

Funkcje podatków i innych należności publicznoprawnych. Czy funkcję fiskalną mogą pełnić wynagrodzenia pobierane przez spółki z udziałem Skarbu Państwa na podstawie stosunków cywilnoprawnych?

Functions of taxes and other public liabilities. Can the fiscal function be performed by remuneration received by companies with State Treasury participation on the basis of civil law relations?

dr Andrzej Dmowski

Adwokat. ORCID: 0000-0003-2405-4583

Streszczenie

Zakres funkcji podatków oraz całego systemu podatkowego nie został precyzyjnie zdefiniowany przez ustawodawcę. Cele (funkcje) zarówno fiskalne, jak i pozafiskalne są realizowane przez system podatkowy. Zapewnienie wpływów budżetowych w zakresie spełnienia funkcji redystrybucyjnej jest fundamentem systemu prawa podatkowego. Jednocześnie całokształt norm prawa podatkowego spełnia również wiele różnych innych funkcji, m.in. stymulacyjną, rozwojową, ochronną, społeczną, polityczną. Jednakże wskazane funkcje są spełniane przez ogół norm prawa, w szczególności prawa publicznego – prawa podatkowego, za pośrednictwem podmiotów i jednostek finansów publicznych. Gwarancje konstytucyjne w zakresie sposobu i trybu kształtowania przepisów prawa podatkowego zapewniają bezpieczeństwo obywateli (podatników) w sferze obowiązków publicznoprawnych. Wyłączność ustawowa kształtowania podatków i innych danin publicznych daje fundament gwarancyjny w obszarze przeciwdziałania autorytarnemu nakładaniu „powszechnych obowiązków finansowych” na obywateli (podmioty ze sfery prawa prywatnego).

Analizie podlega kwestia, czy funkcje fiskalne i pozafiskalne mogą być powierzone przez państwo podmiotom ze sfery prawa prywatnego, m.in. spółkom prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa. Powierzenie takich funkcji pod względem faktycznym odbywałoby się poza kontrolą parlamentarną oraz z pominięciem wymogów i regulacji dotyczących podmiotów i jednostek finansów publicznych. Dodatkowo przejście i w konsekwencji pełnienie funkcji pozafiskalnych (np. stymulacyjnych czy politycznych) przez spółki prawa handlowego odbywałoby się z naruszeniem przepisów regulujących działalność gospodarczą oraz norm regulujących sposób funkcjonowania spółek prawa handlowego.

Pod względem praktycznym sposób kształtowania stosunków cywilnoprawnych przez spółki z udziałem Skarbu Państwa, które faktycznie wykonują monopole państwowe, może wpłynąć na nałożenie powszechnych, dodatkowych, nieuzasadnionych ekonomicznie obciążeń finansowych na obywateli i podmioty prywatne.

Słowa kluczowe: funkcje podatków, cele podatków, funkcje i cele systemu podatkowego, cele fiskalne, cele pozafiskalne, zadania podmiotów z sektora finansów publicznych, spółki z udziałem Skarbu Państwa, spółki działające w sektorach strategicznych gospodarki, powierzenie funkcji publicznych podmiotom prywatnym, realizacja zadań publicznych przez spółki prawa handlowego.

Abstract

The scope of the functions of taxes and the entire tax system has not been precisely defined by the Legislator. Both fiscal and non-fiscal goals/functions are implemented by the tax system. Ensuring budget revenues to fulfill the redistributive function is the foundation of the tax law system. On the other hand, all tax law norms also fulfill many other functions, including: stimulation, development, protection, social or political. However, the indicated functions are implemented by general legal norms, in particular public law – tax law, through public finance enti-

ties and units. Constitutional guarantees regarding the manner and procedure of shaping tax law provisions ensure the security of citizens/taxpayers with regard to public law obligations. The statutory exclusivity in shaping taxes and other public levies provides a guarantee for counteracting the authoritarian imposition of „universal financial obligations” on citizens (entities from the sphere of private law).

The issue to be analyzed is to determine whether fiscal and non-fiscal functions can be entrusted by the State to entities from the sphere of private law – including: commercial law companies with State Treasury participation. The actual entrustment of such functions would take place outside parliamentary control and without regard to the requirements and regulations applicable to public finance entities and units. Additionally, the takeover and, consequently, the implementation of non-fiscal functions (e.g. stimulating or political) by commercial law companies would be in violation of the provisions regulating business activity and the standards regulating the functioning of commercial law companies.

In practical terms, the way civil law relations are shaped by companies with State Treasury participation, which actually implement State monopolies, may result in the imposition of general, additional, economically unjustified financial burdens on citizens and private entities.

Key words: tax functions, tax purposes, functions and goals of the tax system, fiscal goals, non-fiscal goals, tasks of public finance sector entities, companies with State Treasury participation, companies operating in strategic sectors of the economy, entrusting public functions to private entities, implementation of public tasks by law companies commercial.

1. WPROWADZENIE

System podatkowy w Polsce podlega szczególnym wymogom dotyczącym regulacji w zakresie nakładania obowiązków publicznoprawnych, w szczególności dotyczącym regulacji na poziomie przepisów ustawy. Zgodnie z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.1 obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, obejmuje każdego, tj. zarówno osoby fizyczne, osoby prawne, jak i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej². Art. 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³ precyzuje natomiast, że zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego⁴. W konsekwencji za podatek⁵ należy uznać tylko świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, o charakterze publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym i bezzwrotnym, wynikające z ustawy podatkowej.

Podsumowując, jednoznacznie należy wskazać, że podatki:

- 1) mogą być nakładane tylko na podstawie ustawy;
- 2) stanowią świadczenia publicznoprawne, do których co do zasady regulacje prawa prywatnego (cywilnego) nie mają zastosowania.

Również wysokość podatków i opłat lokalnych może być ustalana przez jednostki samorządu terytorialnego tylko w zakresie określonym w ustawie⁶.

Podatek jako danina publiczna będąca od zawsze źródłem finansowania wydatków publicznych stanowi elastyczne narzędzie w rękach władzy, służące do realizowania określonych zadań. Funkcje podatkowe definiują cele, jakie władza państwowa zamierza osiągnąć przez stosowanie bądź modyfikowanie podatków, aby tym samym wywołać określone skutki społeczne i gospodarcze⁷.

Dodatkowo Konstytucja RP precyzuje, że Rada Ministrów może uznać uchwalony przez siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem projektów ustaw podatkowych⁸, co wyłącza moż-

liwość zastosowania tzw. szybkiej ścieżki ustawodawczej w zakresie przepisów podatkowych. Ta regulacja ma zagwarantować m.in. pełną i wnikliwą ścieżkę legislacyjną (łącznie z przeprowadzeniem konsultacji społecznych), jeżeli mają zostać nałożone obowiązki publicznoprawne. Element zapewnienia należytego *vacatio legis* przepisów podatkowych jest jednym z fundamentów obowiązującego systemu podatkowego.

Podsumowując, nakładanie podatków i innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następować może wyłącznie w drodze ustawy⁹. Regulacje prawa prywatnego, w szczególności zasady kształtowania umów cywilnoprawnych, generalnie nie mają zastosowania do zobowiązań podatkowych.

Podatki należą do grupy najważniejszych instrumentów ekonomicznych, za pomocą których finanse publiczne realizują swoje funkcje w gospodarce¹⁰. Za funkcje podatków należy uznać cele, jakie zostaną dzięki nim osiągnięte w ramach funkcji finansów publicznych¹¹. Trzeba więc podkreślić, że funkcje podatków zawarte są w funkcjach finansów publicznych, czyli nie powinny być analizowane w oderwaniu od nich.

Zadania realizowane przez system podatkowy nazywane są powszechnie funkcjami¹². Funkcje, jakie ma spełniać system podatkowy jako zbiór norm prawnych, przechodziły swoistego rodzaju transformację. Kształt systemu podatkowego jest konsekwencją warunków życia społecznego i gospodarczego, a w mniejszym stopniu był kształtowany przez poglądy i tezy doktryny podatkowej¹³.

Analiza systemu podatkowego pod względem funkcjonalnym prowadzi do wniosku, że podstawowym celem systemu podatkowego jest realizacja funkcji fiskalnej – zapewnienie wpływów budżetowych (czy to na szczeblu państwowym, czy samorządowym). Gromadzenie dochodów jest podstawą gospodarki finansowej państwa¹⁴ i obowiązkiem władz publicznych¹⁵.

Dochodami publicznymi w świetle przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁶ są m.in.:

- 1) daniny publiczne, do których zalicza się: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych;
- 2) dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych, do których zalicza się w szczególności dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych¹⁷.

W konsekwencji kategoria danin publicznych, która została wymieniona w art. 217 Konstytucji RP, nie została określona w ustawie¹⁸. Daninę publiczną można więc zdefiniować jako dochody publiczne o charakterze obowiązkowym, uiszczane na rzecz jednostek sektora finansów publicznych¹⁹. Dochodami publicznymi są również m.in. dywidendy i wpłaty z zysku jako dwa odrębne rodzaje dochodów niepodatkowych budżetu państwa. Dywidendy to wpłaty do budżetu państwa wynikające z faktu posiadania przez Skarb Państwa akcji i udziałów w spółkach prawa handlowego, bankach i instytucjach ubezpieczeniowych. Podstawę prawną wypłaty dywidendy stanowią przepisy ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych²⁰. Wpłaty z zysku²¹ tworzą natomiast odrębną kategorię danin publicznych. Są to świadczenia o charakterze przymusowym, bezzwrotnym, nieodpłatnym i pieniężnym, których obowiązek poniesienia wynika z ustawy²².

Jeśli chodzi o wypłatę dywidend przez spółki prawa handlowego, w których udziałowcem lub akcjonariuszem jest Skarb Państwa, należy wskazać, że rzeczony kwestie są regulowane przez prawo prywatne (Kodeks spółek handlowych) oraz regulacje wewnętrzne obowiązujące w spółce. Zysk netto stanowiący podstawę wypłaty dywidendy jest konsekwencją działalności gospodarczej prowadzonej przez spółkę. Zakres i sposób działalności gospodarczej prowadzonej przez spółki z udziałem Skarbu Państwa podlegają regulacjom prawnym analogicznym jak dla wszystkich innych uczestników obrotu gospodarczego. W konsekwencji spółki prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa, prowadzące działalność gospodarczą nawet w strategicznych sektorach gospodarki:

- 1) powinny podlegać generalnie tym samym zasadom gospodarki wolnorynkowej i zasadom konkurencji, co wszyscy inni uczestnicy obrotu gospodarczego, tj. m.in. regulacjom prawa antymonopolowego;
- 2) są zobowiązane do kształtowania warunków transakcji na poziomie rynkowym;
- 3) nie powinny wykorzystywać pozycji dominującej;
- 4) w prowadzonej działalności gospodarczej powinny się kierować chęcią uzyskania zysku, a nie chęcią osiągnięcia innych celów, np. politycznych.

