzielenie zamówienia publicznego* [w:] *Kontrola zamówień publicznych. VI konferencja naukowa 17–18 czerwca 2013 r.*, Wrocław, red. T. Kocowski, J. Sadowy, Wrocław–Warszawa 2013, s. 49–57
- Osnovnye principy tolkovaniâ nalogovogo zakonodatel'stva posle vstupleniâ Pol'shi v Evropejskij Soûz* [w:] *Ťridičeskie obrazovanie : tradicii i novacii : sbornik naučnyh statej*, red. N.V. Sil'čenko, Grodno 2013, s. 218–226

- Podatek akcyzowy* [w:] *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2013, s. 274–297
- Prawo finansowe* (praca zbiorowa), Warszawa 2013, ss. 736
- Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013, ss. 311 (współaut. K. Sawicka, M. Miemiec)
- Zagadnienia finansowoprawne zamówień publicznych w działalności jednostek samorządu terytorialnego*, Wrocław 2013, ss. 278
- Budżet środków europejskich jako podstawowe źródło finansowania projektów z udziałem bezzwrotnych środków unijnych* [w:] *Europejskie bezzwrotne źródła finansowania polityki regionalnej w Polsce. Aspekty prawno-finansowe*, red. W. Miemiec, Wrocław 2012, s. 155–181
- Dopuszczalność drogi przed sądem administracyjnym w postępowaniu aplikacyjnym o bezzwrotne środki unijne* [w:] *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, Kraków 2012, s. 273–282
- Europejskie bezzwrotne źródła finansowania polityki regionalnej w Polsce. Aspekty prawno-finansowe*, Wrocław 2012, ss. 362 (red.)
- Formy wykorzystywania bezzwrotnych środków unijnych* [w:] *Europejskie bezzwrotne źródła finansowania polityki regionalnej w Polsce. Aspekty prawno-finansowe*, red. W. Miemiec, Wrocław 2012, s. 189–191
- Konsekwencje naruszania dyscypliny finansów publicznych w związku z udzieleniem zamówienia publicznego* [w:] *Zamówienia publiczne jako przedmiot regulacji prawnej*, red. M. Guziński, Wrocław 2012, s. 211–247
- Konsekwencje nieprawidłowego wykorzystania bezzwrotnych środków unijnych w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* [w:] *Europejskie bezzwrotne źródła finansowania polityki regionalnej w Polsce. Aspekty prawno-finansowe*, red. W. Miemiec, Wrocław 2012, s. 271–289
- Podatek akcyzowy* [w:] *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2012, s. 219–236
- Podatek od czynności cywilnoprawnych* [w:] *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2012, s. 262–268
- Podatek od środków transportowych* [w:] *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2012, s. 248–252
- Podatek tonażowy* [w:] *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2012, s. 252–255
- Prawo gminy niemieckiej do nakładania podatków miejscowych* [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, red. L. Etel, M. Tyńiewicz, Białystok 2012, s. 252–260
- Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, ss. 510 (współaut. A. Buczek, A. Huchla)

- Rola Banku Gospodarstwa Krajowego w realizacji płatności* [w:] *Europejskie bez-zwrotne źródła finansowania polityki regionalnej w Polsce. Aspekty prawno-finansowe*, red. W. Miemiec, Wrocław 2012, s. 209–211
- Stosowanie prawa podatkowego przez gminne organy podatkowe. Wybrane za-gadnienia* [w:] *Problemy pravotvorčestva i pravoprimeneniâ v gosudarstvah Central'noj i Vostočnoj Evropy. Sbornik naučnyh statej*, Minsk 2012, s. 134–138
- Zlecenie płatności i jego rola w przepływie środków unijnych* [w:] *Europejskie bez-zwrotne źródła finansowania polityki regionalnej w Polsce. Aspekty prawno-finansowe*, red. W. Miemiec, Wrocław 2012, s. 203–208
- Kategoria kredytu i pożyczki jako tytułów zaliczanych do państwowego długu pub-licznego w ustawie o finansach publicznych i w rozporządzeniu wydanym na jej podstawie* [w:] *Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji de-ficytu i długu publicznego*, red. J. Szołno-Koguc, A. Pomorska, Warsza-wa 2011, s. 183–196
- Prawo finansowe* (praca zbiorowa), Warszawa 2011, ss. 635
- Sankcje z tytułu niewłaściwego pobierania i wykorzystania środków przeznaczonych na finansowanie programów z udziałem bezzwrotnych środków europejskich* [w:] *Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wójtowicz*, red. A. Po-morska [i in.], Lublin 2011, s. 293–304
- Zasady i zakres przyznawania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialne-go, objętych nadzorem Regionalnych Izb Obrachunkowych* [w:] *Ekologiczne, prawovye i medicinskie aspekty bioèetiki i biobezopasnosti. Sbornik naučnyh statej*, Grodno 2011, s. 78–86
- Budżet środków europejskich. Wybrane zagadnienia finansowo-prawne* [w:] *System finansów publicznych*, red. A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński, Warszawa–Gdańsk 2010, s. 205–219
- Komentarz do ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. [Art 4, art. 11 ust. 1 pkt 1, 2, 4 oraz ust. 2–4, art. 12]* [w:] *Regionalne izby obrachunkowe. Charak-terystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, red. M. Stec, Warszawa 2010, s. 238–240
- Nadzór regionalnych izb obrachunkowych nad działalnością samorządu terytorial-nego w sferze budżetowej (współaut. M. Miemiec)* [w:] *Wyższa Szkoła Ad-ministracji Publicznej w Szczecinie 1995–2010. Księga jubileuszowa*, Szczecin 2010, s. 118–139
- Podatek akcyzowy* [w:] *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkowski, Warsza-wa 2010, s. 214–225
- Podatek od czynności cywilnoprawnych* [w:] *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwon-kowski, Warszawa 2010, s. 250–255
- Podatek od środków transportowych* [w:] *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkow-ski, Warszawa 2010, s. 237–241

- Podatek tonażowy* [w:] *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2010, s. 241–243
- Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wrocław 2010, ss. 814 (współaut. M. Karlikowska, Z. Ofiarski, K. Sawicka)
- Zasady pozyskiwania i wykorzystania bezzwrotnych środków zagranicznych* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 2, *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2010, s. 347–393
- Administracyjnoprawne oraz finansowoprawne aspekty wykonywania przez gminę niemiecką zadań z zakresu administracji świadczącej* (współaut. M. Miemiec) [w:] *Inwestycje samorządu terytorialnego*, Szczecin 2009, s. 97–116
- Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, ss. 510 (red.)
- Reformowanie administracji publicznej* (współaut. M. Miemiec) [w:] *Między tradycją a przyszłością w nauce prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Janowi Bociowi*, red. J. Supernat, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2009/3168, s. 483–495
- Władztwo podatkowe gminy niemieckiej* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemiec, Wrocław 2009, s. 320–328
- Wybrane zagadnienia odpisu od należnego podatku dochodowego od osób fizycznych na rzecz organizacji pożytku publicznego* [w:] *Prawna działalność instytucji społeczeństwa obywatelskiego*, red. J. Blicharz, J. Boć, Wrocław 2009, s. 357–365
- Dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego pochodzące z budżetu UE oraz innych źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi* [w:] *Finanse samorządowe 2008. 410 pytań i odpowiedzi. Wzory uchwał, deklaracji, decyzji*, red. C. Kosikowski, Warszawa 2008, s. 237–254
- Finansowanie rozwoju regionalnego oraz regionalna pomoc publiczna ze środków krajowych. Do kogo gminy oraz ich związki mają składać wnioski o udzielenie kredytu na pokrycie kosztów przygotowania projektów inwestycji komunalnych przewidzianych do współfinansowania z funduszy Unii Europejskiej i jaki jest ich zakres? Jakimi kryteriami kieruje się Bank Gospodarstwa Krajowego przy ocenie wniosków o udzielenie kredytu i na jakich zasadach gminy lub ich związki mogą uzyskać kredyt z Funduszu Rozwoju Inwestycji Komunalnych* [w:] *Finanse samorządowe 2008. 410 pytań i odpowiedzi. Wzory uchwał, deklaracji, decyzji*, red. C. Kosikowski, Warszawa 2008, s. 359–379
- Finanse samorządowe 2008. 410 pytań i odpowiedzi. Wzory uchwał, deklaracji, decyzji* (praca zbiorowa, red. C. Kosikowski, Warszawa 2008, ss. 593
- Finanse Wspólnoty Europejskiej jako źródło finansowania wydatków publicznych i prywatnych w Polsce* [w:] *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, red. J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szołno-Koguc, Lublin 2008, s. 468–478

- Kompetencje organów jednostek samorządu terytorialnego związane z pozyskiwaniem środków budżetowych Unii Europejskiej* [w:] *Zagadnienia prawne finansów i gospodarki samorządu terytorialnego*, red. A. Borodo, Toruń 2008, s. 51–70
- Odpowiedzialność za naruszenie prawa zamówień publicznych. Odpowiedzialność podmiotów sektora finansów publicznych za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w związku z postępowaniem o udzielenie zamówienia publicznego* [w:] *Prawo zamówień publicznych*, red. M. Guziński, Wrocław 2008, s. 193–205
- Ogólne zasady kwalifikowalności wydatków dokonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego w związku z finansowaniem projektów i programów ze środków funduszy strukturalnych i Funduszy Spójności Unii Europejskiej* [w:] *Samorząd terytorialny w zintegrowanej Europie. IV Forum Samorządowe*, red. B. Filipiak, A. Szewczuk, Szczecin 2008, s. 255–265
- Zasady pionowego wyrównywania finansowego w gminach w formie subwencji ogólnej* [w:] *II Lubuskie Forum Samorządu Terytorialnego. Konferencja naukowa. Referaty*, Sulechów 2008, s. 165–180
- Instrumenty finansowoprawne determinujące prawo studenta do bezzwrotnej pomocy materialnej w uczelni publicznej* [w:] *Nowe prawo o szkolnictwie wyższym a podmiotowość studenta*, red. A. Szadok-Bratuń, Wrocław 2007, s. 147–157
- Konstytucyjne zasady ochrony podatnika* [w:] *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2007, s. 59–67
- Nowe regulacje prawne determinujące wykorzystywanie przez jednostki samorządu terytorialnego środków pieniężnych pochodzących z budżetu Unii Europejskiej w latach 2007–2013* [w:] *Problematyka funkcjonowania samorządu terytorialnego*, red. Z. Ofiarski [i in.], Szczecin 2007, s. 83–96
- Pożyczki dla jednostek samorządu terytorialnego przekazywane w ramach postępowań naprawczych lub ostrożnościowych* [w:] *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, red. L. Patrzalek, Poznań–Wrocław 2007, s. 277–287
- Przesłanki stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych* [w:] *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Lublin 2007, s. 103–112
- Zadania nadzorcze regionalnych izb obrachunkowych wobec projektów i programów jednostek samorządu terytorialnego finansowanych z udziałem środków Unii Europejskiej* [w:] *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, red. R. Hauser, Z. Janku, J. Małecki, Poznań 2007, s. 115–128
- Dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego pochodzące z budżetu UE oraz innych źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi* [w:] *Finanse sa-*

- morządowe 2006. 400 pytań i odpowiedzi. Wzory uchwał, deklaracji, decyzji, red. C. Kosikowski, Warszawa 2006, s. 247–265
- Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego, Wrocław 2006, ss. 517
- Obowiązki budżetowe jednostek samorządu terytorialnego jako beneficjentów pomocy finansowej udzielonej z budżetu Unii Europejskiej [w:] Aktualne problemy finansów lokalnych i regionalnych w Polsce i innych krajach Unii Europejskiej, red. E. Chojna-Duch, Warszawa 2006, s. 109–123
- Pravo podatkové (praca zbiorowa), Warszawa 2006, ss. 521
- Zakaz dyskryminacji podatkowej w traktacie o utworzeniu Wspólnoty Europejskiej [w:] *Finansovoe pravotvorčestvo i pravoprinenenie v gosudarstvah Central'noj i Vostočnoj Evropy. Materialy mezhdunarodnoy naučno-praktičeskoj konferencii*, 16–17 sentâbrâ 2006 g., Grodno, Respublika Belaruc', Grodno 2006, s. 61–68
- Dochody budżetu j.s.t. pochodzące ze źródeł zagranicznych, w tym także z budżetu UE [w:] *Finanse samorządowe 2005. 395 pytań i odpowiedzi. Wzory uchwał, deklaracji i decyzji*, red. C. Kosikowski, Warszawa 2005, s. 235–260
- Jednostki samorządu terytorialnego a podatek od towarów i usług (współaut. E. Kontek) [w:] *Samorządowy poradnik budżetowy na 2005 rok*, red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 2005, s. 289–298
- Konsekwencje zmian ustawy o finansach publicznych dla gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego [w:] *Samorządowy poradnik budżetowy na 2005 rok*, red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 2005, s. 7–14
- Ochrona samodzielności finansowej gminy w zakresie jej dochodów publicznoprawnych realizowana przez Trybunał Konstytucyjny [w:] *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne. Ogólnopolska konferencja naukowa*, red. K. Święch, A. Zalcewicz, Szczecin 2005, s. 475–486
- Pożyczka z budżetu państwa jako źródło finansowania deficytu budżetowego w jednostkach samorządu terytorialnego [w:] *Samorząd terytorialny w zintegrowanej Europie*, t. 1, red. B. Filipiak, A. Szewczuk, Szczecin 2005, s. 369–378
- Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych, Wrocław 2005, ss. 238
- Rachunek dochodów własnych w samorządowych jednostkach budżetowych [w:] *Samorząd terytorialny w zintegrowanej Europie. II Forum Samorządowe*, red. B. Filipiak, A. Szewczuk, Szczecin 2005, s. 479–488
- Samorządowy poradnik budżetowy na 2005 rok, red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 2005, ss. 334
- Władztwo podatkowe gminy – wybrane zagadnienia finansowoprawne [w:] *Finanse samorządu terytorialnego : (zagadnienia wybrane)*, red. L. Patrzalek, Poznań–Wrocław 2005, s. 199–214
- Zakres przedmiotowy odpowiedzialności za naruszenie dyscyplin finansów publicznych w związku z udzieleniem zamówienia publicznego (współaut. I. Bendorf-Bundorf) [w:] *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji*

- wydatków publicznych, t. 2, *Kontrowersje wokół wydatkowania środków publicznych w wybranych dziedzinach funkcjonowania państwa i gospodarki narodowej*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Lublin, 2005, s. 119–126
- Ewolucja charakteru prawnego subwencji ogólnej w Polsce [w:] Polska samorządność w integrującej się Europie. I Forum Samorządowe, Szczecin, 19–20 kwietnia 2004, Szczecin 2004, s. 357–366*
- Status gminy w konstrukcji polskiego podatku od towarów i usług oraz w VI Dyrektywie Rady UE dotyczącej podatku od wartości dodanej (VAT) [w:] Gosudarstvenno-pravovoe stroitel'stvo v Respublike Belarus' v kontekste evropejskih pravovyh processov. Materiały mezhdunarodnoy naučnoj konferencii, 20–21 marca 2004 g., Grodno, Republika Belarus', Č. 1, Grodno 2004, s. 127–133*
- System finansów lokalnych w Polsce a współfinansowanie projektów i programów realizowanych przy udziale środków Unii Europejskiej [w:] Finanse samorządów terytorialnych a współfinansowanie projektów europejskich. Partnerstwo publiczno-prywatne (PPP). Konferencja Naukowa, Zielona Góra–Sulechów, 26 października 2004 r., red. J.P. Tarno, Zielona Góra–Sulechów 2004, s. 29–42*
- Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego – podstawowe założenia [w:] Samorządowy poradnik budżetowy na 2004 rok, red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 2004, s. 18–26*
- Zakres podmiotowy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania [w:] Polski system podatkowy. Założenia a praktyka, red. A. Pomorska, Lublin 2004, s. 196–210*
- Pojęcie systemu finansowego samorządu terytorialnego i jego podstawy prawne [w:] Samorządowy poradnik budżetowy na 2003 rok, red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 2003, s. 7–17*
- Wybrane zagadnienia systemu finansowego samorządu terytorialnego i jego podstaw prawnych [w:] Studia nad samorządem terytorialnym, red. A. Błaś, Wrocław 2002, s. 194–206*
- Komentarz do ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (współaut. J. Boć, J. Korczak, P. Lisowski, M. Miemiec) [w:] Powiat. Z teorii, kompetencje, komentarz, red. J. Boć, Wrocław 2001, s. 343–545*
- Ogólna charakterystyka systemu finansowego powiatu i jego podstaw prawnych [w:] Powiat. Z teorii, kompetencje, komentarz, red. J. Boć, Wrocław 2001, s. 119–128*
- Wybrane zagadnienia pojęcia deficytu budżetowego gminy i źródeł jego finansowania [w:] Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 154–167*

- Dochody powiatu [w:] Prawne i finansowe aspekty funkcjonowania samorządu terytorialnego*, t. 2, *Finanse i budżety samorządów*, red. S. Dolata, Opole 2000, s. 157–176
- Przeznaczenie środków subwencji ogólnej przez jednostki samorządu terytorialnego [w:] Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków. Ogólnopolska Konferencja Katedr Prawa Finansowego*, Kraków, 21–23 października 1999 r., red. A. Kostecki, Kraków 2000, s. 268–272
- Gmina jako uczestnik postępowania administracyjnego (współaut. M. Miemiec) [w:] Administracja publiczna w państwie prawa. Księga jubileuszowa dla profesora Jana Jendrośki*, red. B. Adamiak [i in.], Wrocław 1999, s. 239–253
- Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku (praca zbiorowa)*, Wrocław 1998, ss. 360
- Kryteria objętych subwencją w Polsce [w:] Funkcjonowanie samorządu terytorialnego – doświadczenia i perspektywy*, t. 2, red. S. Dolata, Opole 1998, s. 97–109
- Absolutorium komunalne [w:] Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 r. Zagadnienia ustrojowe i prawno-finansowe*, red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 1997, s. 347–354
- Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa gminy [w:] Problemy finansów samorządu terytorialnego. Materiały ogólnopolskiej konferencji*, Toruń 20–21 maja 1996, red. G. Potarzyński, Toruń 1997, s. 67–78
- Europejska karta samorządu terytorialnego jako zespół gwarancji samodzielności finansowej gmin. Wybrane zagadnienia teoretyczno-prawne [w:] Funkcjonowanie samorządu terytorialnego – diagnoza i perspektywy. Międzynarodowa konferencja naukowa, Opole–Pokrzywna 17–19 maja 1997 r.*, red. S. Dolata, Opole 1997, s. 201–218
- Konstytucyjne gwarancje samodzielności samorządu terytorialnego (współaut. M. Miemiec) [w:] Przeobrażenia we współczesnym prawie administracyjnym i w nauce administracji*, red. A. Błaś, Wrocław 1997, s. 151–171
- Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 r. Zagadnienia ustrojowe i prawno-finansowe*, red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 1997, ss. 440
- Struktura budżetu gminy [w:] Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 r. Zagadnienia ustrojowe i prawno-finansowe*, red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 1997, s. 269–284
- Absolutorium komunalne [w:] Samorządowy poradnik budżetowy na 1996 r. Zagadnienia ustrojowe i prawno-finansowe*, red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa, 1996, s. 275–278
- Struktura budżetu gminy [w:] Samorządowy poradnik budżetowy na 1996 r. Zagadnienia ustrojowe i prawno-finansowe*, red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 1996, s. 213–226
- Absolutorium komunalne [w:] Samorządowy poradnik budżetowy na 1995 r.*, red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 1995, s. 245–250