Jednakże w praktyce niestety tak nie jest. Spółki z udziałem Skarbu Państwa w praktyce wykonują działalność w zakresie „monopoli państwowych”, tj. obywatel (podatnik) może zakupić określone towary lub usługi (np. energię elektryczną, paliwo gazowe, benzynę i inne paliwa płynne) tylko od tych spółek (państwo wydaje odpowiednie zezwolenia i koncesje w strategicznych sektorach gospodarki w praktyce wyłącznie spółkom z udziałem Skarbu Państwa, czyli tworzy monopole, np. w zakresie importu i przetwórstwa paliw płynnych).

Spółki z udziałem Skarbu Państwa, jako spółki prawa handlowego, podlegają wszystkim regulacjom dotyczącym zasad funkcjonowania tych podmiotów w obrocie gospodar-

czym, w szczególności w zakresie kształtowania polityki cenowej na poziomie rynkowym. Jednakże osoby zasiadające w organach zarządczych i kontrolnych tych podmiotów są wybierane najczęściej z klucza politycznego (minister, wykonując uprawnienia Skarbu Państwa, na walnym zgromadzeniu akcjonariuszy lub na zgromadzeniu wspólników w praktyce wybiera osoby kierujące daną spółką). Powstaje zatem wątpliwość czy sposób kształtowania cen dóbr i usług przez spółki z udziałem Skarbu Państwa, które w praktyce wykonują monopole w zakresie dostarczania tych dóbr i usług obywatelom (podatnikom), na poziomie zawyżonym w stosunku do cen rynkowych może w praktyce skutkować nałożeniem dodatkowej „daniny” („obciążenia”) powszechnej na obywateli (podatników).

Docelowo nadzwyczajne zyski osiągnięte przez spółki z udziałem Skarbu Państwa:

- 1) są wpłacane do budżetu państwa w postaci:
 - a) bezpośredniej, np. dywidendy,
 - b) pośredniej, np. podatku dochodowego od osób prawnych;
- 2) są wydatkowane przez spółkę na cele publiczne (zgodnie z dyspozycjami politycznymi).

Powstaje więc wątpliwość, czy takie działania podmiotów prywatnych (spółek prawa handlowego) w sferze prawa prywatnego mogą stanowić realizację polityki fiskalnej państwa, polegającą na zawyżeniu cen towarów i usług skutkującym w praktyce nałożeniem:

- 1) powszechnego (dotyczącego w praktyce każdego obywatela),
- 2) nieodpłatnego (zawyżona cena niemająca uzasadnienia ekonomicznego),
- 3) przymusowego (w praktyce każdy musi dokonać zakupu danego dobra lub usługi u „monopolisty państwowego”) oraz
- 4) bezzwrotnego (zawyżona cena nie podlega zwrotowi) świadczenia pieniężnego, które bezpośrednio lub pośrednio trafi do budżetu państwa.

Równocześnie zaniżenie cen przez „monopolistę państwowego” może stanowić mechanizm stymulacji wybranych sektorów gospodarki lub realizacji celów politycznych.

Zdaniem autora należy postawić wiele pytań odnośnie do możliwości (zasadności) obchodzenia systemu podatkowego i jego gwarancji albo nadużyć w tym zakresie przez wykorzystanie faktycznych monopolii państwa, co skutkuje w praktyce pod względem ekonomicznym nałożeniem powszechnych „obowiązków (danin) prywatnoprawnych” pełniących funkcję danin publicznych, będących dochodem budżetu państwa:

- 1) czy prawo dopuszcza dokonywanie realokacji istotnej wartości wpływów budżetowych poza systemem danin publicznych do systemu wpływów niepodatkowych? (Państwo nie podnosi podatków, które stanowią dochód budżetu państwa, jednakże państwo wpływa na spółki wykonujące monopole państwowe, aby zwiększyć uzyskiwane dochody z otrzymywanej dywidendy lub przez przesunięcie zadań publicznych do tych podmiotów);
- 2) czy działalność gospodarcza w strategicznych sektorach gospodarki może być (powinna być) wykonywana przez spółki prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa (faktycznie przez monopole państwowe)?

- 3) czy państwo może pod względem faktycznym cedować swoje uprawnienia i obowiązki na wyodrębnione spółki prawa handlowego (podmioty działające w sferze prawa prywatnego), w szczególności w zakresie polityki fiskalnej państwa, zapewniania wpływów budżetowych, odgrywania roli stymulacyjnej w gospodarce?
- 4) czy państwo może (powinno) zakładać czerpanie korzyści ze spółek działających w strategicznych sektorach gospodarki oraz może w dowolny sposób wpływać na te podmioty?
- 5) czy zakładane wpływy z zysków spółek działających w strategicznych sektorach gospodarki mogą pod względem ekonomicznym zmierzać do powszechnego nałożenia danin na obywateli (podatników)?
- 6) czy podmioty prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa, działające w strategicznych sektorach gospodarki, mają prawo ustalać ceny na poziomie nierynkowym (zaniżonym lub zawyżonym) dla odbiorców swoich towarów i usług (obywateli, podatników) w celu generowania nadzwyczajnych zysków, które mają być przeznaczone do wypłaty na rzecz Skarbu Państwa lub do sfinansowania zadań publicznych (nałożenie danin powszechnych poza kontrolą parlamentu)?
- 7) czy potencjalne cele publiczne realizowane przez spółki z udziałem Skarbu Państwa mogą stanowić uzasadnienie nierynkowości warunków transakcyjnych narzucanych odbiorcom towarów lub usług?
- 8) czy zakładane przez Skarb Państwa zyski spółek prawa handlowego, m.in. z tytułu nierynkowych warunków transakcji dla ogółu obywateli (znaczącego grona osób i podmiotów w sferze gospodarczej), nie oznaczają obejścia zasad ustalania podatków (wymogów ustawowych) i funkcjonowania systemu podatkowego (jako że zapewniają istotne źródło wpływów budżetowych)?
- 9) czy w ramach stosunków cywilnoprawnych, których warunki są faktycznie narzucane przez spółki z udziałem Skarbu Państwa działające w strategicznych sektorach gospodarki odbiorcom tych towarów i usług, może nastąpić faktyczne nałożenie dodatkowych obciążeń finansowych na ogół obywateli czy też podatników (poza systemem podatkowym)? Czy takie praktyki nie stanowią czynu nieuczciwej konkurencji?
- 10) czy polityka cenowa spółek prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa, działających w strategicznych sektorach gospodarki, może w praktyce spełniać funkcje fiskalne z pominięciem systemu podatkowego i z pogwałceniem reguł legislacyjnych? Czy takie działanie nie stanowi elementu wyzysku?
- 11) czy osoby fizyczne sprawujące funkcje członków zarządu oraz faktycznie kierujące spółkami prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa, działającymi w strategicznych sektorach gospodarki (faktyczne monopole spółek z udziałem Skarbu Państwa), mogą pod względem faktycznym (z pominięciem procesu legislacyjnego) nakładać powszechnie, jednoosobowo obciążenia na obywateli (podatników)? Czy takie działania nie wypełniają znamion czynu zabronionego w świetle przepisów ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny²³? Jaka jest rola prokuratury w tym zakresie?
- 12) czy Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów (dalej: Prezes UOKiK) i/lub Prezes Najwyższej Izby Kontroli mają prawo lub obowiązek przeciwdziałać stosowaniu nierynkowych polityk cenowych przez spółki z udziałem Skarbu Państwa względem ogółu obywateli (podatników)?
- 13) czy cena ustalona bądź narzucona w umowach cywilnoprawnych dotyczących dostarczanych towarów i usług przez spółki prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa może pod względem faktycznym i ekonomicznym zastępować obciążenia podatkowe lub opłaty pobierane na rzecz Skarbu Państwa (z pominięciem zasad regulujących system podatkowy)?
- 14) czy obywatelowi (podatnikowi) przysługuje roszczenie cywilnoprawne o zwrot zawyżonych (nierynkowych) opłat pobieranych przez spółki z udziałem Skarbu Państwa? Czy sąd cywilny może zasądzić zwrot zawyżonych opłat? Powyższe pytania obrazują zarys problemu, jaki kształtuje się w zakresie potencjalnych nadużyć dotyczących kształtowania polityki fiskalnej państwa, w szczególności w zakresie zapewnienia wpływów bądź zwiększenia wpływów budżetowych poza systemem podatkowym. Oczywiście państwo ma swobodę w kształtowaniu swojej polityki fiskalnej. Jednakże system ustalania podatków i danin publicznoprawnych podlega gwarancjom ustawowym. Potencjalny model kształtowania polityki cenowej przez spółki wykonujące w praktyce monopole państwowe jest poza kontrolą i poza gwarancjami ustawowymi. Stanowi on więc bardzo istotną pokusę nadużyć i ręcznego sterowania gospodarką.

2. FUNKCJE SYSTEMU PODATKOWEGO

Na podstawie analizy hierarchizacji i sprzeczności celów podatków można wyróżnić trzy stanowiska²⁴, różniące się priorytetem funkcji podatków²⁵:

- 1) neoklasyczne, w którym dostrzega się wyłącznie funkcję fiskalną;
- 2) interwencjonistyczne²⁶, w którym funkcja fiskalna podatków jest podporządkowana celom gospodarczym i społecznym władzy publicznej;
- 3) kompromisowe, w którym przyjmuje się priorytet funkcji fiskalnej, ale rozpatruje się również społeczno-gospodarcze cele opodatkowania.

Od początku wprowadzenia podatków i systemu podatkowego można było zaobserwować, że ich główną rolą było zasilenie finansów tego, który je wprowadzał. Późniejsza doktryna określiła to jako pełnienie funkcji dochodowej, lub inaczej fiskalnej, przez system podatkowy. Nie jesteśmy w stanie jednoznacznie stwierdzić, czy już od początku istnienia podatków nakładający je spostrzegli, że poza najbardziej oczywistą funkcją fiskalną podatki spełniają także wiele dodatkowych funkcji pozafiskalnych, które są z nimi nierozdzielnie związane. Oznacza to, że oprócz zamierzonych i oczekiwanych następstw występowały także takie, które nie były ani spodziewane, ani planowane.