- Struktura budżetu gminy [w:] Samorządowy poradnik budżetowy na 1995 r., red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 1995, s. 141–156*
- Wydatki budżetów terenowych stopnia podstawowego a zasada samodzielności finansowej rad narodowych [w:] Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego : [dedykowane pani Profesor Krystynie Jandy-Jendrośkowej], red. M. Mazurkiewicz, Wrocław 1992, s. 103–112*
- Podstawy finansowo-prawne działalności gospodarczej w gminie [w:] Działalność gospodarcza gmin, Wrocław 1991, s. 66–79*
- Finansowoprawne instrumenty ochrony środowiska w działalności rad narodowych i ich organów wykonawczo-zarządzających [w:] Problematyka badawcza prawa ochrony środowiska Zagadnienia metodologiczne, red. M. Mazurkiewicz, J. Sommer, Wrocław 1990, s. 165–178*
- Publicznoprawne zagadnienia własności komunalnej [w:] Z problemów prawa własności. Konferencja naukowa młodej kadry Wydziału Prawa i Administracji, Wrocław, 1990, s. 5–20*

II. Artykuły w czasopismach polskich i zagranicznych

- Organizacja oraz finansowanie publicznego radia i telewizji w Republice Federalnej Niemiec, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2018/114, s. 167–184 (współaut. M. Miemiec)*
- Wykorzystywanie oleju napędowego do produkcji rolnej a zwrot podatku akcyzowego, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2018/1, s. 9–22 (współaut. P. Pest)*
- Rekompensowanie gminom utraconych dochodów wynikających ze zwolnienia z podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli znajdujących się w parkach narodowych lub rezerwach przyrody, „Samorząd Terytorialny” 2017/9, s. 29–38 (współaut. P. Pest)*
- Wydatki budżetu jednostek samorządu terytorialnego przeznaczone na finansowanie kosztów obsługi długu tych jednostek = Expenditures of local self-government units for financing the public debt service as a particular kind of current expenditures, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2017/485, s. 277–290*
- Budżet zadaniowy jako metoda planowania budżetowego, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2015/100/2, s. 119–321*
- Historia Katedry Prawa Finansowego Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2015/100/2, s. 111–118 (współaut. P. Pest)*
- Opodatkowanie przychodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2015/103, s. 263–275*

- Wadliwe określenie kryteriów oceny ofert jako delikt uzasadniający odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, „Prawo Zamówień Publicznych” 2015/3, s. 136–144
- Wyrównywanie poziome dochodów jednostek samorządu terytorialnego (tzw. janosikowe) – stan obecny i perspektywa, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2015/6, s. 9–24 (współaut. M. Bogucka-Felczak)
- Aspekty publicznoprawne umowy o udzielenie zamówienia publicznego [w:] *Prawo i administracja dla regionu*, „Prawo i Administracja dla Regionu” 2014/1, s. 57–71
- Income of the state budget received from the European Union and principles of its use in financing Polish regional policy, „Publiczne Finanse i Nalogovoe Pravo : Eżegodnik” 2014/4, s. 113–125
- Bases constitucionais do financiamento das unidades do governo local na judicatura do Tribunal Constitucional polonês, „Revista Brasileira de Estudos Constitucionais” 2012/23, s. 557–574
- Przesłanki determinujące zwrot środków przeznaczonych na finansowanie programów realizowanych przez JST z udziałem bezzwrotnych środków europejskich, „Finanse Komunalne” 2012/1–2, s. 34–43
- Usługi jako przedmiot podatku od towarów i usług w Polsce, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze = Vroclavs’ko-L’vivs’kij Ŭridičnij Zbīrnik” 2012/3, s. 339–352
- Bagatoričnij finansovij prognoz – instrument rozširennâ planuvannâ finansovogo upravl’innâ v organah місceвого самоврядування, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze = Vroclavs’ko-L’vivs’kij Ŭridičnij Zbīrnik” 2011/2, s. 33–40
- Czy budżet powiatu w świetle nowej ustawy o finansach publicznych można określić mianem budżetu zadaniowego?, „Zeszyty Naukowe Dolnośląskiej Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Techniki w Polkowicach. Studia z Nauk Społecznych” 2010, s. 163–171
- Pojęcie i podstawowe zasady determinujące odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze = Vroclavs’ko-L’vivs’kij Ŭridičnij Zbīrnik” 2010/1, s. 375–390
- Transfery środków pieniężnych pomiędzy budżetem państwa a budżetami jednostek samorządu terytorialnego : wybrane aspekty finansowoprawne, „Finanse Komunalne” 2010/1, s. 52–75
- Charakter prawny wojewódzkiego funduszu gospodarki zasobem geodezyjnym i kartograficznym i zasady umarzania jego należności, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2008/5, s. 28–35
- Dotacje rozwojowe dla jst [jednostek samorządu terytorialnego], „Finanse Publiczne” 2008/4, s. 35–40
- Podstawowe założenia reformy finansów samorządowych według projektu ustawy o finansach publicznych, „Finanse Komunalne” 2008/10, s. 5–12

- Projekt ustawy budżetowej na rok 2007, „Finanse Publiczne” 2006/1, s. 16–18*
- Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości tzw. budowli energetycznych całkowicie zamortyzowanych przed 1 stycznia 1995 r., „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2005/4, s. 44–50*
- Przekazywanie przez gminę dotacji celowych na rzecz klubów sportowych prowadzących działalność w zakresie sportu kwalifikowanego, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2005/5, s. 63–66*
- Tutela constitucional del contribuyente en Polonia, „Vox Juris” 2005/12, s. 39–54*
- Dochody gmin według nowej regulacji prawnej – wybrane zagadnienia finansowo-prawne, „Finanse Komunalne” 2004/5, s. 5–15*
- Dofinansowanie z budżetu gminy zawodowego klubu sportowego oraz działalności w zakresie sportu amatorskiego, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2004/6, s. 45–50*
- Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości dla domów letniskowych, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2004/3, s. 41–48*
- Wyłączenie opodatkowania podatkiem od nieruchomości działalności gospodarczej polegającej na wynajmie pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych na obszarach wiejskich, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2004/2, s. 51–53*
- Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budynków, budowli i gruntów, które ze względów technicznych nie są wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2003/3, s. 44–47*
- Opodatkowanie tymczasowych obiektów budowlanych, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2003/2, s. 61–64*
- Zakres przedmiotowy podatku rolnego w odniesieniu do gruntów zabudowanych po zmianach od 1 stycznia 2003 r., „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2003/1, s. 61–63*
- Zakres uprawnień rady gminy do ustalenia zasad i trybu udzielania ulg w spłaceniu należności do których nie stosuje się ordynacji podatkowej, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2003/6, s. 87–89*
- Zasady wykorzystywania środków przedakcesyjnych i akcesyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego w Polsce, „Finanse Komunalne” 2003/2, s. 5–21 (współaut. M. Lis)*
- Dopuszczalność zawarcia porozumienia pomiędzy gminą a zakładem pracy chronionej w sprawie zwrotu nienależnie pobranych opłat za zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2002/1, s. 57–59*
- Finansowanie z budżetu gminy szkoły publicznej prowadzonej przez osobę prywatną, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2002/6, s. 54–66 (współaut. M. Mieścic)*
- Karanie osób handlujących na chodnikach i w innych miejscach nie wyznaczonych do handlu, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2002/3, s. 49–53*
- Obowiązek podatkowy w opłacie targowej osób prowadzących działalność handlową przy wykorzystaniu różnych obiektów na targowisku miejskim, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2002/3, s. 58–62*

- Wyrównywanie finansowe budżetu gminy w Republice Federalnej Niemiec, „Finanse Komunalne” 2002/6, s. 7–16
- Zasady ustalania i przekazywania dotacji celowych z budżetu gminy dla szkoły publicznej prowadzonej przez stowarzyszenie, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2002/3, s. 63–66
- Dotacja z budżetu gminy dla szkoły publicznej prowadzonej przez stowarzyszenie, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2001/5, s. 66–70
- Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w związku z realizowaniem działalności gospodarczej w budynku Domu Wczasów Dziecięcych, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2001/6, s. 62–65
- Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w związku z wydobywaniem przez rolnika kruszywa naturalnego na terenie jego gospodarstwa rolnego, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2001/1, s. 47–50
- Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budynku, w którym znajduje się suzarnia cegieł ceramicznych i piec ceramiczny, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2001/2, s. 60–65
- Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości dzierżawców lub najemców nieruchomości, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2001/5, s. 58–62
- Skutki dla Gminnego Funduszu Ochrony Środowiska wydanej bez podstawy prawnej decyzji o ulgach w regulowaniu opłat z tytułu szczególnego korzystania z wód, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2001/1, s. 43–47
- Stawka podatku od nieruchomości – budynku stanowiącego własność spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2001/4, s. 52–57
- Stawka podatku od nieruchomości w stosunku do domów letniskowych, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2001/4, s. 47–51
- Stosowanie ulgi górskiej w podatku rolnym, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2001/4, s. 57–61
- Współfinansowanie przez gminę kosztów funkcjonowania oddziału zamiejscowego szkoły wyższej, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2001/4, s. 44–46
- Wstrzymanie decentralizacji finansów samorządu terytorialnego, „Finanse Komunalne” 2001/5, s. 5–11
- Wykorzystanie dotacji celowej na organizowanie i dotowanie kolejowych przewozów pasażerskich, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2001/5, s. 62–65
- Zaciągnięcie pożyczki przez Związek Gmin, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2001/6, s. 59–62
- Zakres zwolnienia od podatku od nieruchomości sieci energetycznych, instalacji paliwowych oraz instalacji wodno-kanalizacyjnych, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2001/3, s. 71–74
- Źródła pokrycia deficytu. Ostrożność ustawodawcy, „Wspólnota” 2001/12, s. 30–32
- Dopuszczalność dofinansowania postępu biologicznego w rolnictwie z budżetu gminy, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2000/2, s. 11–15

- Forma finansowania komunalnych wydatków na organizowanie i prowadzenie działalności kulturalnej*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2000/2, s. 15–21
- Możliwości finansowania środkami Terenowego Funduszu Ochrony Gruntów Rolnych zadań związanych z obsługą techniczno-finansową Funduszu*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2000/6, s. 47–50
- Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w przypadku działalności polegającej na prowadzeniu kina*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2000/4, s. 56–57
- Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w związku z realizowaniem przez osoby fizyczne na terenie budynku szkoły działalności gospodarczej*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2000/3, s. 49–52
- Ocena legalności uchwały rady miejskiej w sprawie absolutorium*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2000/3, s. 53–64
- Opłata za wodę a podatek od towarów i usług*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2000/2, s. 22–24
- Rozliczenie z tytułu subwencji w kodeksie karnym skarbowym*, „Finanse Komunalne” 2000/3, s. 5–10
- Stawka podatku od nieruchomości w stosunku do budynków i gruntów zajętych na prowadzenie działalności leczniczo-sanatoryjnej*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2000/4, s. 51–56
- Zarządzanie gminnymi zasobami mieszkaniowymi przez spółki z o.o. a obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2000/6, s. 42–47 (współaut. A. Cisek)
- Charakter zwolnienia podatkowego w podatku od nieruchomości w stosunku do zakładu pracy chronionej*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 1999/1, s. 43–46
- Dofinansowanie z budżetu gminy zakupu materiału siewnego*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 1999/5, s. 9–13
- Dopuszczalność umownego nabycia praw i przejęcia zobowiązań za [!] stosunku dzierżaw, ze skutkami na gruncie podatkowym*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 1999/1, s. 27–32 (współaut. J. Kremis)
- Konsekwencje budżetowe zaciągania zobowiązań w gminie w związku z realizowaniem inwestycji*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 1999/3, s. 39–44
- Możliwość zaliczenia działki budowlanej do gruntów stanowiących przedmiot podatku rolnego*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 1999/2, s. 38–40
- Obowiązek określenia w uchwale budżetowej wydatków z tytułu poręczeń udzielonych przez gminę*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 1999/6, s. 61–65
- Pojęcie budynku inwentarskiego oraz pojęcie „modernizacja budynku inwentarskiego” w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 1999/3, s. 45–51
- Rodzaj stawki podatku od nieruchomości jaką należy zastosować w stosunku do gruntów przeznaczonych na działalność gospodarczą*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 1999/1, s. 39–43

- Ustalanie podstawy opodatkowania budowli w podatku od nieruchomości za 1996 rok, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 1999/1, s. 33–36
- Utrata prawa do zwolnienia od podatku rolnego w związku z kupnem dzierżawionych gruntów, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 1999/1, s. 46–48
- Dopuszczalność zaliczenia działki budowlanej do gruntów stanowiących przedmiot podatku rolnego, „Zeszyty Samorządowe” 1998/2, s. 39–41
- Finansowanie zadań oświatowych w gminach Dolnego Śląska w 1996 roku (wybrane zagadnienia), „Dyrektor Szkoły” 1998/1, s. 19–21
- Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w przypadku do lokali użytkowych stanowiących własność gminy, „Zeszyty Samorządowe” 1998/1, s. 42–44
- Obowiązek podatkowy w podatku rolnym od gruntów nierozdysponowanych na rzecz innych podmiotów przez Agencję Własności Rolnej Skarbu Państwa, „Zeszyty Samorządowe” 1998/1, s. 36–41
- Sytuacja prawna, w świetle ustawy o podatku rolnym, gruntów zakupionych od Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa uprzednio objętych w trwałe zagospodarowanie, „Zeszyty Samorządowe” 1998/1, s. 32–36
- Zmiana sposobu wykorzystania nieruchomości a wysokość podatku, „Zeszyty Samorządowe” 1998/2, s. 35–38
- Europejska Karta Samorządu Terytorialnego jako zespół gwarancji zabezpieczających samodzielność finansową gmin – wybrane zagadnienia teoretycznoprawne, „Samorząd Terytorialny” 1997/7, s. 56–70
- Finanse samorządu terytorialnego w nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, „Finanse Komunalne” 1997/5, s. 5–14
- Dopuszczalność stosowania klasyfikacji wydatków budżetu gminy & 48 w związku z dofinansowywaniem zadań państwowych wykonywanych przez niekomunalne jednostki organizacyjne w dziedzinie kultury i sportu, „Zeszyty Samorządowe” 1996/4, s. 45–48
- Dopuszczalność umownego uregulowania wykonywania obowiązku podatkowego, „Zeszyty Samorządowe” 1996/1, s. 73–75
- Finanse komunalne a budżety gmin – kulawy system, „Rynek Zamówień Publicznych” 1996/2
- Konsekwencje nowelizacji przepisów ustawy o finansowaniu gmin, „Finanse Komunalne” 1996/1, s. 18–27
- Koszty świadczenia usług na rzecz gminy przez gminny zakład budżetowy, a podatek dochodowy, „Zeszyty Samorządowe” 1996/4, s. 37–40
- Możliwości zajęcia przez komornika sądowego środków finansowych o charakterze publicznoprawnym wpływających na rachunek bieżący Urzędu Gminy, „Zeszyty Samorządowe” 1996/3, s. 63–65 (współaut. A. Cisek)
- Obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości w związku z umowami najmu zawartymi przez szkołę z osobami fizycznymi w celu prowadzenia działalności gospodarczej, „Zeszyty Samorządowe” 1996/3, s. 57–59

- Ocena finansów komunalnych z punktu widzenia dochodów budżetów gmin, „Przegląd Regionalny” 1996/6, s. 1–3
- Opinia prawna w sprawie interpretacji instrukcji Ministra Finansów z 26 IX 1995 r. Nr POH/469/95 dotyczącej wartości początkowej budowli przy wymiarze podatku od nieruchomości, „Finanse Komunalne” 1996/1, s. 56–62
- Opinia w sprawie opodatkowania podatkiem od środków transportowych oddanych w leasing środków transportowych stanowiących własność przedsiębiorstwa mającego status zakładu pracy chronionej, „Zeszyty Samorządowe” 1996/3, s. 60–62
- Opinia w sprawie zasad ustalania wysokości dotacji wynikających z ustawy o systemie oświaty, „Zeszyty Samorządowe” 1996/4, s. 61–64
- Opłata administracyjna. Odstąpienie od pobrania i odpowiedzialność z tego tytułu, egzekwowanie zaległej opłaty, „Zeszyty Samorządowe” 1996/4, s. 40–44
- Pobieranie opłaty targowej od osób handlujących w hali targowej, „Zeszyty Samorządowe” 1996/3, s. 48–53
- Podatek od nieruchomości w odniesieniu do gruntów po wojskach federacji rosyjskiej[!], zakupionych dla prowadzenia działalności gospodarczej, „Zeszyty Samorządowe” 1996/1, s. 68–72
- Przyjmowanie przez gminę udziałów w spółce w zamian za zobowiązania podatkowe i cywilnoprawne, „Zeszyty Samorządowe” 1996/2, s. 96–100 (współaut. A. Cisek)
- Ułga inwestycyjna w podatku rolnym, „Zeszyty Samorządowe” 1996/1, s. 64–67
- Wartość początkowa budowli przy wymiarze podatku od nieruchomości, „Finanse Komunalne” 1996/1, s. 57–65 (współaut. R. Mastalski)
- Zagadnienia prawne emisji obligacji komunalnych, „Finanse Komunalne” 1996/5, s. 5–15
- Zakres zwolnień z podatku od nieruchomości w przypadku budowli o charakterze instalacji liniowych, „Zeszyty Samorządowe” 1996/3, s. 53–57
- Zwolnienie z podatku rolnego na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym, „Zeszyty Samorządowe” 1996/1, s. 60–63
- Finansowanie zwrotne w gminie, „Poradnik Samorządowy” 1995/3, s. 81–94
- Interpretacja niektórych przepisów ustawy o lasach, „Zeszyty Samorządowe” 1995/1, s. 61–66
- Kredyty, pożyczki i emisja obligacji w działalności komunalnej, „Samorząd Terytorialny” 1995/5, s. 71–80
- Komentarz do niektórych istotnych naruszeń prawa w uchwałach budżetowych gmin, „Finanse Komunalne” 1994/2, s. 21–33 (współaut. K. Sawicka)
- Kredyty, pożyczki i emisja obligacji w działalności komunalnej, „Biuletyn Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu” 1994/3, s. 58–63
- Opinia w sprawie wybranych zagadnień z zakresu przedmiotu nadzoru realizowanego przez regionalne izby obrachunkowe, „Biuletyn Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu” 1994/1, s. 40–41
- Regionalne Izby Obrachunkowe – opinia prawna, „Współnota” 1994/5, s. 15