Dopiero zmiana sposobu rozumienia zadań nowo kształtujących się podmiotów, jakimi stawały się państwa²⁷, i pojawienie się zmian w rozumieniu polityki, prądów myślowych, społecznych i gospodarczych w okresie nowożytnym pozwoliły na dogłębną analizę i określenie tych towarzyszących podatkom dodatkowych funkcji. „Ślady wykorzystywania

podatków do innych celów można odnaleźć już w starożytności [...], jednakże dopiero w państwach nowożytnych, w XIX w., a zwłaszcza w latach 30. XX w. zaczęły pojawiać się poglądy o możliwości szerszego posługiwania się podatkami jako narzędziami osiągnięcia innych, pozafiskalnych celów²⁸.

Zacząto systematycznie odchodzić od skupiania się wyłącznie na fiskalnym aspekcie opodatkowania i przeniesiono ciężar uwagi na pozostałe elementy wynikające z ustanawianych podatków. „Stało się oczywiste, że co prawda w dziedzinie podatków nie kształtują się ogólne cele polityki państwa, ale podatki mogą dostarczyć państwu skutecznych narzędzi osiągnięcia celów zarówno gospodarczych jak i społecznych²⁹. Z tego względu zwykło się wyodrębnić dwie główne funkcje podatkowe, czyli funkcję fiskalną i funkcję pozafiskalną. Nie są one przy tym przeciwstawne, a wręcz odwrotnie. Efektywnie i optymalnie wykorzystywane funkcje pozafiskalne stwarzają szansę na prawidłowe rozwinięcie się funkcji fiskalnej. Z kolei warunkiem realizowania funkcji pozafiskalnych będzie prawidłowe wypełnienie funkcji fiskalnej podatków. Wynika z tego, że funkcje fiskalna i pozafiskalna przeplatają się nawzajem i oddziałują na siebie. Dlatego też, kiedy rozważa się zakres i kierunki stymulacji podatkowej, przy konstruowaniu systemu podatkowego konieczne jest określenie proporcji obu kategorii tych celów. Rozwiązanie to prowadzi do usunięcia ewentualnych kolizji celów stawianych przed podatkiem i całym systemem podatkowym.

We współczesnej literaturze przedmiotu podatkowi przypisuje się wiele funkcji. Funkcje (cele) dzieli się z reguły na fiskalne i pozafiskalne. Obok podstawowej funkcji fiskalnej, jaką jest pokrycie zapotrzebowania państwa na dochód publiczny³⁰, coraz większą rolę odgrywają funkcje pozafiskalne – gospodarcze, społeczne i inne.

Podstawowe znaczenie jest przypisywane funkcji fiskalnej. Sprowadza się to do stwierdzenia, że za pośrednictwem podatków państwo i jednostki samorządu terytorialnego gromadzą znaczącą większość wszystkich dochodów budżetowych.

Do istotnych funkcji o charakterze fiskalnym należy funkcja redystrybucyjna, zakładająca podział przychodu lub dochodu opodatkowanych podmiotów w sposób bezpośredni lub pośredni oraz przekazanie go na rzecz budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Nakładane podatki skutkują określonymi następstwami społecznymi i gospodarczymi. Funkcje te określane są jako pozafiskalne³¹. Państwo za pomocą podatków może dążyć do ochrony lub utrzymania bądź zmiany relacji społeczno-gospodarczych.

Funkcje podatków w gospodarce wolnorynkowej są ściśle związane z rolą, jaką państwo odgrywa w procesie kształtowania warunków społeczno-gospodarczych. Należy jednak rozgraniczyć funkcję celu państwa od celów systemu podatkowego (opodatkowania). Funkcja celu (funkcji) państwa wyraża doktrynę społeczno-gospodarczą, którą to państwo realizuje³².

2.1. Funkcja fiskalna podatków

Funkcja fiskalna podatków była od wielu stuleci szeroko analizowana przez przedstawicieli doktryny³³ w kontekście krytycznej roli w zapewnieniu dochodów budżetowych pań-

stwa. Czynniki podlegającymi analizie³⁴ były: wydajność i koszty ścigalności podatków; pewność i równomierność wpływów budżetowych³⁵. Należy podkreślić, że funkcja fiskalna jest jedną z najstarszych funkcji³⁶ całego systemu podatkowego. Cel fiskalny jako chęć uzyskania wpływów finansowych pokrywających zakładane wydatki pozostaje do dzisiaj kluczowym motywem nakładania podatków³⁷.

Kluczowy cel podatków – rozumiany jako gromadzenie dochodów publicznych na realizację różnorodnych zadań – tworzy charakterystyczny związek między potrzebami systemu finansów a systemem wydatków publicznych. Wraz z rozwojem i rozrostem państwa rośnie wysokość wydatków, które trzeba pokryć odpowiednim wzrostem dochodów. Sama funkcja fiskalna nie jest w stanie zdominować w całości treści systemu podatkowego. Nie da się bowiem w nieskończoność zwiększać ciężaru podatkowego w każdym z rodzajów podatków, szczególnie że może to wywołać wręcz odwrotny efekt.

Koncepcja ta znalazła odzwierciedlenie w twierdzeniach ekonomisty Arthura Laffera, który w 1974 r. opracował wykres zależności między stawką opodatkowania dochodów a dochodami budżetowymi państwa z tytułu podatków, nazwany krzywą Laffera. W dużym skrócie obrazuje ona, że po osiągnięciu pewnego progu obciążenia fiskalnego dalsze jego zwiększenie może spowodować straty w dochodach budżetowych. Zdrowym podejściem przy konstruowaniu i modyfikacji systemu podatkowego jest zatem określenie wysokości podatku w sposób jak najmniej uciążliwy dla podatnika, a wręcz zachęcający do działalności gospodarczej³⁸ i konsumpcji³⁹, w celu przeciwdziałania nadmiernemu fiskalizmowi.

Z koncepcji i udowodnionych twierdzeń Laffera wyciągnąć można wniosek, że funkcja fiskalna opodatkowania, aby skutecznie finansować wydatki publiczne państwa, powinna być wyważona na płaszczyźnie wzajemności i przeciwieństwa dwóch interesów, jakimi są dobro publiczne i dobro prywatne, szczególnie że podatki stanowią zdecydowaną większość dochodów państwa. Odpowiednie wyważenie tej funkcji jest o tyle istotne, że nie wszystkie podatki cechują się jednakową wydajnością. Biorąc pod uwagę wydajność i wpływ na budżet państwa, funkcję fiskalną najlepiej spełnia w Polsce podatek od towarów i usług, czyli podatek pośredni, a dopiero potem bezpośrednie podatki dochodowe, od osób prawnych i od osób fizycznych.

Odpowiednia konstrukcja systemu podatkowego lub samego podatku albo innego obciążenia o podobnej naturze, aby była w stanie wyważyć interes publiczny i prywatny przy realizacji funkcji fiskalnej, powinna uwzględniać następujące założenia:

- 1) przy wyborze źródła podatku należy ocenić, czy zapewnia on odpowiedni poziom wydajności, tzn. czy zapewnia długotrwałe pokrycie potrzeb budżetowych. Inaczej może to podważać racjonalność takiego obciążenia dla podatników⁴⁰;
- 2) obciążenia podatkowe powinny mieć stabilny charakter i realizować treści wynikające z zasady taniaści opodatkowania;
- 3) kształtowanie stawek i ulg podatkowych powinno być podporządkowane osiągnięciu trwałych i pewnych dochodów. Oznacza to również zachowanie odpowiedniego umiaru przy określaniu ich wysokości i zakresu. W umiar-

kowaniu powinna się uzewnętrzniać dbałość władzy o zachowanie źródła podatku;

- 4) powinna być zachowana elastyczność opodatkowania pozwalająca na reagowanie na zmiany w sytuacji ekonomiczno-prawnej państwa i podatników;
- 5) powinny być przestrzegane zasady powszechności i równości opodatkowania. Decyduje to bowiem o zamierzonym rozłożeniu obciążeń podatkowych;
- 6) należy respektować granice opodatkowania. Podatki zbyt obciążające źródło podatku, np. kapitał dochodowy albo chęć do obrotu towarowego, szkodzą stabilności ekonomicznej państwa, oddziałują negatywnie na kształtowanie się dochodów państwa, bieżących i przyszłych, oraz szkodzą rozwojowi stosunków społecznych.

Podatek zawsze stanowi formę ograniczenia wolności podejmowania działalności gospodarczej lub zarobkowej. Dlatego nadmierny fiskalizm podważa możliwość realizacji funkcji dochodowej przez system podatkowy, gdyż w sposób nieuzasadniony nakłada obciążenia na podmioty nieposiadające odpowiedniej zdolności płatniczej do jego zaspokojenia.

W literaturze przedmiotu analizę funkcji współczesnego państwa przedstawiali m.in. Richard A. Musgrave i Peggy B. Musgrave⁴¹, Paul A. Samuelson i William D. Nordhaus⁴², Vito Tanzi⁴³, Wiesława Ziółkowska⁴⁴. Autorzy ci wskazywali, że za funkcję należy uznać:

- 1) funkcję alokacyjną (przeciwdziałanie niesprawności rynku w zakresie alokacji zasobów);
- 2) funkcję redystrybucyjną (redystrybucja dochodów i bogactwa zgodnie z tym, co społeczeństwo rozumie przez sprawiedliwy podział);
- 3) funkcję stabilizacyjną (stabilizacja makroekonomiczna państwa).

2.2. Funkcje pozafiskalne

Kiedy mowa o roli państwa w gospodarce, należy wyróżnić czynniki o charakterze społeczno-politycznym i ekonomicznym.

Wśród czynników o charakterze społecznymi i politycznym wyodrębnia się:

- 1) zaspokajanie potrzeb społeczeństwa,
- 2) ochronę najuboższych,
- 3) uaktywnianie lokalnych społeczności.

Z kolei wśród czynników ekonomicznych wyróżnia się⁴⁵:

- 1) łagodzenie cyklu koniunkturalnego,
- 2) dostosowanie struktury podaży do struktury popytu,
- 3) dostęp do wiarygodnej informacji rynkowej.

Funkcje pozafiskalne, czasami zwane także funkcjami ekonomicznymi, towarzyszą podatkowi w sposób nierozdzielny i naturalny, tzn. nie da się ich usunąć, ale też nie sposób ich całkowicie kontrolować. Państwo nie może się ich wyzbyc przez własne decyzje ustawodawcze czy kształtowanie systemu podatkowego. Polityka podatkowa państwa może je jednak przewidzieć i ukierunkować w sposób prowadzący do realizacji swoich celów gospodarczo-społecznych. „Funkcje ekonomiczne podatków mają charakter obiektywne. Kształtują się one niezależnie od woli ludzkiej. Nie wyklucza to jednak możliwości świadomego i celowego ich wykorzystywania w toku realizacji określonej polityki podatkowej zmierzającej do realizacji określonych celów”⁴⁶.