- Wybrane zagadnienia z problematyki kompetencji nadzorczych regionalnych izb obrachunkowych nad działalnością komunalną w zakresie spraw budżetowych, „Finanse Komunalne” 1994/3, s. 5–14
- Zakres nadzoru realizowanego przez regionalne izby obrachunkowe, „Poradnik Samorządowy” 1994/2, s. 48–63
- Błędne pojęcie targowiska, „Wspólnota” 1993/38, s. 16–17
- Mieszkania za obligacje, „Wspólnota” 1993/39 (współaut. E. Płonka)
- Procedura budżetowa oraz postępowanie w sprawach o naruszenie dyscypliny budżetowej w zakresie budżetu gminy, „Poradnik Samorządowy” 1992/1, s. 59–72
- Projekt ustawy o komunalnych kasach oszczędności, „Wspólnota” 1992/19 (współaut. M. Mazurkiewicz), s. 14–16
- Zakres budżetu gminy, „Poradnik Samorządowy” 1992/1, s. 46–58
- Podmiotowość publicznoprawna gminy, „Samorząd Terytorialny” 1991/1, s. 15–19 (współaut. M. Miemiec)
- Podstawy prawne kas oszczędnościowych, „Wspólnota” 1991/34
- Dochody własne budżetów terenowych stopnia podstawowego, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 1990/26, s. 145–154
- Niektóre zagadnienia prawnego pojęcia samodzielności finansowej rad narodowych, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo” 1990/168, s. 209–216
- Rady narodowe i terenowe organy administracji państwowej a jednostki nie podporządkowane w świetle ustawy o systemie rad narodowych i samorządu terytorialnego, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo” 1988/153, s. 145–152
- Administracja państwowa w gminie, „Prace Instytutu Nauk Społeczno-Politycznych” 1977/117, s. 63–73

III. Glosy i komentarze do wyroków

- Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z 25 lipca 2003 r. (sygn. akt V CK 108/02), „Finanse Komunalne” 2004/12, s. 66–76 (współaut. A. Cisek)
- Charakter prawny zwolnienia podatkowego jednostek badawczo-rozwojowych : glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 stycznia 1996 r., „Zeszyty Samorządowe” 1998/1, s. 5–11
- Glosa I [do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 stycznia 1996 r. (SA/Bk 494/95)], „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1998/5, s. 293–296
- Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach, z 6 listopada 1996 r. (sygn. akt SA/Ka 1913/95), „Finanse Komunalne” 1997/5, s. 67–73
- Glosa do wyroku NSA, Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie, z dnia 29 grudnia 1993 r. (sygn. akt SA/Lu 1198/93) w sprawie ze skargi gminy T. na uchwałę Kolegium RIO w Lublinie, stwierdzającą nieważność uchwały o nieudzieleniu absolutorium zarządowi gminy, „Finanse Komunalne” 1994/1, s. 73–76

IV. Recenzje i noty recenzyjne

- Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. nauk. Artur Nowak-Far, Warszawa 2015 [recenzja], „Kontrola Państwowa” 2015/6, s. 171–178
- Andrzej Niezgodą, *Podział zasobów publicznych między administracją rządową a samorządową*. Warszawa 2012 [recenzja], „Samorząd Terytorialny” 2014/1–2, s. 169–174
- Finanse jednostek samorządu terytorialnego*. Warszawa 2012 [recenzja], „Finanse Komunalne” 2012/11, s. 75–76 (współaut. M. Jastrzębska)
- Joanna M. Salachna, *Odpowiedzialność za nieprzestrzeganie procedury tworzenia i wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, Warszawa 2008 [recenzja], „Finanse Komunalne” 2009/5, s. 71–76
- Marek Szydło, *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*, Warszawa 2008 [recenzja], „Finanse Komunalne” 2008/9, s. 74–77
- Kontrola i stosowanie prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, pod red. E. Ruśkowskiego, Warszawa 2006 [recenzja], „Finanse Komunalne” 2007/3, s. 76–78
- Jadwiga Glumińska, *Finansowanie gmin*, Katowice 1997 [recenzja], „Finanse Komunalne” 1998/3, s. 77–79
- Gmina prawodawcą – recenzja książki J. Adamiaka, A. Borodo, Samorząd terytorialny w świetle wybranych statutów i regulaminów*, „Wspólnota” 1997/49, s. 23
- Wojciech Czapla, *Obligacje komunalne i mieszkaniowe*, Warszawa 1996 [wycinek z recenzji], „Finanse Komunalne” 1997/2
- Eugenia Fojcik-Mastalska: *Prawo bankowe Unii Europejskiej. Mechanizmy i zakres harmonizacji*, Wrocław 1995 [recenzja], „Przegląd Legislacyjny” 1996, s. 130–132

V. Artykuły prasowe, przeglądy orzecznictwa, opinie, wywiady i inne

- Kwartalnik Prawno-Finansowy 2019/1 (red. naczelna)
- Kwartalnik Prawno-Finansowy 2019/2 (red. naczelna)
- Kwartalnik Prawno-Finansowy 2018/1 (red. naczelna)
- Kwartalnik Prawno-Finansowy 2018/2 (red. naczelna)
- Kwartalnik Prawno-Finansowy 2018/3 (red. naczelna)
- Kwartalnik Prawno-Finansowy 2018/4 (red. naczelna)

ADRES GRATULACYJNY Z OKAZJI JUBILEUSZU PANI PROFESOR WIESŁAWY MIEMIEC

Wielce Szanowna Pani Profesor, Droga Jubilatko!

Przypadł Nam w udziale ogromny zaszczyt dołączenia do grona przyjaciół i kolegów, którzy w taki właśnie znamieny dla świata uniwersyteckiego sposób zamierzają uczcić zacną Jubilatkę w osobie Pani Profesor Wiesławy Miemiec. Jest to dla nas wyróżnienie i czynimy to z ogromną przyjemnością i zaszczytem.

Pani Profesor Wiesława Miemiec praktycznie od początku swojej kariery naukowej była związana z Uniwersytetem Wrocławskim. Pochodzi z Gorzénicy, jednakże sercem i duchem przywiązała się do Wrocławia i jego uniwersytetu. Tu właśnie stawiała swoje pierwsze akademickie kroki – uzyskała dyplom magistra prawa.

Początek drogi naukowej Pani Profesor miał miejsce na ówczesnej Akademii Rolniczej (obecnie Uniwersytet Przyrodniczy), w Instytucie Nauk Społeczno-Prawnych.

Pracę nad rozprawą doktorską podjęła na Uniwersytecie Wrocławskim, na obecnym Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii, gdzie sięgała po kolejne stopnie kariery naukowej – aż do tytułu profesora nauk prawnych. Właśnie na macierzystej uczelni powstawały Jej liczne i wartościowe opracowania badawcze z zakresu prawa finansów publicznych, które stały się i nadal są źródłem cennych inspiracji naukowych dla zarówno teoretyków, jak i praktyków, a także samego ustawodawcy. Karty tej Księgi dokładnie prezentują najważniejsze z różnorodnych, wielokierunkowych osiągnięć Pani Profesor. Powszechnie znane i uznane dokonania badawcze na gruncie prawoznawstwa są podwaliną zajmowanej przez nią wysokiej pozycji w tej dziedzinie.

Wyjątkowo doniosłą rolę odegrała Pani Profesor we wspieraniu rozwoju kadry Katedry Prawa Finansowego, która obecnie liczy dziewięciu samodzielnych pracowników naukowych, w tym dwoje nowych profesorów tytularnych. Młodzi adepci prawoznawstwa zawsze mogli i nadal

mogą liczyć na ogromne wsparcie i życzliwość we wszystkich sprawach przedstawianych Pani Profesor.

Przynależne Jej talenty oraz gotowość do służby na rzecz interesu publicznego sprawiły, że społeczność naszej wspólnoty powierzała Pani Profesor wielokrotnie kluczowe i odpowiedzialne funkcje na poziomie wydziału i uczelni. Nie tylko sprawy badań naukowych czy kwestie dydaktyczne, lecz także nieocenione działania organizacyjne były zawsze dla Pani Profesor niezwykle ważne i poświęcała im z pasją cały swój potencjał jako Prodziekan, Dziekan, a także Kierownik Katedry Prawa Finansowego.

Wyróżnienia wymaga ogromne zaangażowanie Pani Profesor na rzecz całego Uniwersytetu Wrocławskiego realizowane poprzez różne sprawowane funkcje, w tym w szczególności Prorektora ds. Finansów i Rozwoju.

To właśnie na wymagającym wytężonej pracy i ciągłej aktywności polu organizacyjnym współkształtowała wielowymiarowy status dzisiejszego uniwersytetu jako uczelni badawczej oraz Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii z kategorią naukową A+ w przestrzeni regionalnej, krajowej oraz międzynarodowej.

W osobie Pani Profesor widzimy Człowieka, który zawsze z sercem wykonuje powierzone mu zadania, inspiruje przy tym grono wszystkich współpracowników do coraz większego rozwoju na rzecz wspólnoty akademickiej.

Czcigodna Jubilatko, Kochana Marylko!

Składamy najserdeczniejsze gratulacje z okazji tego znakomitego Jubileuszu i prosimy jednocześnie, aby pasja, zaangażowanie, otwartość i życzliwość, którymi nas obficie obdarzasz, stanowiły ciągłe wsparcie dla dobra naszej *Alma Mater*. Życzymy Ci zdrowia, pomyślności, realizacji zamierzeń oraz opieki Opatrzności. Wszystkiego najlepszego, Pani Profesor.

Wrocław, 12 sierpnia 2020 r.

prof. dr hab. Karol Kiczka
Dziekan Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii

prof. dr hab. Paweł Borszowski
Zastępca Kierownika Katedry Prawa Finansowego

DZIAŁANIA ORGANÓW ADMINISTRACJI PODATKOWEJ W KONTEKŚCIE ROZWOJU PRAWA PODATKOWEGO W REPUBLICE BIAŁORUSI

Lilia Abramchyk

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Rozwój systemu podatkowego i poprawa administracji podatkowej nie są możliwe bez dalszej poprawy jakości organów podatkowych i wprowadzenia ich do jasnych ram prawnych, proceduralnych i procesowych. Oznacza to rozwój badań naukowych bezpośrednio wpływających na problem egzekwowania prawa przez organy podatkowe, a także koncepcje procesu egzekwowania prawa podatkowego jako formy działalności organów ścigania i urzędników administracji publicznej w dziedzinie podatków. Problemem w tym obszarze jest niewyraźne przedstawienie niektórych zasad i przepisów regulujących egzekwowanie norm podatkowych, co prowadzi do dużej złożoności i niezamierzonych błędów. Kolejnym problemem wydaje się złożoność przepisów podatkowych, które powinny być proste i zrozumiałe dla podatników. Ponadto białoruskie przepisy podatkowe są nadal obszerne.

Egzekwowanie podatków jest dziedziną działalności, którą prawodawca stara się dokładnie zbadać, biorąc pod uwagę początkowy konflikt stosunków podatkowych. Skrupulatne podejście do badań nad stosowaniem prawa podatkowego ma znaczenie dla działania administracji podatkowej. Jest to uzasadnione rolą tych organów w zapewnianiu terminowości i kompletności generowania dochodów w systemie budżetowym kraju.

2. EGZEKWOWANIE PRAWA PRZEZ ORGANY PODATKOWE

Na wstępie należy zwrócić uwagę na prace S.S. Aleksiejewa, który zdefiniował egzekwowanie prawa jako „autorytatywną indywidualną czynność prawną mającą na celu rozwiązywanie spraw sądowych, w wyniku której w strukturze systemu prawnego pojawiają się nowe elementy

– indywidualne recepty”¹. Według V.V. Lazareva „wniosek stanowi autorytatywną działalność organizacyjną właściwych organów i osób w celu zapewnienia, że odbiorcy norm prawnych wykonują swoje prawa i obowiązki, a także gwarantują kontrolę nad tym procesem”². A.S. Pigolkin zwraca uwagę, że „stosowaniem prawa jest działalność władzy organów państwowych (lub innych organów upoważnionych przez państwo), które, korzystając ze swoich specjalnych uprawnień, wydają akta o indywidualnym znaczeniu na podstawie norm prawnych, tym samym zasadniczo rozwiązując te lub inne szczególne kwestie dotyczące wieloaspektowego życia społeczeństwa”³.

Wysoka jakość egzekwowania prawa zależy od kombinacji czynników, wśród których jednym z pierwszych jest wysoka jakość teorii prawnej, w którą organy ścigania powinny być „uzbrojone”. Dlatego niezwykle ważne jest zidentyfikowanie oznak stosowania prawa podatkowego jako rodzaju teoretycznej i prawnej kategorii „egzekwowania”.

Doktryna prawna zwraca uwagę na fakt, że w niektórych gałęziach prawa „istnieje potrzeba silnego wpływu uprawnionych podmiotów na proces wdrażania ustalonych przepisów poprzez najnowsze działania organów ścigania oraz akta stosowania przepisów prawa, które są oficjalnym wynikiem egzekwowania prawa”⁴. W takich przypadkach należy mówić o istnieniu „sektorowego” egzekwowania prawa. Ponieważ podatkowe stosunki prawne są przedmiotem prawa podatkowego, należy zaznaczyć, iż „większość badaczy w tej dziedzinie uznaje, że jednym z podmiotów, a ponadto potężnym, jest państwo reprezentowane przez jego upoważnione organy w stosunkach podatkowych”⁵. Ponadto większość badaczy określa kategorię relacji podatkowych na podstawie właściwości nieruchomości o charakterze prawnym. Biorąc pod uwagę

¹ С.С. Алексеев, *Общая теория права: курс в 2 т.* / S.S. Alekseev, *Ogólna teoria prawa* – М.: Юридическая литература, 1981, т. 1, С. 321.

² В.В. Лазарев, *Теория права и государства: учебник* / V.V. Lazarev, *Teoria prawa i państwa* – М.: Право и закон, 1996, С. 183.

³ А.С. Пиголкин, *Теория государства и права: учебник* / A.S. Pigolkin, *Teoria stanu i prawa: podręcznik* – М.: Городец, 2003, С. 119.

⁴ Р.Р. Палеха, *Природа правоприменения как особой формы реализации права: диссертации кандидата юрид. наук (БАК РФ) : 12.00.01 Елец, 2006 171с.* / R.R. Palekha, *Charakter wykonania jako szczególnej formy realizacji prawa: rozprawy kandydata nauk prawnych* (Wyższa Komisja certyfikacyjna (WAC) przy Ministerstwie Edukacji i Nauki Federacji Rosyjskiej: 12.00.01 – Елец, 2006, 171с.

⁵ Т.А. Озерова, *Понятие налогового процесса: современная концепция* / T.A. Ozerova, *Pojęcie procesu podatkowego: nowoczesna koncepcja* – Финансовое право, 2010, № 8, С. 33.

tę kwestię, S.G. Pepelajew zauważa, że „rdzeniem prawnych stosunków podatkowych są relacje dotyczące ściągania podatków”⁶.

Dzięki prawidłowym stosunkom podatkowym następuje niezbędne wdrożenie praworządności w postaci egzekwowania prawa, ponieważ niewłaściwe wypełnienie przez podatnika, agenta podatkowego prawnego obowiązku opłaty podatków i innych opłat prowadzi do pociągnięcia podatnika, agenta podatkowego do odpowiedzialności prawnej, nałożenia na podatnika sankcji podatkowej. Egzekwowanie jest konieczne w wielu przypadkach, gdy powstające stosunki prawne są tak ważne dla społeczeństwa, że istnieje potrzeba kontroli ze strony państwa w osobie jego organów nad legalnością i wykonalnością działań ich uczestników. Podatkowe stosunki prawne mają niezaprzeczalną wartość dla państwa, ponieważ ich prawidłowe funkcjonowanie zapewnia samo istnienie państwa i całego społeczeństwa, dlatego organy administracji podatkowej są zainteresowane stałym monitorowaniem realizowania przez podmioty podatkowe ich subiektywnych praw i obowiązków. W związku z tym stosunki podatkowe ze względu na ich szczególną wartość dla państwa niezbędne dla stosowania prawa.

Wymienione znaki są integralną częścią egzekwowania prawa podatkowego i pomagają organom podatkowym w wykonywaniu ich uprawnień w ich działalności.

3. EGZEKWOWANIE PRAWA W WYKONYWANIU KONTROLI PODATKOWEJ

Zgodnie z Kodeksem podatkowym kontrola podatkowa to „system środków służących monitorowaniu wdrażania przepisów podatkowych przeprowadzanych przez urzędników podatkowych w ramach ich uprawnień poprzez rozliczanie płatników (innych osób zobowiązanych) i przeprowadzanie kontroli”⁷.

E.V. Porollo przedstawia dwa punkty widzenia dotyczące cech kontroli podatkowej. Ich istotą jest to, że „kontrolę podatkową można postrzegać z dwóch perspektyw: jako element zarządzania gospodarką przez pań-

⁶ С.Г. Пепеляев, Финансовое право: учебник / под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко/ Pepeliaew/Gracheva, E. Yu *Prawo finansowe: podręcznik* / wyd. E.Yu. Gracheva, G.P. Tolstopyatenko – M.: ТК Велби, 2003, С. 223.

⁷ Kodeks podatkowy Republiki Białorusi (część ogólna): 19.12.2002, nr 166-Z ze zm. Act Rep. Białoruś z 30.12.2018 r.

stwo i jako szczególnie rodzaj działania na rzecz wdrażania przepisów podatkowych”⁸.

Kontrola podatkowa ma swoje szczególne cechy i jest podporządkowana kontroli państwa, ponieważ dąży do osiągnięcia zgodności z zasadą prawa podatkowego i egzekwowania prawa, oraz ma znaczący wpływ na harmonijny rozwój społeczno-gospodarczy kraju.

4. METODY KONTROLI PODATKOWEJ

W każdym działaniu zastosowanie znanych metod i rozwój nowych w postaci połączenia metod teoretycznych i praktycznych ma miejsce głównie w celu osiągnięcia określonych celów tego działania. W procesie kontroli podatkowej realizowana jest również funkcja zarządzania wykonywana przez organy podatkowe. Dlatego metody kontroli podatkowej to zbiór metod i technik, za pomocą których uprawnione organy prowadzą działania w celu monitorowania przestrzegania przez podatników, agentów podatkowych i innych uczestników stosunków podatkowych przepisów podatkowych.

Zastosowanie określonej metody kontroli podatkowej zależy od rodzaju prowadzonego działania kontrolnego, dlatego właściwe jest wyróżnienie niektórych metod kontroli w trakcie rozważania ich rodzajów. Metody kontroli podatkowej pozwalają nadzorować księgowość podatników, prawidłowe obliczanie podatków i opłat. Republika Białorusi współdziała z wieloma krajami, dzięki czemu możliwe jest nauczanie się nowych metod kontroli podatkowej na podstawie ustawodawstwa innych krajów. Trwa reformowanie ustawodawstwa Republiki Białorusi, zmieniają się akta ustawodawcze i wprowadzane są do nich zmiany. Nie omija to również metod kontroli.

Według O.A. Noginy w kontroli podatkowej można stosować specjalne metody badawcze (weryfikacja dokumentów, analiza ekonomiczna, badanie, inwentaryzacja, kontrola obiektów, lokali, terytoriów, których stosowanie jest typowe dla niektórych rodzajów działalności, w szczególności dla czynności kontrolnych)⁹.

W procesie sprawowania kontroli podatkowej organy podatkowe stosują zarówno ogólne naukowe metody mające zastosowanie do innych

⁸ Е.В. Поролло, Налоговый контроль: принципы и методы проведения / E.V. Porollo, *Kontrola podatkowa: zasady i metody prowadzenia* – М.: Юрист, 2005, С. 33.

⁹ О.А. Ногина, Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Nogina, *Kontrola podatkowa: zagadnienia teoretyczne* – СПб.: Питер, 2002, С. 123.

rodzajów czynności kontrolnych, jak i metody specjalnie ustanowione przez Kodeks podatkowy w celu monitorowania przestrzegania przez podatników i agentów podatkowych przepisów dotyczących podatków i opłat. Najpopularniejszą metodą kontroli podatkowej jest weryfikacja. „Kontrole przeprowadzane przez organy podatkowe są przeprowadzane z wykorzystaniem metod i sposobów ustalonych przez Ministerstwo Podatków i Opłat Republiki Białoruś”¹⁰.

Zgodnie z art. 72 ust. 2 Kodeksu podatkowego „organy podatkowe przeprowadzają następujące kontrole: kontrole dokumentacji; kontrole w terenie, w tym dodatkowe”.

Celem kontroli dokumentacji jest zapewnienie płatnikowi prawa do samodzielnego wyeliminowania naruszenia ujawnionego przez organ podatkowy oraz do opłaty podatku lub cła (ceł). Ta kontrola składa się z dwóch etapów: wstępnego i kolejnego. Na pierwszym etapie mogą być wymagane tylko wyjaśnienia, ale nie dokumenty uzupełniające. Termin składania wyjaśnień został skrócony z 10 do 5 dni roboczych. Na drugim etapie, po wykryciu błędów (niespójności), organy podatkowe wysyłają powiadomienie do płatnika. Dodatkowe dokumenty (informacje), wyjaśnienia lub poprawki do deklaracji należy złożyć nie później niż w okresie 10 dni roboczych. Analiza praktyki podatkowej pokazuje, że audyt biurowy jest najbardziej popularny.

Kontrola na miejscu obejmuje wejście specjalistów organu podatkowego na teren kontrolowanego podmiotu w celu ustalenia przyczyn rozbieżności w dokumentacji zidentyfikowanych podczas kontroli. Czas trwania tego audytu nie może przekroczyć 30 dni roboczych. Z kolei inspekcja w terenie podzielona jest na kompleksowy, tematyczny audyt operacyjny osób fizycznych i dodatkowy. Podczas przeprowadzania tematycznej kontroli na miejscu badane są kwestie związane z płaceniem pewnych rodzajów podatków i opłat, których płatnikiem był lub mógłby być zweryfikowany podmiot gospodarczy. Dodatkową kontrolę wyznacza się w celu potwierdzenia ważności argumentów przedstawionych w zastrzeżeniach do aktu kontroli (zaświadczenia) w skardze na decyzję organu podatkowego, badania dodatkowych kwestii lub z powodu nieprzestrzegania przez organ podatkowy ustanowionej procedury wyznaczania i przeprowadzania kontroli¹¹.

Należy zwrócić uwagę, że ze względu na częstotliwość przeprowadzania kontroli podatkowych na wyjazd są one nieplanowane. Do 2017 r. grupa ta obejmowała również zaplanowane inspekcje, ale zostały one zniesione dekretem Prezydenta Republiki Białoruś z 16.10.2017 r. nr 376

¹⁰ Artykuł 71 Kodeksu podatkowego.

¹¹ Artykuł 74 Kodeksu podatkowego.

„W sprawie środków mających na celu poprawę działań kontrolnych (nadzorczych)”. Dokonano tego, aby położyć nacisk w działaniach organów nadzoru na pracę prewencyjną. Zamiast nich przeprowadza się selektywne kontrole, których celem jest wyeliminowanie wysokiego ryzyka naruszenia prawa i niemożność ich wykrycia i wyeliminowania przez inne formy kontroli państwowej. W trakcie nieplanowanego audytu badane są tylko te kwestie (obszary), które obejmują fakty i okoliczności zidentyfikowane w odniesieniu do konkretnych kontrolowanych podmiotów i które posłużyły za podstawę do wyznaczenia tego nieplanowanego audytu.

Nie można też nie wspomnieć o kontrweryfikacji. Zgodnie z art. 75 Kodeksu podatkowego „kontrweryfikacja to metoda weryfikacji stosowana do ustalenia (potwierdzenia) wiarygodności i legalności transakcji finansowych i biznesowych między kontrolowaną jednostką a jej kontrahentami lub stronami trzecimi związanymi z kontrolowanymi operacjami finansowymi i gospodarczymi”. Zastosowanie metody kontroli wzajemnej polega na ustaleniu dokładności przeprowadzania pewnych działań na kontrolowanym obiekcie za pomocą uczestniczących w tych działaniach kontrahentów. Bez wątplenia podczas kontroli podatkowej dokumentów stosowana jest metoda legalności działań w celu zapewnienia zgodności z obowiązującymi przepisami.

Kontrole na miejscu mają na celu ustalenie faktycznego odzwierciedlenia przez płatnika podatków w księgowaniu transakcji biznesowych przeprowadzanych z innymi podatnikami, w odniesieniu do których prowadzone są nieplanowane kontrole podatkowe. Mają one zawsze charakter pomocniczy i nie są wykonywane bez podstawowej weryfikacji podatników, a zatem nie można ich utożsamiać z niezależnym rodzajem kontroli podatkowej.

Innymi słowy, jest to kontrola działań mająca na celu wykrycie naruszeń aktów ustawodawczych regulujących stosunki bezpośrednio w okresie ich wykonywania.

Wdrożenie kontroli podatkowej w Republice Białorusi jest niemożliwe bez działań egzekucyjnych uprawnionych organów. Podstawą tego stwierdzenia jest konsolidacja w aktach prawnych informacji regulujących tego rodzaju działalność uprawnionych organów. W celu usprawnienia systemu kontroli i ograniczenia przestępstw wykrytych podczas stosowania metod kontroli podatkowej konieczne jest uproszczenie przepisów podatkowych i uczynienie ich jak najbardziej dostępnymi dla zwykłych ludzi. Moim zdaniem wiedza prawna obywateli w dziedzinie podatków znacznie uprości działania organów podatkowych i rozwiąże niektóre problemy powstałe w trakcie kontroli podatkowej. Jednym z problemów, które pojawiają się w procesie wdrażania przez organy podatkowe orga-

nów ścigania, jest kontrola odpowiednich podatników. W takim przypadku kompletność i dokładność kontroli leży wyłącznie w gestii organów podatkowych i zależy od ich kompetencji, a także znajomości przepisów podatkowych i możliwości ich stosowania. Organy podatkowe reprezentują interesy państwa w stosunkach podatkowych. Kompetencje organów podatkowych w Republice Białoruś są zapisane w Kodeksie podatkowym¹² i uchwale Rady Ministrów Republiki Białoruś z 31.10.2001 r. nr 1592 „Kwestie Ministerstwa Podatków i Opłat Republiki Białoruś”.

Według A.A. Pilipenki „głównym zadaniem organów podatkowych na terytorium Republiki Białoruś jest monitorowanie zgodności z przepisami podatkowymi, dokładności obliczeń, kompletności i terminowości płatności podatków i opłat określonych w przepisach Republiki Białoruś, w odpowiednich budżetach i państwowych funduszach pozabudżetowych”¹³.

Prawa i obowiązki organów podatkowych i ich urzędników są zapisane w art. 107–108 Kodeksu podatkowego. Uznając status prawa publicznego, organy podatkowe i ich urzędnicy mają prawo: otrzymać od płatnika (innej osoby zobowiązanej) dokumenty i inne informacje niezbędne do obliczenia i zapłaty podatków, opłat; przeprowadzać osobistą kontrolę płatników, kontrolę rzeczy, dokumentów, kosztowności i pojazdów, które posiada płatnik w trakcie przeprowadzanej kontroli; pobierać niezapłacone kwoty podatków, opłat (ceł), kar; zawiesić operacje płatników na rachunkach bankowych.

Zgodnie z art. 82 Kodeksu podatkowego organy podatkowe i ich urzędnicy są zobowiązani do: prawidłowego i ostrożnego traktowania płatników (innych osób zobowiązanych), ich przedstawicieli, nienaruszania ich honoru i godności; prawidłowego obliczania, pełnej i terminowej zapłaty podatków, opłat (ceł), kar – w celu monitorowania zgodności z przepisami podatkowymi; prowadzenia ewidencji płatników w państwowym rejestrze płatników (innych osób zobowiązanych) i innych rejestrach ustanowionych przez prawo; przeprowadzania kontroli podatkowych; stosowania metod w celu zapewnienia wypełnienia zobowiązań podatkowych; potrącania lub zwracania nadmiernie zapłaconej lub nadmiernie pobranej kwoty podatków, opłat (ceł), kar i odsetek od nich; zachowania tajemnicy podatkowej; anulowania decyzji niższych organów podatkowych, które są niezgodne z prawem.

Zdaniem I.V. Glazunova: „Działalność organów ścigania jako specjalna forma wykonywania prawa ma charakter proceduralny «z definicji», ponieważ we wszystkich gałęziach, podsektorach i instytucjach prawa jest

¹² Rozdział 13 Kodeksu podatkowego.

¹³ А.А. Пилипенко, Налоговое право: курс лекций / А.А. Pilipenko, *Prawo podatkowe: wykłady* – Минск: ГИУСТ БГУ, 2009, С. 62.

ściśle zapisana w normach prawnych, które służą jako gwarancje prawne i rzetelne rozstrzygnięcia sprawy sądowej”¹⁴.

Egzekwowanie prawa przez organy podatkowe, przeprowadzane w celu wdrożenia materialnych stosunków podatkowych (tj. osiągnięcia wyniku prawnego określonego w normie materialnej), odbywa się w określonej kolejności, a sama procedura jest procedurą prawną. Jest to konieczne, ponieważ podmiotem ścigania jest osoba sprawująca władzę. W trakcie działań organów ścigania, uprawnionych przez normy proceduralne ustawodawstwa podatkowego, faktycznie rozwijają się stosunki procedur podatkowych. Organy podatkowe, wykonując czynności związane z egzekwowaniem prawa, wykonują swoje uprawnienia w celu skorzystania z praw i obowiązków podmiotów mających wpływ imperatywny i zarządzający (podatnicy, płatnicy opłat, inne podmioty).

Proceduralna i prawna regulacja działalności organów podatkowych są nie tylko prawnie ustalone, ale także doprowadziły do tego, że termin „proces podatkowy” został wprowadzony do białoruskiego obiegu naukowego i aktywnie rozwijany. Aby ocenić działania organów administracji podatkowej w zakresie egzekwowania prawa, zbadalam praktykę egzekwowania prawa przez Inspektorat Ministerstwa Podatków i Opłat dla Okręgu Lenińskiego w Grodnie i stwierdziłam, że najczęstszym naruszeniem prawa podatkowego jest naruszenie terminu składania deklaracji podatkowej – art. 13.4 Kodeksu postępowania administracyjnego (dalej KPA). Naruszenia tego artykułu stanowią 50% ogólnej liczby przestępstw w ciągu roku. Następnie 30% ogólnej liczby przestępstw stanowią naruszenia art. 13.6 KPA (nieuiszczenie podatków) oraz 15% – naruszenia art. 12.18 KPA¹⁵ (naruszenie procedury przyjmowania funduszy).

W 2016 r. Ministerstwo Podatków i Opłat Federacji Rosyjskiej opracowało 1250 protokołów dotyczących przestępstw administracyjnych, z czego 490 dotyczyło osób prawnych, a 760 – osób fizycznych. W 2017 r. sporządzono 1300 protokołów, z których 450 dotyczyło osób prawnych, a 850 – osób fizycznych. W 2018 r. liczba sporządzonych protokołów wynosiła 550, z czego 120 dotyczyło osób prawnych, a 430 – osób fizycznych. W latach 2018–2019 nastąpił znaczny spadek popełniania przestępstw administracyjnych w sferze podatkowej. Ale głównym powodem zmniejsze-

¹⁴ И.В. Глазунова, Налоговый процесс как форма правоприменительной деятельности / I.V. Glazunova, *Proces podatkowy jako forma egzekwowania prawa* – Вестник Омского университета. Серия «Право», 2011, № 2 (27), С. 51.

¹⁵ Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях / Kodeks Republiki Białorusi postępowania administracyjnego [zasoby elektroniczne]: 21.04.2003 r., nr 194-Z ze zm. Act Rep. Białoruś z 9.01.2019 r.: 21 апреля 2003 г. № 194-3: в ред. Закона Респ. Беларусь от 9 января 2019 г.

nia liczby przestępstw w latach 2018–2019 jest poprawa ustawodawstwa (dekret Prezydenta Republiki Białoruś z 16.10.2017 r. nr 376). Rezultatem stanowienia prawa jest zmniejszenie liczby inspekcji i podstaw ich wdrożenia, zmiana podejścia: od inspekcji okresowych do inspekcji z obiektywnej konieczności, gdy istnieje wysokie ryzyko naruszenia prawa i nie można go zidentyfikować bez audytu. Dekret daje audytorom prawo do niezależnego decydowania o tym, czy zawiesić działalność w przypadku poważnych naruszeń. Ustanawia szczególną odpowiedzialność inspektorów za naruszenia podczas inspekcji.

Wnioski z egzekwowania prawa są jednym z głównych zadań organów podatkowych Republiki Białoruś, które wymagają stałego monitorowania.

Egzekwowanie przepisów podatkowych jest obszarem działalności, który prawodawca stara się uregulować w sposób najbardziej szczegółowy, biorąc pod uwagę specyfikę stosunków podatkowych, a mianowicie ich pierwotny konflikt. Dlatego stan egzekwowania prawa podatkowego jest ważnym i pilnym problemem dla społeczeństwa białoruskiego, o czym świadczy dbałość o nie, zarówno w doktrynie prawnej, jak i praktyce egzekwowania prawa.

Jedną z form administracji podatkowej jest wdrożenie kontroli podatkowej w formie rozliczania płatników (innych osób zobowiązanych) i przeprowadzanie kontroli. Kontrola podatkowa jest jednym z najbardziej skutecznych sposobów zapobiegania naruszeniom przepisów podatkowych. We współczesnym okresie wiele uwagi poświęca się stanowieniu przepisów podatkowych i ich stosowaniu w sprawowaniu kontroli: podejmowane są działania w celu zwiększenia ich skuteczności, opracowywane są nowe projekty ustaw w celu poprawy systemu administracji podatkowej oraz poprawy wsparcia materialnego i technicznego organów podatkowych.

Zastosowanie metod kontroli podatkowej, w szczególności weryfikacji, jako najpopularniejszej metody, pozwala nadzorować księgowość podatników, prawidłowe obliczanie podatków i opłat. Należy zauważyć, że rozwiązanie istniejących problemów w dziedzinie przepisów podatkowych usprawni proces egzekwowania prawa i zwiększy jego skuteczność. Dlatego administracja podatkowa jest narzędziem, które ostatecznie decyduje o skuteczności polityki fiskalnej i gospodarczej kraju. Kierunki poprawy egzekwowania przepisów podatkowych to: jasne uregulowanie działalności organów podatkowych; dalsza poprawa przepisów podatkowych, które są podstawą działań organów ścigania organów podatkowych Republiki Białorusi, mająca na celu ich stabilizację; zwiększenie wydajności systemu podatkowego i pracy organów podatkowych poprzez zastosowanie technologii informatycznych i ich poprawę zgodnie ze standardami międzynarodowymi.

Słowa kluczowe: administracja podatkowa, kontrola podatkowa, podatek, prawo podatkowe, egzekwowanie podatku, organy podatkowe, metody kontroli podatkowej, terminy kontroli

Law enforcement activities of tax administration bodies in the context of the development of tax law in the Republic of Belarus

Abstract

The article deals with current issues of law enforcement activity of tax administration bodies in the Republic of Belarus, identifies trends in the development of tax legislation. These are the features that are an integral part of tax enforcement and help tax authorities in exercising their powers. It is noted that tax law enforcement is a field of activity that the legislator tries to study thoroughly, taking into account the initial conflict of tax relations. Based on the analysis, it is concluded that tax administration is a tool that ultimately determines the effectiveness of the country's fiscal and economic policy. Tax control is one of the most effective ways to prevent violations of tax laws. It is noted that in the present period great attention is paid to the state tax law and its application in the implementation of control measures to improve its effectiveness, development of new draft laws on improving tax administration system, improve the material-technical support of tax authorities.

Keywords: tax administration, tax control, tax, tax law, tax enforcement, tax authorities, tax control methods, control terms.