Wraz z rozwojem społeczeństwa funkcje pozafiskalne zyskują na znaczeniu względem funkcji fiskalnych. Przez rozsądne kształtowanie stawek i ulg państwo może wpływać na wypracowanie korzystnego ekonomicznie i społecznie postępowania podatników. Przejawem tego jest choćby różnicowanie w stawkach podatku od towarów i usług, gdzie generalnie towary uznane za korzystniejsze dla zdrowia, takie jak owoce i warzywa, obciążone są niższymi stawkami niż np. wyroby cukiernicze. Przejawem tego jest również stosowanie wszelakich ulg dla mikro- lub małych podatników, zmniejszanie ich obowiązków, korzystne formy opodatkowania albo tworzenie inicjatyw gospodarczych w określonych miejscach, ulgi dla stref ekonomicznych lub gmin o niskim poziomie zatrudnienia, lub branż, ulga IP Box czy ulga na działalność badawczo-rozwojową.

Realizacja funkcji pozafiskalnych podatku powinna zatem podążać za kierunkiem zmian, które mają zostać wywołane w życiu gospodarczym i społecznym. Można przy tym dążyć do ochrony i utrzymania, przekształcenia albo ustalenia lub ograniczenia obecnego stanu zjawisk i stosunków społeczno-gospodarczych. Wymienić można zatem podatki o charakterze stymulacyjnym lub ograniczającym. Należy przy tym odróżnić postulat pozafiskalnego celu opodatkowania od możliwości faktycznej jego realizacji. Poza tym nierzadko dochodzi do ukrycia celu fiskalnego pod pozorem zwiększenia funkcji pozafiskalnej, co wiąże się z niższym oporem społecznym. Zarzuty takie dotyczą często wprowadzonej niedawno opłaty cukrowej, która zgodnie z uzasadnieniem prawodawcy miała na celu zwiększenie zdrowotności podatników przez zmniejszenie spożycia przez nich niezdrowych cukrów. Niektóre działania, w tym np. próby opodatkowania zdrowych cukrów, takich jak fruktoza występująca naturalnie w owocach, wskazują jednak, że nowa opłata miała jednak na celu głównie funkcje fiskalne.

W przypadku funkcji pozafiskalnych można wyróżnić dwa główne cele opodatkowania.

Jednym z nich jest cel ekonomiczny, który ma sprzyjać rozwojowi poziomu gospodarczego. Oznacza to zatem wszelkiego rodzaju „pobudzające” podatników preferencje podatkowe, prowadzące do zmniejszenia tradycyjnych obciążeń podatkowych np. w wybranych gałęziach i branżach lub w określonych obszarach geograficznych prowadzonych działalności. Dotyczy to zarówno produkcji, jak i usług, czego wyrazem jest np. wysoki poziom preferencji dla branży IT w Polsce.

Drugim celem jest cel społeczny, często spełniany przez funkcję redystrybucyjną podatku między podatnikiem podatku a budżetem państwa. Pozwala on zresztą na wielokierunkowe oddziaływanie przez gromadzenie środków z podatków na konkretne cele, jak np. w przypadku daniny solidarnościowej nakładanej na najbogatszych w celu finansowania Solidarnościowego Funduszu Wspierania Osób Niepełnosprawnych. Stosuje się także zróżnicowanie wysokości obciążenia podatkowego przez nałożenie wyższych stawek opodatkowania na majątniejszych podatników i zwolnienie z opodatkowania podatników o najniższych dochodach. Przejawem tego jest m.in. progresywność podatku dochodowego od osób fizycznych. W tym jednak wypadku nieumiejętne operowanie funkcją redystrybucyjną podatku może spowodować narasta-

nie nierówności ekonomicznych, które mogą stanowić przyczynę przyszłych konfliktów społecznych.

Wśród innych podstawowych funkcji pozafiskalnych wyróżnić można m.in.:

- 1) funkcję stabilizacyjną, rozumianą jako wykorzystanie podatków do zapewnienia niezakłóconego przebiegu procesów gospodarczych przez regulowanie przepływu pieniądza i zapewnianie klarowności obrotu pieniądzem. Innymi słowy, pozwala ona na ustabilizowanie gospodarki przez zastosowanie instrumentów podatkowych do oddziaływania na sytuację makroekonomiczną;
- 2) funkcję alokacyjną, w której ramach podatki oddziałują na strukturę produkcji i wytworzonego produktu. Jej kształt jest ustalany m.in. przez określenie kogo i jak opodatkować według kryterium klasyfikacji podatków zgodnie z fazami tworzenia i podziału dochodów oraz źródeł pochodzenia; kto i jak zostanie opodatkowany zależy nie od producenta czy usługodawcy, ale od ustawodawcy.

3. PRZENIESIENIE FUNKCJI FISKALNYCH I POZAFISKALNYCH NA STOSUNKI CYWILNOPRAWNE PODMIOTÓW DZIAŁAJĄCYCH W SFERZE PRAWA PRYWATNEGO

Tezą podlegającą analizie i ocenie jest ustalenie, czy dopuszczalna pod względem prawnym i faktycznym jest alokacja funkcji fiskalnych i pozafiskalnych (dotyczących prerogatyw systemu podatkowego) na podmioty prawa handlowego (działające w sferze prawa prywatnego). Bezsprzeczne jest uprawnienie realizowane przez właściwego ministra w zakresie wpływu na obsadę osób zasiadających w zarządach i radach nadzorczych spółek, których dominującym akcjonariuszem lub udziałowcem jest Skarb Państwa, tj. wykonywanie uprawnień właścicielskich przez ministra w imieniu Skarbu Państwa. Jednakże wątpliwość dotyczy kwestii, czy państwo pod względem instytucjonalnym może bezpośrednio lub pośrednio wywierać wpływ na podmioty działające w sferze prawa prywatnego na potrzeby realizacji celów politycznych, celów fiskalnych lub funkcji pozafiskalnych. Czy spółki prawa handlowego, zawierające umowy cywilnoprawne z konsumentami, mogą kształtować warunki transakcyjne na poziomie nierynkowym (zaniżonym lub zawyżonym) na potrzeby realizacji celów i zadań, które są po stronie instytucji publicznych?

Zgodnie z odpowiedzią Prezesa UOKiK Tomasza Chróstnego z dnia 24 marca 2023 r.⁴⁷ na zapytanie Rzecznika Praw Obywatelskich (dalej: RPO): „PKN Orlen pod koniec 2022 r. utrzymywał ceny paliw, mimo spadających notowań ropy i umacniającego się złotego”⁴⁸. Zostało ustalone, że analogiczna praktyka mogła być stosowana również w przypadku innych podmiotów na rynku paliw. Wskazano, że niezbędne jest zbadanie, czy nie doszło do naruszenia standardów ochrony praw konsumenta. Wyżej opisana praktyka mogła narazić też przedsiębiorców na dodatkowe koszty ponoszone w związku z działalnością. RPO potwierdził, iż posiada informacje, że problem jest przedmiotem zainteresowania Prezesa UOKiK, który wszczął postępowanie wyjaśniające w sprawie cen rynkowych paliw i zwrócił się do największych podmiotów na rynku o informacje i dane będące podstawą do kształtowania cen paliw.

Prezes UOKiK poinformował, że „na podstawie art. 48 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów⁴⁹ [...] prowadzone jest postępowanie wyjaśniające mające na celu wstępne ustalenie, czy w związku z działalnością przedsiębiorców w zakresie sprzedaży paliw płynnych mogło dojść do naruszenia u.o.k.k. lub Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁵⁰ [...], uzasadniającego wszczęcie postępowania antymonopolowego, w tym ustalenie, czy sprawa ma charakter antymonopolowy. Postępowanie zostało wszczęte z urzędu postanowieniem z dnia 4 stycznia 2023 r.”⁵¹.

Przedmiotem czynności wyjaśniających podejmowanych w postępowaniu przed Prezesem UOKiK jest w szczególności wyjaśnienie, w jaki sposób PKN Orlen S.A. kształtował hurtowe ceny paliw silnikowych (benzyn i oleju napędowego) w drugiej połowie 2022 r. oraz czy okoliczności obniżki tych cen w dniu 30 grudnia 2022 r. mogą potencjalnie świadczyć o istnieniu praktyki ograniczającej konkurencję w postaci narzucania przez przedsiębiorcę posiadającego pozycję dominującą na rynku właściwym cen nieuczciwych, w tym cen nadmiernie wygórowanych, o których mowa w art. 9 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. i art. 102 ust. 1 lit. a TFUE.

Dodatkowo, odnośnie do przykładowo rynku energii, należy przytoczyć oficjalną informację zamieszczoną na stronie internetowej Urzędu Regulacji Energetyki (dalej: URE)⁵². Prezes URE zauważył, że „w przypadku cen energii elektrycznej pojawiają się hipotezy, że skoro jest tak drogo i ten wzrost cen nie jest uzasadniony wyłącznie wzrostem kosztów, to czy nie dochodzi do manipulacji na giełdzie energii i czy należy interweniować. Inna charakterystyczna grupa opinii sprawdza się do oczekiwania, aby znaleźć mechanizm, który w tej konkretnej sytuacji będzie po prostu chronił odbiorców energii przed ekstremalnie wysokim wzrostem cen energii. Ogólnie rzecz biorąc, odbiorcy energii dość powszechnie oczekują dziś interwencji na rynku energii elektrycznej albo na rynku paliw, z których energia jest produkowana, ponieważ nie ma akceptacji dla tak wysokich cen”⁵³.

Prezes URE nadmienił, że „nadzór nad prawidłowym działaniem rynku energii to nie tylko odpowiedzialność regulatora, ale też podmiotów, które prowadzą zorganizowane rynki, czyli w praktyce przede wszystkim TGE54 i PSE55, a na rynku gazu w pewnym zakresie Gaz-Systemu. Od nich też nie mamy sygnałów o tym, że może dochodzić do manipulacji w rozumieniu określonym przez przepisy prawa” oraz że „w konsekwencji obecna sytuacja, w której obserwujemy ponadnormatywne marże, nie musi oznaczać, że dochodzi do manipulacji”⁵⁶.