Lilia Abramchyk – Associate Professor, Yanka Kupala Grodno state University; ORCID: 0000-0001-6940-6728

UWAGI O WSPÓLNEJ REGULACJI INSTYTUCJI PRAWNYCH W MATERIALNYM PRAWIE ADMINISTRACYJNYM I MATERIALNYM PRAWIE PODATKOWYM

Barbara Adamiak

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Odrębność przedmiotowa materialnego prawa administracyjnego i materialnego prawa podatkowego nie wyłącza przyjęcia wspólnej regulacji instytucji prawnych w przepisach prawa regulujących uprawnienia lub obowiązki jednostki¹. Pozostaje to w związku ze stosowaniem w legislacji metody odesłań². Zastosowanie metody odesłań ma uzasadnienie w elementach wspólnych regulacji materialnego prawa administracyjnego i materialnego prawa podatkowego dotyczących form działania administracji publicznej, które kształtują uprawnienia lub obowiązki jednostki. Elementem wspólnym regulacji form kształtujących uprawnienia lub obowiązki jednostki jest przyjęcie formy decyzji. Przyjęcie formy decyzji występuje w dwóch ujęciach regulacji uprawnień lub obowiązków jednostki: po pierwsze, w ujęciu pierwotnym ich kształtowania, po drugie, w ujęciu następczym. W ujęciu pierwotnym uprawnienia lub obowiązki jednostki przepis prawa materialnego kształtuje przez wydanie w sprawach indywidualnych decyzji przez organ administracji publicznej, a w zakresie spraw podatkowych przez organ administracji skarbowej. Ujęcie następcze to ukształtowanie uprawnień lub obowiązków czynnością materialnoprawną jednostki, poddaną kontroli właściwego organu administracji publicznej, a w zakresie spraw podatkowych właściwemu organowi administracji skarbowej. Wspólność powoduje, że możliwe jest

¹ Zob. na temat relacji prawa administracyjnego i prawa podatkowego Z. Duniewska, *Prawo administracyjne w systemie prawa* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 1, *Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2010, s. 188 i podana tam literatura.

² Zob. na temat metody odesłań J. Nowacki, „Odpowiednie” stosowanie przepisów prawa, *„Państwo i Prawo”* 1964/3, s. 368.

zastosowanie metody regulacji odsyłającej. Zastosowanie tej metody odsyłającej uwalnia zakresowo regulację w ustawie materialnoprawnej, pozwalając na wykorzystanie przy wykładni odpowiedniego zastosowania przepisu prawa na gruncie jej odrębnej przedmiotowo materii dorobku doktryny i orzecznictwa sądowego. Zastosowanie metody odesłań w ustawach materialnoprawnych ustanawiane jest wprost, ale też zastosowanie regulacji materialnoprawnej ma miejsce w drodze wykładni. Nie oznacza to jednak, że nie rodzi wątpliwości interpretacyjnych co do stosowania.

2. ZAGADNIENIE ROLI KODYFIKACJI DZIAŁU III ORDYNACJI PODATKOWEJ DLA MATERIALNEGO PRAWA ADMINISTRACYJNEGO

W materialnym prawie administracyjnym metodę odesłań do materialnego prawa podatkowego zastosowano w wielu ustawach. W szczególności pozostaje to w powiązaniu z wprowadzeniem instytucji przedawnienia nałożenia obowiązku, nakładania, wymierzania administracyjnych kar pieniężnych, stosowaniem ulg, odroczenia, umorzenia obowiązku, wygaśnięcia obowiązku³. Brak kodyfikacji materialnego prawa administracyjnego powoduje poszukiwanie regulacji, której można nadać dla danej instytucji charakter kodyfikacyjny i do niej odsyłać. Taką rolę w materialnym prawie administracyjnym przypisuje się regulacji działu III „Zobowiązania podatkowe” ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa⁴.

Zakres odesłań do przepisów Ordynacji podatkowej w przepisach materialnego prawa administracyjnego jest przyjęty od odesłań enumeratywnie określonych przepisów działu III Ordynacji podatkowej do odesłania ogólnego stosowania działu III Ordynacji podatkowej. Nie zamyka to jednak stosowania przypisów Ordynacji podatkowej.

Stosowanie tych przepisów wyprowadza się bowiem w drodze wykładni wynikającej ze wspólnej metody regulacji w przepisach materialnego prawa podatkowego i przepisach materialnego prawa administracyjnego dotyczących kształtowania uprawnień i obowiązków jednostki.

Odesłanie ograniczone przyjęto w ustawie z 21.08.1997 r. o gospodarce nieruchomościami⁵. W art. 98a ust. 1 u.g.n. przyjęto pełną regulację

³ Zob. na temat instytucji przedawnienia W. Piątek, *Przedawnienie w prawie administracyjnym*, Poznań 2018, s. 77 i n.; M. Wicenciak, *Przedawnienie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2019, s. 129 i n.

⁴ Dz.U. z 2020 r. poz. 1325, dalej: o.p.

⁵ Dz.U. z 2020 r. poz. 65 ze zm., dalej: u.g.n.

wygaśnięcia obowiązku uiszczenia opłaty adiacenckiej z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w wyniku podziału, stanowiąc, że: „Wszczęcie postępowania w sprawie ustalenia opłaty adiacenckiej może nastąpić w terminie do 3 lat od dnia, w którym decyzja zatwierdzająca podział nieruchomości stała się ostateczna albo orzeczenie o podziale stało się prawomocne”. Odesłanie do Ordynacji podatkowej zostało ograniczone przez wskazanie przepisu mającego zastosowanie. Według art. 98a ust. 4 u.g.n.: „W rozliczeniu opłaty adiacenckiej lub zaległości z tego tytułu, osoba zobowiązana do jej wniesienia może przenieść na rzecz gminy, za jej zgodą, prawa do działki gruntu wydzielonej w wyniku podziału. Przepis art. 66 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (...) stosuje się odpowiednio. Różnice między wartością działki gruntu wydzielonej w wyniku podziału a należnością wynikającą z opłaty adiacenckiej pokrywane są w formie dopłat”. W zakresie ulg w spłacie oraz umorzenia należności z tytułu opłaty adiacenckiej odesłano do stosowania ustawy o finansach publicznych (art. 98a ust. 5 u.g.n.).

Przykładem odesłania do odpowiedniego w określonym zakresie stosowania przepisów Ordynacji podatkowej jest ustawa z 6.11.2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta⁶. Według art. 69a ust. 8 tej ustawy: „Do kary pieniężnej stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (...) dotyczące terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych”.

Odesłanie do stosowania działu III Ordynacji podatkowej przyjęto w ustawach materialnego prawa administracyjnego. Takie rozwiązanie wprowadza art. 59g ust. 5 ustawy z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane⁷: „Do kar, o których mowa w ust. 1, stosuje się odpowiednio przepisy działu III ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa, z tym że uprawnienia organu podatkowego, z wyjątkiem określonego w ust. 1, przysługują wojewodzie”. W art. 398 ust. 17 ustawy z 20.07.2017 r. – Prawo wodne⁸ również przyjęto taki zakres odesłania, stanowiąc: „Do opłat, o których mowa w ust. 1–6, stosuje się odpowiednio przepisy działu III ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa, z tym że uprawnienia organów podatkowych przysługują Wodom Polskim”. Takie też rozwiązanie przyjmuje w art. 202 ustawy z 14.12.2012 r. o odpadach⁹: „W sprawach dotyczących administracyjnych kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy działu III ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (...), z tym że

⁶ Dz.U. z 2020 r. poz. 849 ze zm.

⁷ Dz.U. z 2019 r. poz. 1186 ze zm., dalej: pr. bud.

⁸ Dz.U. z 2020 r. poz. 310 ze zm.

⁹ Dz.U. z 2020 r. poz. 797.

uprawnienia organu podatkowego przysługują wojewódzkiemu inspektorowi ochrony środowiska”.

Złożone rozwiązanie co do stosowania przepisów Ordynacji podatkowej przyjęto w ustawie z 27.04.2001 r. – Prawo ochrony środowiska¹⁰. I tak, zgodnie z art. 281 p.o.ś., przyjęto: „Do ponoszenia opłat za korzystanie ze środowiska oraz administracyjnych kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy działu III ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa, z tym że uprawnienia organów podatkowych przysługują marszałkowi województwa albo wojewódzkiemu inspektorowi ochrony środowiska (ust. 1). Do ponoszenia opłat za korzystanie ze środowiska nie stosuje się przepisów ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa dotyczących ustalania opłaty prolongacyjnej (ust. 1a). Do ponoszenia opłat, o których mowa w art. 276 ust. 1, w części, w jakiej przewyższają one kwotę opłaty, jaką ponosiłby podmiot korzystający ze środowiska w przypadku, gdyby posiadał pozwolenie albo inną wymaganą decyzję, nie stosuje się przepisów ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa dotyczących odroczenia terminu płatności należności oraz umarzania zaległych zobowiązań i odsetek za zwłokę, chyba że przepisy działu IV stanowią inaczej (ust. 2). Do ponoszenia administracyjnych kar pieniężnych nie stosuje się przepisów ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa dotyczących terminu płatności należności, odroczenia tego terminu, zaniechania ustalenia zobowiązania, zaniechania poboru należności oraz umarzania zaległych zobowiązań i odsetek za zwłokę, chyba że przepisy działu IV stanowią inaczej; termin płatności administracyjnej kary pieniężnej wynosi 14 dni od dnia, w którym decyzja o wymiarze kary stała się ostateczna (ust. 3)”.

Przytoczone przykłady rozwiązań przyjętych w materialnym prawie administracyjnym należy dopełnić regulacją, której można w tym zakresie przypisać moc kodyfikacyjną, a mianowicie art. 2 § 2 o.p. Według art. 2 § 2 o.p.: „Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy działu III stosuje się również do opłat, do których ustalenia lub określenia uprawnione są inne niż wymienione w § 1 pkt 1 organy”. Przypisanie takiej mocy regulacji działu III Ordynacji podatkowej wynika z przypisania takiego zakresu przedmiotowego i podmiotowego pod wskazanymi warunkami. Należy do nich brak w odrębnej regulacji wykluczenia stosowania przepisów działu III Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetu państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego. Na podstawie tej regulacji przyjmuje się, że „przepisy Ordynacji normujące zakres przedmiotowy ich stosowania stanowią *lex generalis* w stosunku do innych przepisów regulujących problematykę należności budżetowych, jako przepi-

¹⁰ Dz.U. z 2019 r. poz. 1396 ze zm., dalej: p.o.ś.

sów stanowiących *lex specialis*”¹¹. Wymaga też wskazania, że o stosowaniu działu III Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym stanowi art. 67 ust. 1 ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych¹²: „Do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60, nieuregulowanych niniejszą ustawą stosuje się (...) odpowiednio przepisy działu III ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa”¹³. Zastosowanie zaś działu III Ordynacji podatkowej do administracyjnych kar pieniężnych wywołuje wątpliwości. Podkreśla się, rozważając zakres rozszerzenia stosowania przepisów Ordynacji podatkowej, że „muszą to być należności, których tytuł prawny wynika z władztwa państwowego dającego uprawnienia określonym organom do ustalania lub określania należności budżetowych o charakterze publicznym. Wykluczone są zatem możliwości stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do grzywien, mandatów i innych kar pieniężnych, których ustalanie lub określanie oparte jest na przepisach szeroko rozumianego prawa karnego (łącznie z przepisami normującymi procedurę karną). Natomiast w przypadku, gdy świadczenia pieniężne o charakterze sankcji związane są ze świadczeniami publicznoprawnymi, mają one w stosunku do nich akcesoryjny charakter, co stwarza możliwości stosowania w przypadku tych świadczeń przepisów Ordynacji podatkowej”¹⁴. Zastosowania jednak działu III Ordynacji podatkowej do administracyjnych kar pieniężnych nie gwarantuje art. 2 § 2 o.p., a to z tego względu, że „charakter kar administracyjnych nie pozwala utożsamiać ich z należnościami wynikającymi ze stosunków publicznoprawnych nakazującym określonym podmiotom świadczenia pieniężne na rzecz Państwa, o których mowa w art. 3 pkt 8 o.p.”¹⁵. Odesłanie do działu III Ordynacji podatkowej wymaga odesłania w przepisie materialnego prawa administracyjnego. Odesłanie w przepisach materialnego prawa administracyjnego do odpowiedniego stosowania przepisów działu III Ordynacji podatkowej uwalnia od przenoszenia treści tej regulacji do tych przepisów. Stanowi to walor odciążenia regulacji materialnoprawnej. Nie oznacza to jednak, że zastosowanie przepisów działu III Ordynacji podatkowej nie wywołuje wątpliwości interpretacyjnych. Te wątpliwości mają swoje źródło zarówno

¹¹ R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017*, Wrocław 2017, s. 24.

¹² Dz.U. z 2019 r. poz. 869 ze zm., dalej: u.f.p.

¹³ Zob. M. Popławski [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX 2020, dział III.

¹⁴ R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 24.

¹⁵ M. Popławski [w:] *Ordynacja podatkowa...*, red. L. Etel, dział III.

no w odrębnościach co do konstytutywności i deklaratywności uprawnień lub obowiązków, jak i sposobu ich kształtowania. Wspólnym elementem w regulacji materialnego prawa administracyjnego i materialnego prawa podatkowego jest przyjęcie w wyznaczonym zakresie metody samookreślenia przez jednostkę wysokości obciążającego ją obowiązku. Wspólnym elementem regulacji w szerokim zakresie staje się przyjęcie techniki samoobliczenia przez jednostkę wysokości obciążającego ją obowiązku pieniężnego. Zarówno dokonanie przez jednostkę czynności samoobliczenia, jak i prawidłowość jego wyniku, tj. właściwe określenie wysokości ciążącego na jednostce zobowiązania, podlegają kontroli właściwego organu administracji publicznej. Przykładem regulacji nakładającej na dany podmiot obowiązek samoobliczenia ciążącego na niej zobowiązania jest rozwiązanie przyjęte w Prawie ochrony środowiska. Zgodnie z art. 284 ust. 1 p.o.ś.: „Podmiot korzystający ze środowiska ustala we własnym zakresie wysokość należnej opłaty i wnosi ją na rachunek właściwego urzędu marszałkowskiego”. Sposób ustalenia opłaty reguluje art. 285 p.o.ś., stanowiąc: „1. Opłatę ustala się według stawek obowiązujących w okresie, w którym korzystanie ze środowiska miało miejsce. 2. Podmiot korzystający ze środowiska wnosi opłatę za dany rok kalendarzowy do 31.03. następnego roku. 3. Opłatę za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza ustala się na podstawie wielkości rocznej rzeczywistej emisji, określonej w raporcie, o którym mowa w art. 7 ust. 1 ustawy z 17.07.2009 r. o systemie zarządzania emisjami gazów cieplarnianych i innych substancji”. Poddanie kontroli tej czynności podmiotu korzystającego ze środowiska regulują przepisy Prawa ochrony środowiska, które nakładają na jednostkę obowiązki, a odpowiedniemu organowi przyznają właściwość do oceny prawidłowości dokonania czynności samoobliczenia. Według art. 286 ust. 1 p.o.ś.: „Podmiot korzystający ze środowiska w terminie, o którym mowa w art. 285 ust. 2, przedkłada marszałkowi województwa: 1) wykaz zawierający wykorzystane do ustalenia wysokości opłat informacje i dane o zakresie korzystania ze środowiska, w szczególności o: a) rodzajach substancji wprowadzonych do powietrza i wielkości emisji – w przypadku wprowadzania gazów lub pyłów do powietrza, b) wielkości emisji gazów cieplarnianych objętych systemem handlu uprawnieniami do emisji i liczbie uprawnień do emisji – w przypadku wydania uprawnień do emisji, c) rodzajach i ilości składowanych odpadów – w przypadku składowania odpadów – oraz o wysokości należnych opłat, 2) wykaz zawierający zbiorcze zestawienie informacji o zakresie korzystania ze środowiska oraz o wysokości należnych opłat – z zastrzeżeniem art. 289 ust. 1”. Właściwość do przeprowadzenia kontroli prawidłowości czynności podmiotu korzystającego ze środowiska oraz konsekwencje prawne braku czynności lub jej wadliwości reguluje art. 288 p.o.ś., stano-

wiać: „1. Jeżeli podmiot korzystający ze środowiska, będąc do tego obowiązany: 1) nie przedłożył wykazów, o których mowa w art. 286 ust. 1 – marszałek województwa wymierza opłatę, w drodze decyzji, na podstawie własnych ustaleń lub wyników kontroli wojewódzkiego inspektora ochrony środowiska; 2) przedłożył wykaz zawierający informacje i dane o zakresie korzystania ze środowiska oraz o wysokości należnych opłat, ale zamieścił w nim informacje lub dane nasuwające zastrzeżenia – marszałek województwa wymierza, w drodze decyzji, na podstawie własnych ustaleń lub wyników kontroli wojewódzkiego inspektora ochrony środowiska, opłatę w wysokości stanowiącej różnicę pomiędzy opłatą należną a wynikającą z wykazu; 3) nie dokonał rozliczenia wielkości emisji, o którym mowa w art. 92 ustawy z 12.06.2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych – marszałek województwa wymierza opłatę, w drodze decyzji, na podstawie wykazu prowadzących instalacje i operatorów statków powietrznych, którzy nie dopełnili obowiązku rozliczenia wielkości emisji, przekazanego przez Krajowy ośrodek bilansowania i zarządzania emisjami, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z 17.07.2009 r. o systemie zarządzania emisjami gazów cieplarnianych i innych substancji. 2. Marszałek województwa dokonuje ustaleń własnych na podstawie: 1) pomiarów dokonywanych przez organy administracji lub przez podmiot korzystający ze środowiska obowiązany do poniesienia opłat; 2) innych danych technicznych i technologicznych”. Artykuł 281 ust. 1 p.o.s. stanowi, że do ponoszenia opłat za korzystanie ze środowiska stosuje się odpowiednio przepisy działu III Ordynacji podatkowej. Przyjęty sposób określenia wysokości opłaty, tj. samoobliczenie przez podmiot korzystający ze środowiska, pozwala na wspólność konstrukcji z regulacją art. 21 o.p., a w konsekwencji z kolejną regulacją w dziale III Ordynacji podatkowej. Według art. 21 § 1 o.p.: „Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem: 1) zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania; 2) doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania”. Ta konstrukcja prawna powstania zobowiązania podatkowego przyjęta jest w regulacji opłat, a to otwiera, jak wskazano, podstawy do odpowiedniego stosowania przepisów działu III Ordynacji podatkowej. W wyroku z 22.12.2011 r. NSA¹⁶, rozważając zastosowanie art. 21 § 1 o.p. do opłat, podkreślił: „w świetle art. 276 ust. 1 p.o.s. każdy podmiot korzystający ze środowiska bez uzyskania wymaganego pozwolenia lub innej decyzji ponosi opłatę podwyższoną za korzystanie ze środowiska na zasadach określonych w tym tytule V p.t. «Środki finansowo-prawne», a jedynie w zakresie nieunormowanym odsyła do unormowań Ordynacji podatkowej. W realiach przed-

¹⁶ II OSK 1730/10, LEX nr 1152017.

miotowej sprawy kluczowa kwestia sporna to sposób powstania tego typu obowiązku. W świetle art. 21 Ordynacji podatkowej należy wyróżnić możliwość powstania zobowiązania z mocy prawa, poprzez wystąpienie określonego w przepisach zdarzenia, na przykład osiągnięcie dochodu (w ustawach podatkowych) lub emisja do środowiska bez wymaganego pozwolenia (art. 276 ust. 1 p.o.ś.), albo poprzez wydanie i doręczenie przez stosowny organ administracji decyzji ustalającej wymiar podatku (na przykład podatek od nieruchomości). Z tych względów naliczenie i uiszczenie opłaty podwyższonej w rozumieniu powołanych wyżej przepisów Prawa ochrony środowiska następuje w pierwszy z zaprezentowanych sposobów powstania zobowiązań podatkowych, a więc z mocy prawa. Stanie się tak na skutek braku wymaganego pozwolenia na emisję zanieczyszczeń do środowiska. Wprawdzie w następstwie uchybienia takiemu obowiązkowi organ ochrony środowiska może wydać decyzję, ale w sposób następczy, czyli z powodu właśnie uchybienia obowiązkowi wynikającemu z prawa. Jest to oczywiście decyzja administracyjna o charakterze deklaratoryjnym. W omawianej sytuacji nie zaistnieje przypadek powstania zobowiązania na skutek wydania decyzji przez organ administracji, który w sposób konstytutywny kształtowałby sytuację strony. Obowiązek bowiem poniesienia opłaty podwyższonej wynika wprost z przepisów Prawa ochrony środowiska, bez potrzeby wydawania w tym zakresie decyzji, poza wskazaną wyżej decyzją deklaratoryjną¹⁷. Dotyczy to takiej regulacji jak zastosowanie metody oszacowania uregulowanej w art. 23 o.p. W wyroku z 6.03.2014 r. NSA¹⁷ wskazał: „art. 23 § 3 pkt 1–6 Ordynacji podatkowej wymienia określone metody oszacowania podstawy opodatkowania. (...). Trzeba pamiętać, że przepisy Działu III Ordynacji podatkowej, w tym art. 23, stosuje się w sprawach ponoszenia opłat za korzystanie ze środowiska jedynie «odpowiednio» (art. 281 ust. 1 Prawa ochrony środowiska). Metody oszacowania wymienione w art. 23 § 3 pkt 1–6 Ordynacji podatkowej służą, co do zasady, określaniu podstawy opodatkowania. Dlatego zastosowanie niektórych z tych metod dla określenia opłaty za korzystanie ze środowiska z konieczności jest ograniczone i musi uwzględniać specyfikę działalności przedsiębiorstwa, z którą związane jest korzystanie ze środowiska. W sprawie niniejszej uzasadnione było dokonanie oszacowania należnej opłaty za składowanie odpadów na podstawie opinii biegłego, zakwalifikowanej jako inne dane techniczne i technologiczne w rozumieniu art. 288 ust. 2 pkt 2 Prawa ochrony środowiska. W szczególności zaś nie można zgodzić się z wnoszącą skargę kasacyjną Spółką, że jedyną możliwą metodą do zastosowania przy oszacowaniu należności E. w tym przypadku, była metoda porównawcza wewnętrzna

¹⁷ II OSK 2422/12, LEX nr 1495289.

(art. 23 § 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej), zakładająca porównanie przerebionych przez E. odpadów w roku 2008 i roku 2010, a to już choćby z tego względu, że prowadzone przez Spółkę E. ewidencje w zakresie ilości składowanych odpadów okazały się być prowadzone w sposób nieprawidłowy, co podważało ich wiarygodność”.

Przepisy Ordynacji podatkowej mają także zastosowanie do takich uprawnień w zakresie opłat jak odroczenie płatności opłaty. Przykładem jest dokonanie wykładni art. 318 ust. 1 p.o.ś., który stanowi: „Wniosek o odroczenie terminu płatności opłaty albo kary powinien zostać złożony do właściwego organu przed upływem terminu, w którym powinny być one uiszczone”. W celu ustalenia charakteru prawnego terminu i konsekwencji uchybienia mu stosuje się wykładnię na podstawie regulacji art. 48 o.p. Tak jak na gruncie art. 48 o.p. granicą złożenia wniosku o odroczenie terminu płatności opłaty jest złożenie wniosku przed upływem terminu płatności. Konsekwencją upływu terminu jest powstanie zaległości, o której stanowi art. 51 § 1 o.p. Termin do złożenia wniosku o odroczenie płatności opłaty jest terminem materialnym, który powoduje wygaśnięcie uprawnienia materialnoprawnego.

Zastosowanie do regulacji opłat w przepisach materialnego prawa administracyjnego przepisów działu III Ordynacji podatkowej wywołuje wątpliwości interpretacyjne przy ocenie, czy regulacja ta jest pełna, czy wymaga uzupełnienia. W wyroku z 14.08.2019 r. NSA¹⁸ wskazał na konieczność oceny przyjętej regulacji w ustawie z 21.03.1985 r. o drogach publicznych¹⁹ w relacji do działu III Ordynacji podatkowej: „Istota sporu w sprawie, wyrażona sformułowanymi w petitum skargi kasacyjnej zarzutami kasacyjnymi, sprowadza się do oceny prawidłowości stanowiska Sądu I instancji, który kontrolując zaskarżone postanowienie, podzielił pogląd organu II instancji, że po pierwsze, art. 40d ust. 3 udp stanowi samodzielną, zupełną, wystarczającą i prawidłową podstawę do uznania, że z upływem wskazanego w nim 5-letniego terminu przedawnienia się obowiązek zapłaty określonej w art. 13f ust. 1 udp dodatkowej opłaty z tytułu parkowania w strefie płatnego parkowania; po drugie, że regulacja działu III Op w zakresie przerwania bądź zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie ma odpowiedniego zastosowania do tej opłaty, gdyż ustawodawca nie zdecydował się na modyfikację przewidzianego w art. 40d ust. 3 udp biegu terminu przedawnienia na skutek zdarzeń, które na gruncie Ordynacji podatkowej skutkują zawieszeniem bądź przerwaniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego; oraz

¹⁸ I GSK 275/19, LEX nr 2705829.

¹⁹ Dz.U. z 2020 r. poz. 470 ze zm.

po trzecie, że wskutek przedawnienia tej opłaty należało umorzyć postępowanie egzekucyjne. (...).

Rysujące się na gruncie tych przepisów zagadnienie prawne przedawnienia określonej w art. 13f ust. 1 udp dodatkowej opłaty za parkowanie w strefie płatnego parkowania oraz odpowiedniego stosowania art. 70 § 4 Op do tej opłaty jest przedmiotem rozbieżności interpretacyjnych. W tym zakresie w judykaturze i doktrynie można wyróżnić dwa nurty interpretacyjne.

Wedle pierwszego z nich, a prezentowanego m.in. w kontrolowanym wyroku przepisy udp nie zawierają żadnych regulacji dotyczących przerwania prolongowania biegu pięcioletniego terminu przedawnienia opłat, o których mowa w art. 13f ust. 1 ww. ustawy. Oznacza to, że przedmiotowe należności przedawniają się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym opłaty lub kary powinny zostać uiszczone, a przerwanie czy też prolongowanie biegu terminu przedawnienia, nawet na skutek zastosowania skutecznych środków egzekucyjnych, wymienionych w upea, jest niemożliwe. Zwolennicy tego poglądu podnoszą, że «przepis art. 40d ust. 3 udp stanowi samodzielnią, wystarczającą podstawę do uznania, iż z upływem terminu wskazanego w tym przepisie, przedawnia się obowiązek zapłaty między innymi opłaty wskazanej w art. 13f udp. Tym samym nie istnieje żadna podstawa prawna, zgodnie z którą do należności z tytułu opłaty dodatkowej za nieuiszczenie opłaty za parkowanie miałyby zastosowanie przepisy Działu III Op, w tym art. 70 § 4, dotyczący przerwania biegu terminu przedawnienia». Zdaniem przedstawicieli tego nurtu interpretacyjnego uregulowanie zawarte w art. 40d ust. 3 udp stanowi odrębną i całościową regulację kwestii przedawnienia tych należności, w udp, jak i w jakiegokolwiek innej ustawie, brak jest bowiem w tym zakresie odesłania do przepisów Op (...).

Wedle drugiego (przeciwstawnego) nurtu, skoro «znowelizowane przepisy wprost w ustawie o drogach publicznych określają termin przedawnienia opłaty, jednocześnie nie regulują pozostałych kwestii związanych z tą materią, to mając na uwadze zawarte przez ustawodawcę w art. 67 ufp odesłanie do 'przepisów działu III Op' – należy przyjąć, że takie odesłanie odsyła do zastosowania zawartych tam regulacji, które kompleksowo regulują kwestię przedawnienia, w tym kwestie zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Użyte w art. 67 ufp sformułowanie 'odpowiednie stosowanie' oznacza stosowanie tych przepisów z pewnymi modyfikacjami. W tym przypadku 'odpowiedni' należy odczytywać jako: przydatny, właściwy, nadający się, należyty. Ustawodawca, określając zasadę odpowiedniego stosowania przepisów Op do spraw dotyczących dochodów pobieranych przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw, wprowadza obowiązek stosowania

przepisów Op z uwzględnieniem istoty i celu tego postępowania. Zatem stosując odpowiednio przepisy Op, należy je odpowiednio zmodyfikować, aby nadawały się do zastosowania w ramach prowadzonego postępowania»”.

Naczelny Sąd Administracyjny zgodził się z drugim stanowiskiem, wskazując na dwie kwestie: „Po pierwsze, że we wskazanych judykatach nie analizowano i nie uwzględniono konsekwencji wynikających z art. 2 § 2 Op, co wydaje się konieczne dla prawidłowej oceny spornego w sprawie zagadnienia, zważywszy na treść art. 67 ust. 1 ufp w zw. z art. 60 ufp, w tym jego pkt 7, w zw. z art. 13f ust. 1 udp. Stwierdzić zatem należy, że art. 2 § 2 Op stanowi o stosowaniu przepisów działu III Op (i to stosowaniu wprost, a nie odpowiednio) do opłat, do których ustalania lub określenia uprawnione są inne organy, niż organy podatkowe – o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej. Przepis ten do dnia 31 grudnia 2015 r. odnosił się wprost także do niepodatkowych należności budżetowych, a później zasadę tę wyrażono w art. 67 ufp, który stanowi, że do spraw dotyczących środków publicznych w postaci niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, stosuje się (tym razem odpowiednio) przepisy działu III Op. Oba te przepisy czytane łącznie pozwalają zatem na wyprowadzenie z nich normy prawnej, że do niepodatkowych należności budżetowych należy stosować przepisy działu III Op, w zakresie nieuregulowanym w przepisach (ustawach) odrębnych; pewne wątpliwości może budzić tylko to, czy przepisy te winny być stosowane wprost, czy też odpowiednio”.

Takiego wspólnego sposobu kształtowania sytuacji prawnej jednostki nie można zastosować w zakresie nakładania i wymierzania kar administracyjnych. Nakładanie i wymierzanie kar administracyjnych następuje w drodze decyzji właściwego organu administracji publicznej. Administracyjne kary pieniężne wymierzane są za naruszenie nakazów lub zakazów ustanowionych w przepisach prawa materialnego. Przykładem takim jest regulacja przyjęta w Prawie budowlanym, która stanowi o obowiązku – w określonym zakresie przedmiotowym – uzyskania uprawnienia do użytkowania obiektu budowlanego. Według art. 57 ust. 7 pr. bud.: „W przypadku stwierdzenia przystąpienia do użytkowania obiektu budowlanego lub jego części z naruszeniem przepisów art. 54 i 55, organ nadzoru budowlanego wymierza karę z tytułu nielegalnego użytkowania obiektu budowlanego. Do kary tej stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące kar, o których mowa w art. 59f ust. 1, z tym że stawka opłaty podlega dziesięciokrotnemu podwyższeniu”. Jak już wskazano, zgodnie z art. 59g ust. 5 pr. bud.: „Do kar, o których mowa w ust. 1, stosuje się odpowiednio przepisy działu III ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa, z tym że uprawnienia organu podatkowego, z wyjątkiem określonego w ust. 1,

przysługują wojewodzie”. Odesłanie do odpowiedniego stosowania działu III Ordynacji podatkowej w zakresie zastosowania art. 68 § 1 i 2 rodzi duże trudności w odniesieniu do przedawnienia nakładania i wymierzania administracyjnych kar pieniężnych. W orzecznictwie sądowym podjęte są próby wypracowania pewnych reguł stosowania tych przepisów. Przykładem jest wyrok NSA z 5.07.2019 r.²⁰, w którym podkreślono: „W orzecznictwie utrwalony jest pogląd, według którego odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do kary z tytułu nielegalnego użytkowania obiektu budowlanego wymaga rozróżnienia trzyletniego i pięcioletniego okresu przedawnienia, przewidzianych w art. 68 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej. Pierwszy z nich (trzyletni) znajduje zastosowanie, gdy inwestor złożył zawiadomienie lub wniosek o udzielenie pozwolenia na użytkowanie obiektu budowlanego. Wówczas data dokonania tych czynności stanowi początek biegu trzyletniego terminu przedawnienia. Drugi termin ma zastosowanie w sytuacji, gdy inwestor nie złożył zawiadomienia lub wniosku o udzielenie pozwolenia na użytkowanie obiektu. W takim przypadku pięcioletni termin do wymierzenia kary biegnie od stwierdzenia naruszenia prawa, tj. faktu rozpoczęcia użytkowania obiektu bez wymaganego pozwolenia (patrz: wyrok NSA z 15.11.2017 r., II OSK 463/16 i orzecznictwo tam powołane).

W analizowanym zarzucie wnosząca kasację wskazała jedynie błędną wykładnię prawa, ale w opisie naruszenia nawiązała do indywidualnej sytuacji inwestora, co niewątpliwie może być łączone z zastosowaniem prawa. Niezależnie od wadliwości konstrukcyjnej zarzutu, można skonstatować, że nie doszło do naruszenia norm art. 57 ust. 7 w związku z art. 59g ust. 1 i 5 Prawa budowlanego w związku z art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez ich niewłaściwe zastosowanie. W sytuacji, w której inwestor złożył zawiadomienie o zakończeniu budowy, jest oczywiste, że w sprawie należało odpowiednio zastosować art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej. Okres 3 lat od dnia złożenia zawiadomienia o zakończeniu budowy w dacie wydania zaskarżonego postanowienia jeszcze nie upłynął. Powoływanie się inwestora na rozpoczęcie biegu przedawnienia w dacie przystąpienia do użytkowania jest również bezskuteczne. Przyjmując najbardziej korzystną dla inwestora datę przystąpienia do użytkowania, tj. zakończenie robót 26.11.2012 r., należałoby, stosując art. 68 § 2 Ordynacji podatkowej, przyjąć, że termin przedawnienia upływał po 5 latach”.

Wprowadzenie w przepisach prawa administracyjnego odesłania do stosowania działu III Ordynacji podatkowej pozwala nadać zawartej tam regulacji walor kodyfikacji. Dodany ustawą z 7.04.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych

²⁰ II OSK 2179/17, LEX nr 2700873.

ustaw²¹ dział IVa „Administracyjne kary pieniężne” ma w pełni walor kodyfikacji tego przedmiotowego zakresu materialnego prawa administracyjnego, pomimo że pierwszeństwo ma regulacja w przepisach szczególnych. Pozwala to na zastosowanie w przepisach prawa podatkowego z kolei odesłania do działu IVa ustawy z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego²². Takie rozwiązanie przyjęto w art. 86m o.p. w zakresie kar pieniężnych nakładanych na podmioty określone w art. 86l, które nie wprowadzają i nie stosują wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywania się z obowiązku przekazania informacji o schematach podatkowych. Zgodnie z art. 86m § 3: „W zakresie nieuregulowanym w niniejszym rozdziale do nakładania kary pieniężnej stosuje się przepisy działu IVa Kodeksu postępowania administracyjnego”. Ograniczony zasięg regulacji w art. 86l i 86m o.p. opracowania, wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazania informacji o schematach podatkowych powoduje, że otwiera się szerokie pole dla stosowania działu IVa Kodeksu postępowania administracyjnego.

Przyjęcie metody wspólnej regulacji w materialnym prawie administracyjnym i prawie podatkowym przez stosowanie przepisów działu III Ordynacji podatkowej wypełnia istotne elementy konstrukcji prawnej opłat i administracyjnych kar pieniężnych, uwalniając od jej powtarzania. Wymaga jednak podkreślenia, że przyjęcie wspólnej regulacji powoduje wątpliwości interpretacyjne. Przyjęte zastrzeżenie, że przepisy działu III Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio, powoduje, że wymagane przy ich stosowaniu jest uwzględnienie odrębności co do sposobu i charakteru kształtowania uprawnień i obowiązków jednostki w materialnym prawie administracyjnym. Walorem zatem pełnej regulacji w materialnym prawie administracyjnym bez odesłań jest to, że zostaną wyeliminowane te wątpliwości interpretacyjne. W zakresie administracyjnych kar pieniężnych odesłanie do działu III Ordynacji podatkowej utrzymane w przepisach materialnego prawa administracyjnego może budzić zastrzeżenia przy wprowadzeniu pełnej regulacji w dziale IVa Kodeksu postępowania administracyjnego. Natomiast w zakresie opłat odesłanie na podstawie art. 2 § 2 o.p. do działu III wypełnia lukę w regulacji materialnego prawa administracyjnego z zastrzeżeniem pierwszeństwa przepisów szczególnych.

Słowa kluczowe: wspólna regulacja, walor kodyfikacji instytucji materialnoprawnych, opłaty, kary pieniężne, przedawnienie, odroczenie, umorzenie

²¹ Dz.U. poz. 935.

²² Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.

**Title: Comments on the common regulation of legal institutions
in substantive administrative law and substantive tax law**

Abstract

The objective separation of substantive administrative law and substantive tax law does not exclude the adoption of a joint regulation of legal institutions in the law governing the rights or obligations of an individual. This is due to the use of the referral method in legislation. This method of referral was used in substantive administrative law regarding fees and administrative fines by referring to the appropriate application of the provisions of Section III of the Tax Code. This method of regulation means that important elements of the legal structure of fees and administrative fines are included in the provisions of Section III of the Tax Code. This releases from the need to repeat in the provisions of substantive administrative law such elements of the legal structure of fees and administrative fines as e.g. limitation, deferral, cancellation. This makes it possible to attribute the regulations of Section III of the Tax Code to the value of codification in the scope of application of substantive administrative law. Maintaining such a state of regulation may raise doubts after the Act of 7 April 2017 amending the Act – Code of Administrative Procedure and some other acts of Section IVA „Administrative fines”, containing many elements of the joint regulation with Section III of the Tax Code.