Kwestia możliwości zastosowania przez URE i TGE instrumentów mających wpływ na ceny energii w Polsce została przedstawiona w raporcie Warsaw Enterprise Institute⁵⁷. Jego autorzy doszli m.in. do następującego wniosku: „W okresie od 26 kwietnia do 10 maja 2022 r. obserwowano wyraźnie nieproporcjonalny wzrost ceny energii elektrycznej na rynku hurtowym, którego nie można uzasadnić rosnącym poziomem kosztów wytwarzania. Wzrost ten może być związany z możliwą manipulacją cenową dokonaną przez podmioty o znacznej sile rynkowej”⁵⁸.

W ocenie Warsaw Enterprise Institute Prezes URE powinien wszcząć postępowanie wyjaśniające w trybie art. 23p

ust. 1 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne⁵⁹ w sprawie możliwych naruszeń zakazów określonych w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 596/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie nadużyć na rynku (rozporządzenie w sprawie nadużyć na rynku) oraz uchylającym dyrektywę 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywy Komisji 2003/124/WE, 2003/125/WE i 2004/72/WE⁶⁰.

„Na zjawiska manipulacji ceną podatne są rynki o niskiej konkurencyjności, a taki charakter ma obecnie rynek terminowy na Towarowej Giełdzie Energii. Świadczy to tym zmniejszenie liczby podmiotów biorących udział w handlu, wzrost koncentracji rynkowej i spadek liczby koncesji”⁶¹.

Aby zobrazować przykład potencjalnych działań i strategii pozafiskalnych spółek z udziałem Skarbu Państwa, warto przytoczyć tezy z interpelacji poselskiej z dnia 11 stycznia 2023 r.: „1 stycznia 2023 r. zakończona została rządowa obniżka stawki podatku VAT na paliwa, wskutek czego stawka ponownie wynosi 23%. Choć spodziewano się, że przy wzroście stawki VAT nastąpi wzrost cen paliw, taka sytuacja się nie pojawiła. Zmiany cen detalicznych nie nastąpiły, jednak 30 grudnia 2022 roku PKN Orlen obniżył hurtowe ceny paliw o ok. 12%, co spowodowało wyrównanie ceny detalicznej. Działanie to nie było powiązane ze spadkiem cen paliw na rynku europejskim. W listopadzie, gdy zapowiedziane zostało zakończenie obniżki podatku VAT, cena giełdowych kontraktów na diesel spadła o ponad 30%, jednak w Polsce cena spadła zaledwie o niecałe 5%”⁶².

Z odpowiedzi udzielonej z upoważnienia Ministra Aktywów Państwowych przez Macieja Małeckiego dowiadujemy się: „Minister Aktywów Państwowych wykonując prawa z akcji należących do Skarbu Państwa w spółce PKN ORLEN S.A. (dalej: PKN Orlen, Spółka) realizuje uprawnienia wynikające z praw korporacyjnych, które są ściśle określone w przepisach prawa, w szczególności w Kodeksie spółek handlowych (dalej: KSH) oraz Statucie Spółki. Stosownie do regulacji art. 368 KSH prowadzenie spraw spółki należy do kompetencji Zarządu, a zgodnie z art. 375 1 KSH Walne Zgromadzenie i Rada Nadzorcza nie mogą wydawać Zarządowi wiążących poleceń dotyczących prowadzenia spraw spółki. Jak wynika z powyższego Minister Aktywów Państwowych, działając jako akcjonariusz Skarbu Państwa nie ma uprawnień do ingerowania w prowadzenie spraw spółki, także w obszarze kreowania jej strategii oraz polityki cenowej”⁶³.

Sama spółka PKN Orlen⁶⁴ w kwestii braku wzrostu z dniem 1 stycznia 2023 r. cen paliw na stacjach paliw zajęła stanowisko, że „jest to działanie zgodne z polityką PKN Orlen, polegające na podejmowaniu możliwych działań w celu unikania szoków cenowych, w tym w szczególności uderzających w konsumentów. PKN Orlen zaznacza, że dotychczas nie przekładała na klientów całości kosztu wzrostu cen paliw”⁶⁵.

Przedstawione przykłady dotyczące podmiotów działających w sferze prawa prywatnego – spółek prawa handlowego, prowadzących działalność gospodarczą w strategicznych sektorach gospodarki, wskazują na wysokie prawdopodobieństwo, że podmioty te realizowały (realizują) niejednokrotnie cele fiskalne i pozafiskalne zastrzeżone dla jednostek działających w sferze prawa publicznego. Celem autora jest wyciągnięcie wniosków ogólnych, generalnych w zakresie

zapewnienia gwarancji prawnych w obszarze szeroko rozumianego systemu podatkowego.

W konsekwencji powstaje wątpliwość, czy wąskie grono osób piastujących funkcje członków zarządu spółek działających w strategicznych sektorach gospodarki (czyli teoretycznie, formalnie poza kontrolą przedstawicieli władzy ustawodawczej oraz poza ramami określonymi przez władzę ustawodawczą dla podmiotów ze sfery prawa publicznego) powinno wykonywać zadania zastrzeżone dla podmiotów i jednostek działających w sferze prawa publicznego, np. w zakresie stymulowania wybranych segmentów gospodarki, subsydiowania określonych grup społecznych, wpływania na zachowania konsumentów, w końcu podejmowania jakichś działań politycznych. Należy podkreślić, że owe cele powinny być realizowane przez podmioty i jednostki z sektora finansów publicznych na podstawie i w granicach ram ustawowych – w szczególności ustaw podatkowych i ustaw dotyczących sfery finansów publicznych.

Odnośnie do przytoczonych przykładów funkcjonowania spółek z udziałem Skarbu Państwa należy wskazać na istniejące wysokie prawdopodobieństwo – graniczące z pewnością, że pod względem faktycznym część spółek działających w strategicznych sektorach gospodarki podejmowała działania, które były wyrazem realizacji celów (funkcji) fiskalnych lub pozafiskalnych dotyczących sfery prawa publicznego.

Równocześnie, kiedy analizuje się zagadnienie prawne potencjalnej możliwości realizacji celów (funkcji) fiskalnych lub pozafiskalnych przez spółki prawa handlowego, niebędące w 100% podmiotami zależnymi od Skarbu Państwa (tj. spółki, których udziały lub akcje nie należą w 100% do Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, tylko których pakiet udziałów lub akcji należy do podmiotów prywatnych), należy zwrócić uwagę na fundamentalne założenia prowadzenia działalności gospodarczej przez podmioty działające w sferze prawa prywatnego.

Podmioty działające w gospodarce wolnorynkowej – podmioty prywatne – m.in:

- 1) działają w celu osiągnięcia zysku, a w konsekwencji w celu zwiększenia wartości swojego przedsiębiorstwa (swoich udziałów), tj. nie podejmują działań, które byłyby ekonomicznie niezasadne (podmioty te nie subsydują jakichś podmiotów lub grup społecznych);
- 2) działają na zasadach konkurencji rynkowej, tj. nie działają w zakresie przyznanych praw do monopolu (kartelu) – nie wykorzystują pozycji dominującej;
- 3) określają warunki transakcyjne z kontrahentami na zasadach rynkowych, tj. nie są one ani zawyżone, ani zaniżone – podmioty działające na jednym rynku mają równe prawa;
- 4) podejmują racjonalne decyzje pod względem ekonomicznym w zakresie ponoszenia wydatków inwestycyjnych, operacyjnych i finansowych – ponoszone wydatki nie są podyktowane chęcią osiągnięcia celów innych niż ekonomiczne.

Szereg regulacji prawnych zapewnia urzeczywistnienie powyższych zasad; są to m.in. przepisy określające zasady funkcjonowania podmiotów gospodarczych⁶⁶ (spółek prawa handlowego⁶⁷), zasady cywilnoprawne dotyczące sposobów kształtowania umów⁶⁸, zasady ochrony konkurencji i konsu-

mentów⁶⁹ – w zakresie przeciwdziałania wykorzystywaniu pozycji dominującej i naruszaniu zbiorowych interesów konsumentów, przepisy karnoprawne penalizujące czyny niedozwolone w zakresie działania na szkodę spółek – nadużycia udzielonych uprawnień lub niedopełnienia ciężącego obowiązku⁷⁰, oszustwa⁷¹.

4. OKREŚLENIE ZARYSU ODPOWIEDZIALNOŚCI W KONTEKŚCIE REALIZACJI CELÓW POZAEKONOMICZNYCH (TJ. FUNKCJI FISKALNYCH LUB POZAFISKALNYCH) PRZEZ SPÓŁKI PRAWA HANDLOWEGO

Kanwą do rozpoczęcia dyskusji na temat, czy niektóre działania podejmowane przez osoby kierujące spółkami prawa handlowego (z udziałem Skarbu Państwa) w zakresie realizacji celów „pozaekonomicznych” – tj. z dużą dozą prawdopodobieństwa realizacji przez te spółki celów należących do sfery prawa publicznego (m.in. celów politycznych), niech będzie stanowisko wyrażone przez Michała Romanowskiego⁷² dotyczące przejęcia przez PKN Orlen w ramach Polska Press kontroli nad 20 dziennikami regionalnymi i ponad 150 tygodnikami, a także portalami internetowymi. Autor ten wyraził opinię, że PKN Orlen powinien być uzyskać zgodę na transakcję od swoich akcjonariuszy jako spółka prawa handlowego, której główny zakres działalności gospodarczej nie obejmował działalności w sektorze medialnym. W szczególności podkreślił, że Skarb Państwa jako akcjonariusz nieposiadający pakietu większościowego akcji (tj. Skarb Państwa posiada tylko około 27% akcji spółki publicznej notowanej na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, podczas gdy ponad 50% akcji znajduje się w obrocie giełdowym u inwestorów z sektora prywatnego) nie powinien wpływać bezpośrednio lub pośrednio na działania podejmowane przez koncern paliwowo-energetyczny. M. Romanowski przedstawił pogląd, jakoby zostały naruszone w ten sposób przepisy prawa handlowego (naruszenie wymogów korporacyjnych). Podniósł także kwestię niedopuszczalności przejmowania mediów prywatnych przez koncern kontrolowany przez rząd, jako że są to działania sprzeczne z art. 14⁷³ i 54⁷⁴ Konstytucji RP (naruszenie gwarancji dotyczących wolności słowa i pluralizmu mediów)⁷⁵.