Keywords: joint regulation, value of codification of substantive legal institutions, fees, financial penalties, limitation, deferral, cancellation

Prof. dr hab. Barbara Adamiak – Uniwersytet Wrocławski

PRAWO UNIJNE W PROCESIE STOSOWANIA PRAWA KRAJOWEGO Z ZAKRESU OPŁAT ADMINISTRACYJNYCH

Dobrosława Antonów

Problematyka danin niepodatkowych, w tym zwłaszcza opłat publicznych, wciąż wzbudza mniejsze zainteresowanie w nauce niż problematyka prawa podatkowego. Choć z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r.¹ wynika, że podatek jest podstawową daniną publiczną i na jego konstrukcji są wzorowane inne daniny niepodatkowe², to jednak specyfika opłat publicznych i cechy wyróżniające je spośród ogólnej kategorii danin publicznych³ przesadzają o potrzebie badań szczegółowych im poświęconych⁴. Ze względu na to, że współcześnie wśród opłat publicznych dominują opłaty administracyjne, powyższa uwaga odnosi się głównie właśnie do tej kategorii opłat. Szczególnie interesujące i cenne z praktycznego punktu widzenia są zaś badania nad opłatami administracyjnymi w kontekście porządku prawnego Unii Europejskiej. Interakcje krajowego i unijnego porządku prawnego w obszarze tych opłat, choć często są nieoczywiste, to jednak występują i mają wpływ na proces stosowania prawa krajowego. Temu właśnie, a więc obecności prawa unijnego w procesie stosowania krajowych przepisów dotyczących opłat administracyjnych poświęcone są niniejsze rozważania.

Na obecnym etapie członkostwa Polski w Unii Europejskiej obecność prawa unijnego w procesie stosowania prawa jest oczywista. Krajowe zobowiązania wynikające z idei i zasad unijnego porządku prawnego wpływają zarówno na ustalenia walidacyjne, jak i na wykładnię prawa krajowego. Mechanizmy te są oczywiste w tych obszarach systemu prawa,

¹ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

² B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 1049 i n. oraz literatura tam powołana.

³ Cechy konstytutywne dla określonej kategorii danin publicznych, np. cechy konstytutywne opłat publicznych odróżniające je od podatków i innych danin publicznych. Na temat cech danin publicznych szerzej D. Antonów, *Cechy danin publicznych w polskim systemie prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 2016/63, s. 7 i n.

⁴ Odnośnie do stanu nauki polskiej na temat opłat D. Antonów, *Opłata skarbową w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017, rozdz. 1.

które objęte zostały harmonizacją. Tak jest w przypadku prawa podatkowego. W przypadku zaś tych danin publicznych, które znalazły się poza zakresem bezpośrednich zainteresowań prawodawcy unijnego – tak jak ma to miejsce w przypadku opłat administracyjnych – świadomość interakcji z prawem unijnym jest mniejsza, a czasem niedostrzegalna. Nie zmienia to jednak faktu, że dotyczące takich opłat przepisy krajowe stanowią element unijnego porządku prawnego. To zaś wpływa na proces ich stosowania, a w przypadku ujawnienia ich kolizji z prawem unijnym może wymagać również podjęcia stosownych działań legislacyjnych.

Proces stosowania prawa krajowego w przedmiocie opłat administracyjnych w realiach członkostwa Polski w Unii Europejskiej podporządkowany jest typowym wymogom właściwym dla stosowania prawa krajowego w zgodzie z prawem unijnym. Aktualne w tym zakresie pozostają wszystkie uwagi o charakterze uniwersalnym dotyczące wpływu prawa unijnego na stosowanie prawa krajowego, w tym zwłaszcza wpływu na jego wykładnię⁵. Specyfiki w tym zakresie należy się zaś doszukiwać w odniesieniu do pierwszego etapu procesu stosowania prawa, a więc do etapu ustaleń walidacyjnych. Na tym etapie ustaleniu podlega katalog źródeł prawa stanowiących przedmiot wykładni, a następnie podstawę rozstrzygnięcia w danej sprawie. Wówczas, w sytuacji interakcji prawa unijnego i krajowego (w tzw. sprawach unijnych, tj. gdy podstawę rozstrzygnięcia stanowić mogą zarówno przepisy krajowe, jak i unijne), interpretator dokonuje doboru źródeł prawa unijnego, które powinny się znaleźć w polu interpretacji przepisów krajowych (przepisy krajowe powinny zostać poddane wykładni prounijnej – wykładni systemowej zewnętrznej, a więc wykładni w zgodzie z odpowiednimi przepisami unijnymi). W przypadku przepisów krajowych z zakresu opłat administracyjnych spektrum odniesień systemowych powinno także zostać poszerzone o unijny porządek prawny, z tym jednak że w takich przypadkach wskazanie właściwych przepisów unijnych, które powinny stanowić taki kontekst interpretacyjny, jest trudniejsze. Interakcje krajowego i unijnego porządku prawnego nie są bowiem tak oczywiste jak np. w przypadku podatków objętych harmonizacją. Wówczas mechanizmy harmonizacji (dwustopniowy proces legislacyjny, polegający na ustaleniu celu regulacji na poziomie unijnym w drodze dyrektywy i jego implementacji do krajowego porządku prawnego ustawą krajową) determinuje ustalenia walidacyjne wynikające z relacji formalnych ustawy z dyrektywą, którą ustawa ta implementuje. Prawodawca unij-

⁵ Na temat wpływu prawa unijnego na wykładnię prawa podatkowego D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 282.

ny nie miał zaś potrzeby tworzenia ogólnej koncepcji opłaty administracyjnej. Wynika to rzecz jasna z celów prawa unijnego i jego zasad, głównie z zasady przyznania, pomocniczości i proporcjonalności. Nie oznacza to jednak, że opłaty administracyjne pobierane w państwach członkowskich z tytułu czynności urzędowych organów administracji publicznej pozostają zupełnie bez wpływu na realizację celów unijnych. Niezwykle rzadko, ale jednak prawodawca unijny odnosi się do (korzysta z) opłat administracyjnych jako instrumentu polityki pozytywnej⁶ jak i negatywnej⁷ w różnych obszarach prawa unijnego spoza zakresu prawa daninowego (np. z zakresu ochrony środowiska, bezpieczeństwa żywności, transportu)⁸. Te rzadkie przypadki pozwalają na łatwe „uchwycenie” relacji pomiędzy krajowym i unijnym porządkiem prawnym w zakresie tej kategorii danin, a w przypadku gdy zastosowane są mechanizmy harmonizacji, relacje te są również formalne (relacja: dyrektywa – ustawa krajowa). To w oczywisty sposób przesądza o obecności prawa unijnego w procesie stosowania prawa krajowego w zakresie takich opłat. Sytuacje te, jak podkreślono, należy uznać za wyjątkowe. Zupełnie inaczej jest zaś w przeważającej większości różnych opłat administracyjnych występujących w polskim porządku prawnym, których regulacje prawne pozornie pozostają wolne od wpływów prawa unijnego⁹. Wydawać by się mogło, że proces ich stosowania nie musi być podporządkowany zasadom tego prawa, zwłaszcza zaś etap ustaleń walidacyjnych nie wymaga poszukiwania regulacji unijnych istotnych dla procesu ich wykładni. Tak jednak nie jest, a przynajmniej nie zawsze. W polu interpretacji przepisów krajowych z zakresu opłat administracyjnych może się bowiem znaleźć wiele regulacji unijnych. Taka wykładnia prounijna przepisów krajowych może zaś ujawnić ich kolizję z normami unijnymi i wpłynąć

⁶ Przejawem tego są regulacje kreujące obciążenie opłatami administracyjnymi różnych czynności urzędowych organów administracji publicznej państw członkowskich.

⁷ Przejawem tego są regulacje zakazujące poboru opłat administracyjnych z tytułu różnych czynności urzędowych organów administracji publicznej państw członkowskich.

⁸ Szczegółowa analiza działalności legislacyjnej prawodawcy unijnego w przedmiocie opłat publicznych, w tym opłat administracyjnych, zawarta została w: D. Antonów, *Opłaty publiczne na gruncie prawa unijnego – wybrane problemy* [w:] *Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku. The financial law towards challenges of the XXI Century*, red. nauk. J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński, Warszawa 2015, s. 469–479.

⁹ Tak np. prawodawca podkreślił, że opłata skarbową pozostaje wolna od wpływów prawa unijnego w uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o opłacie skarbowej, V kadencja, druk sejm. nr 737.

na zakres ich zastosowania, a także dowieść, że obciążenie z tytułu danej opłaty administracyjnej narusza unijny porządek prawny. W przypadku tej dużej grupy opłat, do których odnoszą się powyższe spostrzeżenia, istotne znaczenie mają dwie kwestie. Po pierwsze, wyraźne wskazanie przesłanek decydujących o konieczności uwzględniania przepisów unijnych w procesie wykładni prawa krajowego. Po drugie, ustalenie kryteriów ułatwiających wskazanie tych przepisów unijnych, które powinny znaleźć się w polu interpretacji przepisów krajowych.

W odniesieniu do pierwszej kwestii, tj. przesłanek decydujących o konieczności wykładni prounijnej prawa krajowego z zakresu opłat administracyjnych, należy wskazać zasady ogólne prawa unijnego określające relacje zachodzące pomiędzy prawem unijnym i krajowym, w tym przede wszystkim zasadę efektywności. Zasada ta w największym stopniu i na najbardziej ogólnym poziomie determinuje proces stosowania prawa krajowego w ogólności, a więc również w zakresie regulacji dotyczących opłat publicznych¹⁰, w zgodzie z prawem unijnym¹¹. Zgodnie bowiem z art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej¹² państwa członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatów lub aktów instytucji Unii. Państwa członkowskie ułatwiają wypełnienie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii. Z zasady tej wynika m.in. nakaz pełnej i terminowej implementacji przepisów unijnych, nakaz stosowania przepisów unijnych bezpośrednio skutecznych, a także nakaz powstrzymania się od tworzenia i stosowania prawa w sposób, który mógłby pozostawać w sprzeczności z literą, celem i duchem prawa unijnego. Tak określone obowiązki organów państw członkowskich dotyczą całości krajowego porządku prawnego¹³, a więc również regulacji odnoszących się do opłat administracyjnych. Ze względu na to, że jest to obszar krajowego porządku prawnego nieobjęty harmonizacją, jako instrument realizacji zasady efektywności szczególnego znaczenia nabiera postulat powstrzymania się na etapie stosowania prawa przed działaniami, które mogą być sprzeczne z jakąkolwiek regulacją unijną¹⁴. W związku z tym znaczenie ma ustalenie kryteriów pomocnych we wskazaniu przepisów unijnych

¹⁰ Na temat znaczenia tej zasady dla procesu tworzenia i stosowania przepisów z zakresu opłaty skarbowej D. Antonów, *Opłata...*

¹¹ Na ten temat szerzej D. Antonów, *Wykładnia...*, s. 62 i n.

¹² Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 13 (wersja skonsolidowana).

¹³ D. Antonów, *Wykładnia...*, s. 77 i n. oraz literatura i orzecznictwo tam powołane.

¹⁴ D. Antonów, *Wykładnia...*, s. 37.

tworzących kontekst interpretacyjny, istotnych dla stwierdzenia takiej sprzeczności. Jest to druga z wymienionych kwestii, istotna z punktu widzenia przedmiotowych rozważań. Wyczerpujące i rozstrzygające wskazanie katalogu takich kryteriów nie jest możliwe. Analiza orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości pozwala jednak na wskazanie dwóch, które wydają się pomocne w ustaleniu pola interpretacji przepisów krajowych z zakresu opłat administracyjnych. Jest to, po pierwsze, przynależność opłat administracyjnych do kategorii publicznoprawnych, przymusowych świadczeń pieniężnych, a po drugie, cecha konstytutywna opłat administracyjnych, a więc ich odpłatny charakter.

Pierwsza z przesłanek nawiązuje do cech opłat administracyjnych, które decydują o ich przynależności do danin publicznych, tj. publicznoprawnego, przymusowego, bezzwrotnego i pieniężnego charakteru. Skoro opłaty administracyjne posiadają takie właśnie cechy i tym samym są zaliczane do danin publicznych, to dotyczą ich wszelkie regulacje unijne odnoszące się do danin publicznych w ogólności. Takimi zaś regulacjami są w głównej mierze przepisy prawa pierwotnego, najogólniej mówiąc, stanowiące o ograniczeniach i zakazach w sferze danin publicznych w państwach członkowskich, które mogłyby stanowić naruszenie wolności i swobód unijnych. Dorobek orzeczniczy Trybunału Sprawiedliwości wskazuje zwłaszcza na ocenę opłat tego typu w kontekście swobody przepływu towarów i unii celnej oraz w kontekście zakazu dyskryminacji podatkowej. Takie odniesienia mogą być jednak również zasadne w przypadku innych swobód, np. swobody przedsiębiorczości.

I tak, w zakresie swobody przepływu towarów, zgodnie z art. 28 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹⁵ Unia obejmuje unię celną, która rozciąga się na całą wymianę towarową i obejmuje zakaz ceł przywozowych i wywozowych między państwami członkowskimi oraz wszelkich opłat o skutku równoważnym, jak też przyjęcie wspólnej taryfy celnej w stosunkach z państwami trzecimi. Zgodnie zaś z art. 30 TFUE cła przywozowe i wywozowe lub opłaty o skutku równoważnym są zakazane między państwami członkowskimi. Oba przepisy są ze sobą powiązane. Pierwszy z nich wprowadza regulację o charakterze ogólnym, a drugi stanowi jego rozwinięcie i konkretyzację¹⁶. W obu przepisach mowa jest o zakazie opłat o skutku równoważnym do ceł. Z punktu widzenia oceny opłat administracyjnych w kontekście prawa unijnego zasadnicze znaczenie ma zakres pojęcia opłaty o skutku równoważnym do cła. Oznacza

¹⁵ Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47 (wersja skonsolidowana), dalej: TFUE.

¹⁶ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. 1, Art. 1–89, red. nauk. D. Miąski, N. Półtorak, A. Wróbel, Warszawa 2012, komentarz do art. 28 oraz 30.

to, że interpretacja przepisów krajowych z zakresu opłat administracyjnych powinna uwzględniać odniesienia systemowe do przepisów art. 28 i 30 TFUE. W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości jednolicie przyjmuje się bowiem, że opłatą o skutku równoważnym do cła jest każda opłata pieniężna, niezależnie od jej wysokości, przeznaczenia i sposobu nałożenia, jednostronnie nakładana na towary krajowe lub zagraniczne w związku z faktem, że towary te przekraczają granice, a która to opłata nie jest cłem w wąskim tego słowa znaczeniu¹⁷. Choć zauważa się, że taką opłatą jest najczęściej podatek¹⁸, to ta kategoria pojęciowa jest zdecydowanie szersza i obejmuje również inne daniny, w tym opłaty administracyjne. Trybunał Sprawiedliwości podkreśla, że każde obciążenie o charakterze pieniężnym, niezależnie od jego nazwy i sposobu stosowania, które zostaje nałożone jednostronnie na towary w związku z przekroczeniem przez nie granicy, a które nie jest cłem *sensu stricto*, stanowi opłatę o skutku równoważnym¹⁹. Opłatą o skutku równoważnym może więc być również opłata administracyjna, wówczas gdy wykazuje cechy wskazane w tym przepisie, a więc jest nałożona jednostronnie na towary w związku z przekroczeniem przez nie granicy.

Przepisy art. 28 i 30 TFUE pozostają w związku z art. 110 TFUE, który stanowi, że żadne państwo członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe. Przepis ten stanowi uzupełnienie art. 28 i 30 TFUE. Wynikający z niego zakaz dyskryminacji podatkowej odnosi się do podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju. W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości pojęcie to traktuje się również szeroko, podobnie jak pojęcie opłat o skutku równoważnym do cła. Przyjmuje się, że podatkiem na gruncie art. 110 TFUE są podatki nakładane przez rządy państw członkowskich, opłaty o charakterze danin publicznych oraz inne opłaty nakładane przez jakikolwiek szczebel władzy publicznej, a także opłaty pobierane przez wszelkie emanacje państwa na jakikolwiek cel²⁰. Jako przykład może posłużyć pogląd Trybunału Sprawiedliwości na sprawę opłaty za wydanie karty pojazdu. W sprawie

¹⁷ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski [w:] *Traktat...*, red. nauk. D. Miąski, N. Półtorak, A. Wróbel, komentarz do art. 30.

¹⁸ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski [w:] *Traktat...*, red. nauk. D. Miąski, N. Półtorak, A. Wróbel, komentarz do art. 30.

¹⁹ Wyrok TS z 18.01.2007 r., C-313/05, Brzeziński, EU:C:2007:33.

²⁰ Wyrok TS z 8.07.1965 r., C-10/65, Deutschmann v. Republika Federalna Niemiec, EU:C:1965:75.

dotyczącej tej kategorii opłaty administracyjnej Trybunał stwierdził, że²¹: „Artykuł 90 akapit pierwszy WE [art. 110 TFUE – przyp. D.A.] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on opłacie, takiej jak ta przewidziana w § 1 ust. 1 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z 28.07.2003 r. w sprawie wysokości opłat za kartę pojazdu, która to opłata w praktyce jest nakładana w związku z pierwszą rejestracją używanego pojazdu samochodowego przywiezionego z innego państwa członkowskiego, lecz nie jest nakładana w związku z nabyciem w Polsce używanego pojazdu samochodowego, jeśli jest on tam już zarejestrowany”. W uzasadnieniu Trybunał przyjął, że „skoro opłata od pierwszej rejestracji pojazdów samochodowych, (...) ma w oczywisty sposób charakter podatkowy i jest pobierana nie w związku z przekroczeniem granicy państwa członkowskiego, które ją ustanowiło, lecz przy pierwszej rejestracji pojazdu samochodowego na terytorium tego państwa, należy uznać, że jest ona objęta ogólnym reżimem obciążeń wewnętrznych nakładanych na towary, a zatem należy ją zbadać w świetle art. 90 WE”. Na podstawie wyroku Trybunału Sprawiedliwości również polskie sądy, np. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie²², przyjmują, że „w świetle art. 90 TWE (...) opłata za kartę pojazdu używanego i sprowadzonego do Polski z zagranicy w sytuacji, gdy w związku z nabyciem i zarejestrowaniem takiego samochodu w Polsce żadna opłata nie była pobierana, musi być uznana za pobraną nienależnie, tj. wbrew wynikającej z prawa europejskiego zasadzie ekwiwalentności obciążeń nakładanych na produkty krajowe i produkty z innych państw członkowskich”. W uzasadnieniu sąd wskazał, że „brak tytułu prawnego do poboru opłaty za okres po wejściu Polski do Unii Europejskiej wynika ze sprzeczności przepisów powołanego wyżej rozporządzenia z prawem wspólnotowym, gdyż naruszały one art. 28 i art. 90 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską”. Podobnie Trybunałowi Sprawiedliwości jako kontekst dla oceny przepisów w przedmiocie opłaty administracyjnej posłużył art. 110 TFUE w wyroku²³ dotyczącym nalepki ekologicznej, w którym orzekł, że art. 110 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on opłacie takiej jak opłata za nalepkę ekologiczną. Do kategorii opłat administracyjnych zaliczane są również opłaty pobierane w związku z przeprowadzeniem kontroli i inspekcji różnych towarów. Jako przykład na okoliczność takiej kwalifikacji opłat pobieranych przez właściwe organy działające w imieniu państwa można wskazać opłaty pobierane za kontrolę mięsa. Trybunał przyjął²⁴, że: „Opłaty nakładane

²¹ Postanowienie TS z 10.12.2007 r., C-134/07, Kawala, EU:C:2007:770.

²² Wyrok WSA w Warszawie z 23.08.2018 r., VIII SA/Wa 235/18, CBOSA.

²³ Wyrok TS z 9.06.2016 r., C-586/14, Budişan, EU:C:2016:421.

²⁴ Wyrok TS z 15.12.1976 r., C-35/76, Simmenthal SpA, EU:C:1976:180.

przez różne organy publiczne w związku z kontrolami weterynaryjnymi i sanitarnymi przeprowadzanymi w Państwach Członkowskich zarówno w stosunku do krajowych, jak i przywożonych produktów, stanowią opodatkowanie wewnętrzne, do którego stosuje się zakaz dyskryminacji przewidziany w (...) art. 110 TFUE”. W innym wyroku²⁵ dotyczącym opłat za kontrole weterynaryjne Trybunał przyjął, że „w przypadku krajowego wprowadzania do obrotu, jak również w przypadku wywozu wymagane są opłaty za kontrole weterynaryjne i sanitarne, stanowią one część ogólnego systemu krajowych opłat i nie są opłatami o skutku równoważnym do cel wywozowych, ale objęte są zakazem dyskryminacji na podstawie art. (...) 110 TFUE”. Przykładem opłaty administracyjnej również ocenianej w kontekście powyższych przepisów unijnych jest np. opłata związana z rejestracją produktów farmaceutycznych²⁶.

Trybunał ocenie poddawał nie tylko sam fakt poboru opłaty (jej ustanowienie przez państwo członkowskie), lecz także jej poszczególne elementy konstrukcyjne, w tym przede wszystkim wysokość. Tak np. Trybunał Sprawiedliwości²⁷ badał wysokość opłaty pobieranej w związku z postępowaniem odwoławczym w ramach jednej z procedur administracyjnych przewidzianych w państwie członkowskim. Trybunał poddał ocenie wysokość tej opłaty (300 euro) z punktu widzenia tego, czy taka jej wysokość może stanowić przeszkodę do wniesienia odwołania. Podobnie Trybunał²⁸ stwierdził, że „opłaty pobierane za kontrole weterynaryjne i sanitarne (...) nie stanowią opłat o skutku równoważnym do cel wywozowych, pod warunkiem że nie przekraczają one rzeczywistego kosztu kontroli, za które zostały naliczone”.

Drugie kryterium pozwalające na kreowanie pola interpretacji przepisów krajowych w zakresie opłat administracyjnych wynika z cechy konstytutywnej tych opłat, a więc ich odpłatnego charakteru. W tym zakresie kluczowe znaczenie ma wtórny charakter regulacji prawnych w przedmiocie opłat administracyjnych względem przepisów regulujących istotę merytoryczną czynności urzędowych, za które opłaty te są pobierane. Czynności te należy utożsamiać ze wszelkimi formami działania administracji publicznej. Przejawem tej działalności może być np. wydawanie zezwoleń czy koncesji. Opłaty administracyjne mają niejako wtórny (lub pochodny) charakter względem zasadniczej konstrukcji normatywnej dotyczącej istoty merytorycznej obciążonych nimi czynności, a więc względem przepisów regulujących np. przedmiot działalności objętej zezwolen-

²⁵ Wyrok TS z 25.01.1977 r., C-46/76, Bauhuis, EU:C:1977:6.

²⁶ Wyrok TS z 28.01.1981 r., C-32/80, Kortmann, EU:C:1981:20.

²⁷ Wyrok TS z 20.09.2007 r., C-74/06, Komisja v. Grecja, EU:C:2007:534.

²⁸ Wyrok C-46/76, Bauhuis.

niem²⁹. W związku z powyższym, pomimo że opłaty administracyjne nie zostały objęte harmonizacją w ramach prawa unijnego, to jednak stanowią one pośrednio przedmiot polityki pozytywnej prawodawcy unijnego. Odbywa się to jednak w sposób dość typowy dla tej kategorii danin, a mianowicie w związku z regulacją (harmonizacją lub ujednoliceniem) kwestii merytorycznych, których dotyczą czynności urzędowe obciążone opłatą³⁰. Wówczas przepisy regulujące kwestie merytoryczne stanowiące przedmiot czynności podlegającej opłacie administracyjnej stanowią jeden z kontekstów interpretacyjnych dla oceny zgodności przepisów krajowych w przedmiocie opłaty z prawem unijnym. Takie ściśle powiązanie pomiędzy określoną czynnością urzędową i opłatą za nią pobieraną jest dostrzegane przez Trybunał Sprawiedliwości. Na przykład w odniesieniu do zezwoleń na utworzenie i prowadzenie samodzielnych ambulatoriów dentystycznych Trybunał³¹ zauważył, że „uregulowanie krajowe, które uzależnia umiejscowienie siedziby przedsiębiorstwa z innego kraju członkowskiego od wydania uprzedniego zezwolenia, stanowi ograniczenie w rozumieniu art. 43 WE [art. 49 TFUE – przyp. D.A.], gdyż może ono utrudniać korzystanie przez to przedsiębiorstwo ze swobody przedsiębiorczości, uniemożliwiając mu swobodne wykonywanie działalności za pośrednictwem stałego zakładu. (...) powyższe przedsiębiorstwo ryzykuje bowiem poniesienie dodatkowych opłat administracyjnych i obciążeń finansowych, z którymi wiąże się każde wydanie takiego zezwolenia”. Podobnie Trybunał³² wypowiedział się w odniesieniu do zezwolenia na otwieranie nowych zakładów optycznych.

²⁹ Koncepcję tę omówiono w: D. Antonów, *Opłata...* Wnioski na temat tego typu prawidłowości wynikające z analizy problematyki opłat publicznych na gruncie prawa unijnego szerzej D. Antonów, *Opłaty...*, s. 469–479.

³⁰ Jako przykład może posłużyć opłata za wydanie licencji, przyjmowanie zgłoszeń i wydawanie zezwoleń, pobierane od podmiotów gospodarczych w związku z prowadzoną przez nie działalnością związaną z handlem prekursorami narkotyków stosownie do rozporządzenia Rady (WE) nr 111/2005 z 22.12.2004 r. określającego zasady nadzorowania handlu prekursorami narkotyków pomiędzy Unią a państwami trzecimi (Dz.Urz. UE L 22, s. 1, ze zm.). Przyzwolenie na pobór takich opłat za czynności urzędowe, jakimi niewątpliwie są wydanie licencji, przyjęcie zgłoszenia i wydanie zezwolenia, wynika z unijnej regulacji prawnej (rozporządzenia) w przedmiocie materii, której dotyczą te czynności urzędowe (sfera związana z obrotem prekursorami narkotyków), a nie bezpośrednio w przedmiocie tych opłat.

³¹ Wyrok TS z 10.03.2009 r., C-169/07, Hartlauer, EU:C:2009:141.

³² Wyrok TS z 26.09.2013 r., C-539/11, Ottica New Line di Accardi Vincenzo, EU:C:2013:591.

Powyższe przykłady wskazują, że bezpośredni związek opłaty administracyjnej z czynnością urzędową jej podlegającą sprawia, iż opłatę tę należy postrzegać jako składową ograniczenia, jakim jest obowiązek uzyskania określonej czynności urzędowej (np. element składowy uzyskania zezwolenia). Takie relacje systemowe przepisów daninowych z zakresu opłat administracyjnych z przepisami właściwymi w przedmiocie istoty merytorycznej czynności podlegającej opłacie rozszerzają kontekst unijny również o przepisy szczegółowe z zakresu wtórnego prawa unijnego. I tak wskazać można przykład opłaty z tytułu wydania zezwolenia na pobyt rezydenta długoterminowego, o którym mowa w dyrektywie Rady 2003/109/WE z 25.11.2003 r. dotyczącej statusu obywateli państw trzecich będących rezydentami długoterminowymi³³. Prawodawca unijny nie określił, czy za wydanie takiego zezwolenie państwo członkowskie może pobierać opłatę, czy też odpłatność taka jest zakazana³⁴. W tej sytuacji państwa (prawdopodobnie powodowane z jednej strony oczywistymi pobudkami fiskalnymi i z drugiej swoistą „tradycją” poboru opłat administracyjnych z tytułu wydawania zezwoleń) opłatę taką pobierają. Dotycząca jej regulacja krajowa wchodzi w interakcje z prawem unijnym. Tak też stwierdził Trybunał Sprawiedliwości³⁵: „Nie jest (...) kwestionowane (...), że państwa członkowskie mogą uzależnić wydawanie zezwoleń i dokumentów pobytowych na podstawie dyrektywy 2003/109 od uiszczenia opłat ani że przy ustalaniu wysokości tych opłat dysponują one zakresem swobody. Jednakże uprawnienia dyskrecjonalne przyznane państwom członkowskim dyrektywą 2003/109 w tym względzie nie są nieograniczone. Państwa członkowskie nie mogą bowiem stosować uregulowania krajowego mogącego zagrażać realizacji celów wytyczonych przez dyrektywę, a tym samym pozbawiać ją skuteczności (...) ustalona wysokość tych opłat nie może mieć na celu stworzenia przeszkody w uzyskaniu przyznanego przez tę dyrektywę statusu rezydenta długoterminowego

³³ Dz.Urz. UE L 16 z 2004 r., s. 44, ze zm.

³⁴ Zwraca na to uwagę TS w wyroku z 26.04.2012 r., C-508/10, Komisja v. Niderlandy, EU:C:2012:243: „Jak podniosło Królestwo Niderlandów, o ile przedstawiony przez Komisję wniosek w sprawie dyrektywy przewidywał wydawanie zezwoleń na pobyt nieodpłatnie lub za opłatą, która nie przewyższa opłat i podatków pobieranych od obywateli danego państwa członkowskiego za wydawanie dowodów tożsamości, o tyle prawodawca Unii, przyjmując dyrektywę 2003/109, postanowił nie wprowadzać takiego przepisu do tekstu tej dyrektywy. Nie jest zatem kwestionowane, w tym przez Komisję, że państwa członkowskie mogą uzależnić wydawanie zezwoleń i dokumentów pobytowych na podstawie dyrektywy 2003/109 od uiszczenia opłat ani że przy ustalaniu wysokości tych opłat dysponują one zakresem swobody”.

³⁵ Wyrok C-508/10, Komisja v. Niderlandy.

ani nie może skutkować stworzeniem takiej przeszkody, w przeciwnym razie naruszone zostałyby zarówno cel, do którego dąży ta dyrektywa, jak i jej duch. Opłaty, które stanowią znaczne obciążenie finansowe dla obywateli państw trzecich spełniających warunki przewidziane przez dyrektywę 2003/109 dla uzyskania zezwoleń na pobyt, mogłyby pozbawić tych obywateli możliwości dochodzenia praw przyznanych przez tę dyrektywę, co jest sprzeczne z jej motywem 10³⁶. Podobnie Trybunał³⁶ przyjął, że: „Dyrektywa 2003/109 dotycząca statusu obywateli państw trzecich będących rezydentami długoterminowymi, stoi na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, które nakładają na obywateli państw trzecich wnoszących o wydanie lub odnowienie zezwolenia na pobyt w danym państwie członkowskim obowiązek uiszczenia opłaty, której wysokość waha się od 80 EUR do 200 EUR, ponieważ taka opłata jest nieproporcjonalna w stosunku do celu wyznaczonego tą dyrektywą i może stanowić przeszkodę dla korzystania z praw przyznanych w tym akcie”. Trybunał zauważył, że „obciążenie finansowe, jakie opłata, której wysokość waha się od 80 EUR do 200 EUR, może stanowić dla niektórych obywateli państw trzecich spełniających warunki przewidziane przez dyrektywę 2003/109 dla uzyskania zezwoleń na pobyt, o których mowa w tej dyrektywie, jest znaczne i to tym bardziej że – mając na uwadze długość obowiązywania takich zezwoleń – owi obywatele są zobowiązani dość często występować o ich odnowienie, a do tych opłat dolicza się nierzadko inne opłaty wynikające z wcześniej obowiązujących przepisów krajowych, co sprawia, że w takich okolicznościach obowiązek uiszczenia opłaty może stanowić przeszkodę dla skorzystania przez wspomnianych obywateli państw trzecich z praw przyznanych omawianą tu dyrektywą”.

Podsumowując, stwierdzić należy, że choć prawodawca unijny nie miał potrzeby wykreowania jednolitej, unijnej koncepcji opłaty administracyjnej, wątpliwości budzić nie powinny interakcje przepisów krajowych w przedmiocie opłat administracyjnych z unijnym porządkiem prawnym. To zaś przesądza o obecności prawa unijnego w procesie stosowania prawa w tym zakresie. Zgodnie z zasadami prawa unijnego, w tym przede wszystkim zgodnie z zasadą efektywności, organy stosujące krajowe przepisy dotyczące opłat administracyjnych powinny dokonywać ich wykładni również w kontekście unijnego porządku prawnego. Praktyka stosowania tych przepisów dostarcza przykładów na to, że ich wykładnia prounijna może ujawnić niezgodność z prawem unijnym. Dotyczy to zarówno samego faktu poboru opłaty, jak i niektórych jej elementów konstrukcyjnych (np. wysokości). Sprzeczności te potwierdza Trybunał Sprawiedliwości.

³⁶ Wyrok TS z 2.09.2015 r., C-309/14, CGIL i INCA, EU:C:2015:523.

Największe trudności w realizacji zasady efektywności prawa unijnego na etapie stosowania przepisów krajowych z zakresu opłat administracyjnych są związane z ustaleniami walidacyjnymi, tj. z ustaleniami przepisów unijnych tworzących kontekst systemowy, które powinny się znaleźć w polu interpretacji przepisów krajowych. Pomocne w tym zakresie może się okazać uwzględnienie cech opłat administracyjnych. Dotyczy to zarówno tych ich cech, które są wspólne dla wszystkich danin publicznych, jak i tych które je wyróżniają spośród innych danin. Odpowiednio zaobserwować można dwie tendencje w tym zakresie. Otóż w sytuacji, gdy konstrukcja opłaty administracyjnej nie ma swojego bezpośredniego unijnego wzorca, wówczas kontekst taki stanowią wszystkie przepisy unijne, które mają swoje zastosowanie do danin publicznych w ogólności. Takie bowiem cechy opłat administracyjnych, jak przymusowy, publicznoprawny i pieniężny charakter, przesadzają, że mogą one stanowić instrument zakłócający podstawowe prawa i swobody unijne, tj. głównie swobody rynku unijnego. Stąd dotyczące ich przepisy krajowe powinny być interpretowane przede wszystkim w kontekście przepisów prawa pierwotnego kreującego podstawowe swobody i wolności unijne, zwłaszcza zasadna jest ich ocena w kontekście pojęcia opłaty o skutku równoważnym do cła lub dyskryminującego podatku wewnętrznego. Szczególna zaś cecha opłat administracyjnych – ich odpłatny charakter i związek z czynnościami urzędowym organów administracji publicznej – poszerza dodatkowo pole interpretacji przepisów krajowych o przepisy prawa pierwotnego i wtórne z zakresu istoty merytorycznej takich czynności urzędowych (np. przepisy dotyczące sfery działalności, której prowadzenie uzależnione jest od uzyskania zezwolenia podlegającego opłacie administracyjnej).

Słowa kluczowe: opłaty administracyjne, opłaty, stosowanie prawa, prawo unijne, wykładnia prawa, orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, czynności urzędowe

Union law in the process of applying national law on administrative fees

Abstract

The paper is concerned with Union law being present in the process of applying national law on administrative fees. The paper's objective is to emphasize the need to interpret national provisions on administrative fees in conformity with Union law. Despite the fact that these fees have not been covered by harmonization, their constructions, nevertheless, interact

with Union law. The paper draws attention to the difficulty in indicating Union law provisions which would establish the interpretation context for the national provisions regarding fees. Also, the selection criteria for such provisions have been suggested. Drawing on the analysis of the CJEU case-law, it has been argued that these are essentially the Union law provisions on the freedoms of the market and specific rules on official actions subject to fees.

Keywords: administrative fees, fees, application of law, Union law, law interpretation, CJEU case-law, official actions

Dr hab. Dobrosława Antonów – Uniwersytet Wrocławski; ORCID: 0000-0001-8545-1932

NIEKTÓRE DYSKUSYJNE ZAGADNIENIA BUDŻETU PAŃSTWA I FINANSÓW SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Andrzej Borodo

1. UWAGI OGÓLNE

Potrzebna jest dyskusja na temat kształtu i funkcjonowania finansów publicznych w Polsce. Choć finanse publiczne odgrywają bardzo istotną rolę, to jednak pełnią głównie funkcje służebne, wykonawcze. Podstawowe znaczenie ma polityka państwowa, której wykonywanie przekłada się na działalność finansową państwa. Dyskusja o regulacjach prawnych dotyczących finansów publicznych związana jest z pytaniami, jakie są tendencje rozwojowe w płaszczyźnie społecznej, cywilizacyjnej, kulturowej, technologicznej. Od czego zależy rozwój społeczno-gospodarczy, czy można go świadomie kształtować? Istotna jest wnikliwa obserwacja zjawisk społecznych, analizy społeczne i gospodarcze, sięganie do teorii i historii finansów publicznych oraz intuicje badawcze.

W prowadzeniu działalności państwowej istotna staje się rola strategii, prognoz, planów i programów. Nie są to regulacje prawne, ale dokumenty ustalające pożądane cele i kierunki rozwoju. Strategie i programy mogą być w odpowiednim zakresie przekładane na ustawodawstwo, na stosunki prawne, ale mogą być realizowane w ramach zastanego porządku prawnego. Ważnym przełożeniem strategii i planów na ustawy – jest przełożenie ich na ustawę budżetową.

Celem opracowania jest przedstawienie wybranych problemów prawnych dotyczących finansów publicznych, połączone z propozycją zmian niektórych regulacji. Proponowane w opracowaniu modyfikacje regulacji prawnych dotyczą układu ustawy budżetowej, konstytucyjnego ujęcia zasad budżetowych, niektórych przepisów z zakresu procedury budżetowej, a także pozycji i funkcjonowania samorządu terytorialnego.