Jeśli pominiemy aspekt polityczny toczącego się sporu, nadal ważnym problemem teoretyczno-prawnym jest ustalenie, czy podmioty działające w sferze prawa prywatnego (których akcjonariuszem lub udziałowcem jest Skarb Państwa bądź jednostka samorządu terytorialnego) mogą lub powinny podejmować faktycznie zleczone działania lub funkcje, które są immanentnie związane z podmiotami (jednostkami) ze sfery prawa publicznego – niezależnie od tego, czy te działania uznajemy za słuszne i prawidłowe, czy wręcz przeciwnie. Zdaniem autora należy jednoznacznie zaakcentować, że państwo ma pełne prawo realizować przyjęte cele zarówno fiskalne, jak i pozafiskalne, jednakże musi stosować instrumenty przynależne sektorowi publicznemu, w szczególności te z obszaru systemu podatkowego, a nie dokonywać tego za pośrednictwem podmiotów działających w sektorze prywatnym.

Podmioty działające w sektorze prywatnym, zwłaszcza spółki prawa handlowego, nie podlegają wymogom dotyczą-

cym m.in. dyscypliny finansów publicznych oraz ścisłego ustalenia źródeł finansowania działalności, a powinny stosować przepisy prawa handlowego i zasady regulujące prowadzenie działalności gospodarczej (tj. zasady rynkowe, zachowania konkurencji, przeciwdziałania monopolom, niewykorzystywania przewagi konkurencyjnej i wiele innych). Wąskie grono osób pełniących funkcje zarządcze w spółkach o strategicznym wpływie na gospodarkę nie powinno podejmować samodzielnie działań w celu wykonania zadań, które można by przypisać do funkcji systemu podatkowego – niezależnie od tego, jak oceniamy te działania z perspektywy słuszności lub celowości. Funkcja kontrolna parlamentu w zakresie szeroko rozumianego systemu podatkowego oraz funkcja ustawodawcza parlamentu w zakresie kreacji przepisów podatkowych, które realizują cele fiskalne i pozafiskalne, jest jedną z gwarancji w demokratycznym państwie prawnym, urzeczywistniających zasady sprawiedliwości społecznej⁷⁶.

Należy podkreślić, że pod względem faktycznym zlecenie działań do wykonania przez spółki z udziałem Skarbu Państwa (np. działań w zakresie realizacji celów fiskalnych lub pozafiskalnych), niezgodnych z regulacjami dotyczącymi spółek prawa handlowego, może mieć konsekwencje zarówno po stronie osób reprezentujących Skarb Państwa, jak i osób reprezentujących owe spółki.

Potencjalnie odpowiedzialność mogłoby ponieść:

- 1) Prezes Rady Ministrów oraz członkowie Rady Ministrów za naruszenie Konstytucji RP lub ustaw w związku z zajmowanym stanowiskiem lub w zakresie swojego urzędowania (tj. odpowiedzialność przed Trybunałem Stanu);
- 2) funkcjonariusze publiczni (urzędnicy), w których zakresie kompetencji i obowiązków był nadzór nad spółkami, w których akcje lub udziały posiada Skarb Państwa, m.in. za przekroczenie uprawnień lub niedopełnienie obowiązków (art. 231 k.k.⁷⁷) czy też naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁷⁸;
- 3) osoby pełniące obowiązki członków zarządu i rady nadzorczej za działania lub zaniechania dotyczące funkcjonowania spółek. Wskazany zakres odpowiedzialności należałoby podzielić na:
 - a) odpowiedzialność cywilnoprawną, tj. m.in. odpowiedzialność odszkodowawczą za działalność na szkodę⁷⁹ spółki i akcjonariuszy bądź udziałowców prywatnych⁸⁰;
 - b) odpowiedzialność o charakterze karnoprawnym, m.in. za czyny zabronione uregulowane w przepisach Kodeksu karnego (art. 296 k.k. – nadużycie zaufania; art. 286 k.k. – oszustwo).

Na marginesie należy zauważyć, że w świetle obowiązujących przepisów ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. ? oraz szeroko rozumianego prawa antymonopolowego odpowiedzialność za naruszenie zakazu praktyk ograniczających konkurencję oraz zakazu praktyk naruszających zbiorowe interesy konsumentów ponoszą tylko przedsiębiorcy (zgodnie z definicją tego terminu w przywołanej ustawie⁸¹). Obecnie co do zasady brak jest regulacji⁸², które wprowadzałyby odpowiedzialność administracyjnoprawną bądź karnoprawną osób fizycznych w sytuacji, gdy zarządzane przez nie przedsiębiorstwo naruszyło materialne lub proceduralne przepisy prawa konkurencji⁸³.

5. PODSUMOWANIE

Funkcje podatków i całego systemu podatkowego nie zostały precyzyjnie zdefiniowane przez ustawodawcę. Jednakże bezsprzecznie cele (funkcje) fiskalne i pozafiskalne są realizowane przez system podatkowy, a szerzej – przez finanse publiczne. Zapewnienie wpływów budżetowych na potrzeby spełnienia funkcji redystrybucyjnej jest fundamentem systemu prawa podatkowego. Jednocześnie całokształt norm prawa podatkowego spełnia również wiele różnych innych funkcji, m.in. stymulacyjną, rozwojową, ochronną, społeczną, polityczną. Jednakże wymienione funkcje są spełniane przez ogół norm prawa, w szczególności prawa publicznego – prawa podatkowego, za pośrednictwem podmiotów i jednostek finansów publicznych. Gwarancje konstytucyjne w zakresie sposobu i trybu kształtowania przepisów prawa podatkowego zapewniają bezpieczeństwo obywateli (podatników) w sferze obowiązków publicznoprawnych. Wyłączność ustawowa kształtowania podatków i innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków daje fundament gwarancyjny w obszarze przeciwdziałania – poza kontrolą parlamentu – autorytarnemu nakładaniu powszechnych obowiązków finansowych na obywateli (podmioty ze sfery prawa prywatnego).

Powstała jednak wątpliwość, czy określone funkcje fiskalne i pozafiskalne mogą być powierzone przez państwo podmiotom ze sfery prawa prywatnego, m.in. spółkom prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa. Pod względem faktycznym następowałoby to poza kontrolą parlamentarną oraz z pominięciem wymogów i regulacji dotyczących podmiotów i jednostek finansów publicznych. Dodatkowo przejęcie i w konsekwencji realizacja funkcji pozafiskalnych (np. stymulacyjnych czy politycznych) przez spółki prawa handlowego odbywałyby się z naruszeniem przepisów regulujących działalność gospodarczą oraz norm regulujących sposób funkcjonowania spółek prawa handlowego. Takie działania – niezależnie od ich oceny pod względem celowości i racjonalności w zakresie np. stosowania warunków nierynkowych transakcji, subsydiowania lub pogarszania warunków dla określonych grup podmiotów czy też w ogóle podejmowania określonych działań w przestrzeni gospodarczej z pominięciem zasad ekonomii – mogłyby być uznane za niedozwoloną ingerencję państwa w stosunki gospodarcze. Pod względem praktycznym sposób kształtowania stosunków cywilnoprawnych przez spółki z udziałem Skarbu Państwa, które faktycznie wykonują monopole państwowe, może wpłynąć na nałożenie powszechnych, dodatkowych, nieuzasadnionych ekonomicznie obciążeń finansowych na obywateli i podmioty prywatne. Gdyby ukształtowała się taka praktyka, tj. delegowanie zadań publicznych – fiskalnych i pozafiskalnych – na rzecz podmiotów prywatnych, mogłaby powstać pokusa „ręcznego sterowania gospodarką” oraz wpływania na nią z pominięciem procedur ustawowych i kontroli parlamentarnej. Niezależnie od oceny jednostkowych działań poszczególnych podmiotów, które operują w strategicznych sektorach gospodarki i na które faktyczny i prawny wpływ ma Skarb Państwa, sam fakt powierzenia zadań przynależnych do jednostek

sektora finansów publicznych zdaniem autora należy uznać za nadużycie. Wskazanym nadużyciom należy jednoznacznie przeciwdziałać.

Przypisy:

- ¹ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- ² Art. 84 Konstytucji RP: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: „Ordynacja podatkowa” lub „o.p.”.
- ⁴ Art. 5 o.p.: „Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego”.
- ⁵ Art. 6 o.p.: „Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej”.
- ⁶ Art. 168 Konstytucji RP: „Jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie”.
- ⁷ Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, s. 30.
- ⁸ Art. 123 ust. 1 Konstytucji RP: „Rada Ministrów może uznać uchwalony przez siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem projektów ustaw podatkowych, ustaw dotyczących wyboru Prezydenta Rzeczypospolitej, Sejmu, Senatu oraz organów samorządu terytorialnego, ustaw regulujących ustroj i właściwość władz publicznych, a także kodeksów”.
- ⁹ Art. 217 Konstytucji RP: „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.
- ¹⁰ E. Denek, J. Sobiech, J. Wolniak, *Finanse publiczne*, Warszawa 2001, s. 34-37.
- ¹¹ J. Sokołowski, *Zarządzanie przez podatki*, Warszawa 1995, s. 23.
- ¹² S. Dolata, *Uwarunkowania i konsekwencje reformy systemu podatkowego*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Lublin 2003, s. 51.
- ¹³ S. Wiciak, *Funkcja podatków w gospodarce rynkowej – analiza krytyczna*, „Zeszyty Naukowe Wydziału Zamiejscowego w Chorzowie Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu” 2012, nr 14.
- ¹⁴ E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2007, s. 52.
- ¹⁵ B. Sadowska, *Struktura dochodów gmin i możliwości jej kształtowania*, w: *Gospodarka i finanse gmin w Polsce. Wybrane zagadnienia*, red. M. Stefański, H. Stępień, Wrocław 2011, s. 79-82.
- ¹⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1270 ze zm., dalej: ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.
- ¹⁷ Art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r.: „Dochodami publicznymi są:
 - 1) daniny publiczne, do których zalicza się: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw;
 - 2) inne dochody budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych;
 - 3) wpływy ze sprzedaży wyrobów i usług świadczonych przez jednostki sektora finansów publicznych;
 - 4) dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych, do których zalicza się w szczególności:
 - a) wpływy z umów najmu, dzierżawy i innych umów o podobnym charakterze,
 - b) odsetki od środków na rachunkach bankowych,
 - c) odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych,
 - d) dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych;

- 5) spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych;
- 6) odszkodowania należne jednostkom sektora finansów publicznych;
- 7) kwoty uzyskane przez jednostki sektora finansów publicznych z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji;
- 8) dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw, niestanowiące przychodów w rozumieniu ust. 1 pkt 4 lit. a i b”.
- ¹⁸ A. Paluch-Dybek, *Rola podatków w zasilaniu budżetu państwa – analiza na przykładzie Polski*, „Współczesne Problemy Ekonomiczne” 2018, nr 2 (18).
- ¹⁹ E. Chojna-Duch, dz. cyt., s. 49.
- ²⁰ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm., dalej: „Kodeks spółek handlowych” lub „k.s.h.”.
- ²¹ Wyróżnia się wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych (do końca 1995 r. nazywane były dywidendami) oraz wpłaty z zysku jednoosobowych spółek Skarbu Państwa. Wpłaty z zysku jednoosobowych spółek Skarbu Państwa (od 2019 r.) stanowią przychód Funduszu Inwestycji Kapitałowych, o którym mowa w art. 33a ust. 1 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym (tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 125, dalej: ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r.) (zob. art. 33b ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. oraz art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 1 grudnia 1995 r. o wpłatach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 44, dalej: ustawa z dnia 1 grudnia 1995 r.). Podstawę obliczania wpłat z zysku stanowi zysk przedsiębiorstwa pomniejszony o zapłacony podatek dochodowy od osób prawnych. Wysokość stopy procentowej do naliczania wpłat z zysku wynosi 15%. Organami właściwymi do wymiaru i pobory tej daniny są naczelnicy urzędów skarbowych. Wpłaty z zysku w całości wpływają do budżetu państwa.
- ²² Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1439; ustawa z dnia 1 grudnia 1995 r. Zob. także J. Kulicki, A. Krawczyk, P. Sokół, *Leksykon podatkowy*, Warszawa 1998.
- ²³ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 17, dalej: „Kodeks karny” lub „k.k.”.
- ²⁴ P. Felis, *Kilka uwag o roli i znaczeniu podatków w systemie finansowym*, w: *Złota księga dla Profesora Jana Konstantego Szczepańskiego z okazji odnowienia dyplomu doktora nauk ekonomicznych*, red. J. Ickiewicz, J. Ostaszewski, Warszawa 2017, s. 121.
- ²⁵ E. Małecka-Ziembińska, *Efektywność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce*, Poznań 2012, s. 29.
- ²⁶ J. Ickiewicz, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, Warszawa 2009, s. 19–21.
- ²⁷ Chociaż można dostrzegać elementy pojmowania pozafiskalnych aspektów opodatkowania w starszych dziejach, jak np. w starotestamentowej opowieści o Józefie interpretującym sny faraona i wprowadzającym coś, co dzisiaj można by określić jako „redystrybucję dochodów” i „proobywatelską politykę fiskalną”.
- ²⁸ W. Łączkowski, *Granice opodatkowania*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica” 1992, nr 54, s. 119.
- ²⁹ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022, s. 326.
- ³⁰ J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 12 i nast.
- ³¹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 3, Warszawa 2006.
- ³² F. Grądański, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa 2006, s. 21.
- ³³ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 24.
- ³⁴ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Warszawa 2002, s. 34.
- ³⁵ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, Warszawa 1996, s. 12.
- ³⁶ J. Głuchowski, *Funkcje podatków w gospodarce rynkowej*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1995, nr 5, s. 3.
- ³⁷ M. Cieślukowski, S. Kańduła, I. Kijek, *Polski system podatkowy. Materiały do ćwiczeń i wykładów*, wyd. 3 zm., Poznań 2007, s. 38.
- ³⁸ M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 508.
- ³⁹ E. Denek, J. Sobiech, J. Wolniak, dz. cyt., s. 130-134.
- ⁴⁰ J. Chechliński, *Z zagadnień teorii podatku*, Warszawa 1964, s. 149: „Problem ekonomicznego źródła podatku wiąże się z pytaniem: skąd biorą się dochody podatkowe państwa. Pytanie to można rozumieć dwojako: z jednej strony jest to zagadnienie, kto tworzy produkty i wartości składające się na dochód podatkowy państwa, a z drugiej strony, jaka jest ekonomiczna natura dochodów podatkowych, lub inaczej, jaką częścią produktu czystego (dochodu narodowego) jest podatek”.
- ⁴¹ R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, New York 1989.
- ⁴² P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, *Ekonomia*, t. 1, Warszawa 2000.
- ⁴³ V. Tanzi, *Gospodarcza rola państwa w XXI wieku*, „Materiały i Studia NBP” 2006, z. 204.
- ⁴⁴ W. Ziółkowska, *Finanse publiczne, teoria i zastosowanie*, Poznań 2000.
- ⁴⁵ Tamże, s. 39-43.
- ⁴⁶ N. Weralski, *Funkcje podatków a instrumenty podatkowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski, Warszawa 1985, s. 53.
- ⁴⁷ Odpowiedź Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów Tomasza Chróstnego na pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 9 marca 2023 r. (V.7108.13.2023.MC), DOK-1.071.3.2023.MK, Warszawa, 24 marca 2024 r., https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2023-03/Odpowiedz_UOKiK_Orlen_paliwa_ceny_24.03.2023.pdf, dostęp: 10.06.2024.
- ⁴⁸ Rzecznik Praw Obywatelskich, *Sprawa cen paliw na stacjach PKN Orlen. Rzecznik pyta prezesa UOKiK o ustalenia. Odpowiedź Tomasza Chróstnego*, <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-paliwa-ceny-orken-uokik-odpowiedz>, dostęp: 10.06.2024.
- ⁴⁹ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 594, dalej: ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. (przyp. red.).
- ⁵⁰ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47, dalej: TFUE (przyp. red.).
- ⁵¹ Odpowiedź Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów na pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 9 marca 2023 r. (V.7108.13.2023.MC), dok. cyt.
- ⁵² Urząd Regulacji Energetyki, *Czy na rynku energii dochodzi do manipulacji cenami? Rafał Gawin, prezes Urzędu Regulacji Energetyki w rozmowie z red. Ireneuszem Chojnackim*, portal wnp.pl, 06.09.2022 r., <https://www.ure.gov.pl/pl/urząd/informacje-ogolne/edukacja-i-komunikacja/ure-w-mediach-1/10515,Czy-na-rynku-energii-dochodzi-do-manipulacji-cenami.html>, dostęp: 10.06.2024.
- ⁵³ Tamże.
- ⁵⁴ Tj. Towarowa Giełda Energii, dalej: TGE (przyp. red.).
- ⁵⁵ Tj. Polskie Sieci Elektroenergetyczne (przyp. red.).
- ⁵⁶ Urząd Regulacji Energetyki, dz. cyt.
- ⁵⁷ Warsaw Enterprise Institute, *Większa transparentność rynku energii to niższe ceny dla odbiorców. Rola Urzędu Regulacji Energetyki i Towarowej Giełdy Energii*, czerwiec 2022, <https://wei.org.pl/wp-content/uploads/2022/06/Rynek-energii.pdf>, dostęp: 12.06.2024.
- ⁵⁸ Warsaw Enterprise Institute, *Możliwe, że w Polsce dochodzi do manipulacji cenami energii! URE powinno się tym zająć. Rekomendacje WEI*, <https://wei.org.pl/2022/aktualnosci/admin/mozliwe-ze-w-polsce-dochodzi-manipulacji-cenami-energii-ure-powinno-sie-tym-zajac-rekomendacje-wei/>, dostęp: 12.06.2024.
- ⁵⁹ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 266.
- ⁶⁰ Dz. Urz. UE L 173 z 12.06.2014, s. 1; tzw. rozporządzenie REMIT. Zob. także *Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 596/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie nadużyć na rynku (rozporządzenie w sprawie nadużyć na rynku) oraz uchylające dyrektywę 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywę Komisji 2003/124/WE, 2003/125/WE i 2004/72/WE. Komentarz*, red. serii K. Osajda, red. tomu J. Dybiński, Warszawa 2023.
- ⁶¹ Warsaw Enterprise Institute, *Możliwe, że w Polsce...*, dz. cyt.
- ⁶² Interpelacja nr 38285 do ministra aktywów państwowych w sprawie cen paliw, posłanka Monika Rosa, dnia 11 stycznia 2023 r., <https://sejm.gov.pl/sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=CN2JB3>, dostęp: 12.06.2024.
- ⁶³ Odpowiedź Macieja Małeckiego, sekretarza stanu w Ministerstwie Aktywów Państwowych, na interpelację nr 38285 w sprawie cen paliw, BM.1.053.33.2023, IK: 796158, Warszawa, 6 lutego 2023 r., <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCNTJRS/%24FILE/38285-o1.pdf>, dostęp: 12.06.2024.
- ⁶⁴ Autor w swojej analizie stara się unikać odwołań do konkretnych spółek z udziałem Skarbu Państwa. Tym bardziej dystansuje się od jakichkolwiek aspektów politycznych działań osób reprezentujących poszczególne spółki. Wskazanie przez autora przykładów podmiotów

- spółek prawa handlowego – ma na celu zobrazowanie mechanizmu działań podejmowanych przez spółki z udziałem Skarbu Państwa w sferze funkcji (celów) fiskalnych i pozafiskalnych (które to cele i funkcje powinny być – zdaniem autora – realizowane w sferze prawa publicznego).
- ⁶⁵ Odpowiedź Macieja Małeckiego, sekretarza stanu w Ministerstwie Aktywów Państwowych, na interpelację nr 38285 w sprawie cen paliw, dok. cyt.
- ⁶⁶ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 236.
- ⁶⁷ Przepisy Kodeksu spółek handlowych dotyczące sposobu funkcjonowania spółek.
- ⁶⁸ Art. 353¹ i nast. ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.
- ⁶⁹ Art. 6 i nast. ustawy z dnia 16 lutego 2007 r.
- ⁷⁰ Art. 296 k.k.
- ⁷¹ Art. 286 k.k.
- ⁷² M. Romanowski, *Nabycie Polska Press przez Orlen nieważne z mocy prawa*, <https://www.rp.pl/Opinie/301079970-Michal-Romanowski-Nabycie-Polska-Press-przez-Orlen-niewazne-z-mocy-prawa.html> (artykuł jest już niedostępny).
- ⁷³ Art. 14 Konstytucji RP: „Rzeczpospolita Polska zapewnia wolność prasy i innych środków społecznego przekazu”.
- ⁷⁴ Art. 54 Konstytucji RP:
 „1. Każdemu zapewnia się wolność wyrażania swoich poglądów oraz pozyskiwania i rozpowszechniania informacji.
 2. Cenzura prewencyjna środków społecznego przekazu oraz koncesjonowanie prasy są zakazane. Ustawa może wprowadzić obowiązek uprzedniego uzyskania koncesji na prowadzenie stacji radiowej lub telewizyjnej”.
- ⁷⁵ Business Insider Polska, *Orlen kontra profesor prawa. W tle krytyczny artykuł o przejęciu Polska Press*, <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/orlen-podejmiemie-dzialania-wobec-prof-romanowskiego-za-artykul-o-przejeciu-polska-press/whr7l2d>, dostęp: 12.06.2024; tw, *Orlen szykuje działania prawne wobec prof. Romanowskiego za tekst o kupnie Polska Press usunięty przez „Rzeczpospolitą”*, <https://www.wirtualnemedia.pl/artykul/orlen-kupno-polska-press-daniel-obajtek-pozew-prof-michal-romanowski-usuniety-artykul-rzeczpospolita>, dostęp: 12.06.2024.
- ⁷⁶ Art. 2 Konstytucji RP: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”.
- ⁷⁷ Art. 231 § 1 k.k.: „Funkcjonariusz publiczny, który, przekraczając swoje uprawnienia lub nie dopełniając obowiązków, działa na szkodę interesu publicznego lub prywatnego, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3”.
- ⁷⁸ Ministerstwo Finansów, *Katalog naruszeń dyscypliny finansów publicznych*, <https://www.gov.pl/web/finanse/Katalog-naruszen-dyscypliny-finansow-publicznych>, dostęp: 12.06.2024.
- ⁷⁹ W tym zakresie przyjmuję aspekt wydawania wiążących poleceń przez akcjonariusza – Skarb Państwa – na tle prawa holdingowego uregulowanego w Kodeksie spółek handlowych (dział IV „Grupa spółek” – art. 21¹ i nast.).
- ⁸⁰ Odpowiedzialność cywilnoprawna członków zarządu, rady nadzorczej, komisji rewizyjnej i likwidatora w spółkach kapitałowych na podstawie Kodeksu spółek handlowych, w szczególności art. 293-294 oraz art. 483 i 485.
- ⁸¹ Definicja „przedsiębiorcy” – zob. art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. Zob. także G. Materna, *Pojęcie przedsiębiorcy w polskim i europejskim prawie ochrony konkurencji*, Warszawa 2009.
- ⁸² S. Syp, *O odpowiedzialności osób fizycznych w polskim prawie konkurencji – «de lege lata» i «de lege ferenda»*, „internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny” 2012, nr 4 (1), s. 7, <https://ikar.wz.uw.edu.pl/images/numery/04/pdf/07.pdf>, dostęp: 12.06.2024.
- ⁸³ Jedyne wyjątek w tym względzie stanowi odpowiedzialność karna za znowę przetargową w przetargu publicznym, która jest przestępstwem zgodnie z art. 305 k.k.
- Cieślukowski M., Kańduła S., Kijek I., *Polski system podatkowy. Materiały do ćwiczeń i wykładów*, wyd. 3 zm., Poznań 2007.
- Denek E., Sobiech J., Wolniak J., *Finanse publiczne*, Warszawa 2001.
- Dolata S., *Uwarunkowania i konsekwencje reformy systemu podatkowego*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Lublin 2003.
- Felis P., Kilka uwag o roli i znaczeniu podatków w systemie finansowym, w: *Złota księga dla Profesora Jana Konstantego Szczepańskiego z okazji odnowienia dyplomu doktora nauk ekonomicznych*, red. J. Ickiewicz, J. Ostaszewski, Warszawa 2017.
- Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.
- Gaudemet M., Molinier J., *Finanse publiczne*, Warszawa 2000.
- Głuchowski J., *Funkcje podatków w gospodarce rynkowej*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1995, nr 5.
- Głuchowski J., Patyk J., *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2009.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 3, Warszawa 2006.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022.
- Grądalski F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa 2006.
- Ickiewicz J., *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, Warszawa 2009.
- Kulicki J., Krawczyk A., Sokół P., *Leksykon podatkowy*, Warszawa 1998.
- Kuzińska H., *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Warszawa 2002.
- Litwińczuk H., *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, Warszawa 1996.
- Łączkowski W., *Granice opodatkowania*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Iuridica” 1992, nr 54.
- Małecka-Ziemińska E., *Efektywność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce*, Poznań 2012.
- Materna G., *Pojęcie przedsiębiorcy w polskim i europejskim prawie ochrony konkurencji*, Warszawa 2009.
- Musgrave R.A., Musgrave P.B., *Public Finance in Theory and Practice*, New York 1989.
- Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010.
- Paluch-Dybek A., *Rola podatków w zasilaniu budżetu państwa – analiza na przykładzie Polski*, „Współczesne Problemy Ekonomiczne” 2018, nr 2 (18).
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 596/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie nadużyć na rynku (rozporządzenie w sprawie nadużyć na rynku) oraz uchylające dyrektywę 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywę Komisji 2003/124/WE, 2003/125/WE i 2004/72/WE. Komentarz*, red. serii K. Osajda, red. tomu J. Dybiński, Warszawa 2023.
- Sadowska B., *Struktura dochodów gmin i możliwości jej kształtowania*, w: *Gospodarka i finanse gmin w Polsce. Wybrane zagadnienia*, red. M. Stefański, H. Stępień, Włocławek 2011.
- Samuelson P.A., Nordhaus W.D., *Ekonomia*, t. 1, Warszawa 2000.
- Sokołowski J., *Zarządzanie przez podatki*, Warszawa 1995.
- Syp S., *O odpowiedzialności osób fizycznych w polskim prawie konkurencji – «de lege lata» i «de lege ferenda»*, „internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny” 2012, nr 4 (1), s. 7, <https://ikar.wz.uw.edu.pl/images/numery/04/pdf/07.pdf>, dostęp: 12.06.2024.
- Tanzi V., *Gospodarcza rola państwa w XXI wieku*, „Materiały i Studia NBP” 2006, z. 204.
- Warsaw Enterprise Institute, *Większa transparentność rynku energii to niższe ceny dla odbiorców. Rola Urzędu Regulacji Energetyki i Towarowej Giełdy Energii*, czerwiec 2022, <https://wei.org.pl/wp-content/uploads/2022/06/Rynek-energii.pdf>, dostęp: 12.06.2024.
- Weralski N., *Funkcje podatków a instrumenty podatkowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski, Warszawa 1985.
- Wiciak S., *Funkcja podatków w gospodarce rynkowej – analiza krytyczna*, „Zeszyty Naukowe Wydziału Zamiejscowego w Chorzowie Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu” 2012, nr 14.
- Ziółkowska W., *Finanse publiczne, teoria i zastosowanie*, Poznań 2000.

Bibliografia

Literatura

- Chechliński J., *Z zagadnień teorii podatku*, Warszawa 1964.
- Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2007.

Źródła internetowe

- Business Insider Polska, *Orlen kontra profesor prawa. W tle krytyczny artykuł o przejęciu Polska Press*, <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/orlen-podejmiemie-dzialania-wobec-prof-romanowskiego-za-artykul-o-przejeciu-polska-press/whr7l2d>, dostęp: 12.06.2024.

- Ministerstwo Finansów, *Katalog naruszeń dyscypliny finansów publicznych*, <https://www.gov.pl/web/finanse/Katalog-naruszen-dyscypliny-finansow-publicznych>, dostęp: 12.06.2024.
- Romanowski M., *Nabycie Polska Press przez Orlen nieważne z mocy prawa*, <https://www.rp.pl/Opinie/301079970-Michal-Romanowski-Nabycie-Polska-Press-przez-Orlen-niewazne-z-mocy-prawa.html>.
- Rzecznik Praw Obywatelskich, *Sprawa cen paliw na stacjach PKN Orlen. Rzecznik pyta prezesa UOKiK o ustalenia. Odpowiedź Tomasza Chróstnego*, <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-paliwa-ceny-orlen-uokik-odpowiedz>, dostęp: 10.06.2024.
- tw, *Orlen szykuje działania prawne wobec prof. Romanowskiego za tekst o kupnie Polska Press usunięty przez „Rzeczpospolitą”*, <https://www.wirtualnemedi.pl/artukul/orlen-kupno-polska-press-daniel-obajtek-pozew-prof-michal-romanowski-usuniety-artukul-rzeczpospolita>, dostęp: 12.06.2024.
- Urząd Regulacji Energetyki, *Czy na rynku energii dochodzi do manipulacji cenami?*, Rafał Gawin, prezes Urzędu Regulacji Energetyki w rozmowie z red. Ireneuszem Chojnackim, portal wnp.pl, 06.09.2022 r., <https://www.ure.gov.pl/pl/urząd/informacje-ogolne/edukacja-i-komunikacja/ure-w-mediach-1/10515,Czy-na-rynku-energii-dochodzi-do-manipulacji-cenami.html>, dostęp: 10.06.2024.
- Warsaw Enterprise Institute, *Możliwe, że w Polsce dochodzi do manipulacji cenami energii! URE powinno się tym zająć. Rekomendacje WEI*, <https://wei.org.pl/2022/aktualnosci/admin/mozliwe-ze-w-polsce-dochodzi-manipulacji-cenami-energii-ure-powinno-sie-tym-zajac-rekomendacje-wei/>, dostęp: 12.06.2024.
- Akty prawne**
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 596/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie nadużyć na rynku (rozporządzenie w sprawie nadużyć na rynku) oraz uchylające dyrektywę 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywy Komisji 2003/124/WE, 2003/125/WE i 2004/72/WE, Dz. Urz. UE L 173 z 12.06.2014, s. 1.
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47.
- Ustawa z dnia 1 grudnia 1995 r. o wplatkach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 44.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 17.
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 236.
- Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 266.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm.
- Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 125.
- Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 594.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1270 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.
- Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1439.
- Inne źródła**
- Interpelacja nr 38285 do ministra aktywów państwowych w sprawie cen paliw, postanka Monika Rosa, dnia 11 stycznia 2023 r., <https://sejm.gov.pl/sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=CN2JB3>, dostęp: 12.06.2024.
- Odpowiedź Macieja Małeckiego, sekretarza stanu w Ministerstwie Aktywów Państwowych, na interpelację nr 38285 w sprawie cen paliw, BM.I.053.33.2023, IK: 796158, Warszawa, 6 lutego 2023 r., <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCNTJRS/%24FILE/i38285-o1.pdf>, dostęp: 12.06.2024.
- Odpowiedź Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów Tomasza Chróstnego na pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 9 marca 2023 r. (V.7108.13.2023.MC), DOK-1.071.3.2023.MK, Warszawa, 24 marca 2024 r., https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2023-03/Odpowiedz_UOKiK_Orlen_paliwa_ceny_24.03.2023.pdf, dostęp: 10.06.2024.