wrzesień
październik
2012
5

KONTROLA PAŃSTWOWA

JUSTYNA ŁACNY

Prowadzenie kontroli w państwach członkowskich UE
– kompetencje Trybunału Obrachunkowego

PIOTR WASILEWSKI

Przekształcenia szpitali – restrukturyzacja i komercjalizacja

STEFAN JARECKI

Usługa publiczna w transporcie
– problemy definicyjne

CZASOPISMO PUNKTOWANE

ISSN 0452-5027

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

KONTROLA PAŃSTWOWA

*...ktokolwiek grosz publiczny do swego rozporządzenia odbiera, wydatek onegoż usprawiedliwić winien.**

WARSZAWA

DWUMIESIĘCZNIK – ROCZNIK 57: 2012 r. – NUMER 5(346) – WRZESIEŃ – PAŹDZIERNIK

KOMITET REDAKCYJNY

Zbigniew Cieślak, dr hab., prof. UKSW w Warszawie, sędzia Trybunału Konstytucyjnego
Jacek Jagielski, prof. dr hab., Uniwersytet Warszawski
Adam Lipowski, prof. dr hab., Polska Akademia Nauk
Teresa Liszcz, dr hab., prof. UMCS w Lublinie, sędzia Trybunału Konstytucyjnego
Jacek Mazur, dr, radca prezesa NIK
Wojciech Misiąg, dr, wiceprezes NIK, prof. nadzw. WSIiZ w Rzeszowie
Małgorzata Niezgódka-Medek, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego
Marzena Repetowska-Nyc, redaktor naczelna „Kontroli Państwowej"
Czesława Rudzka-Lorentz, dr, radca prezesa NIK
Janusz Witkowski, prof. dr hab., prezes Głównego Urzędu Statystycznego
Marek Zająkała, p. o. dyrektora Departamentu Obrony Narodowej NIK

REDAKCJA

Marzena Repetowska-Nyc, redaktor naczelna, tel. 22 444-5311
Joanna Kulicka, redaktor, tel. 22 444-5401
Barbara Odolińska, redaktor, tel. 22 444-5781

Adres redakcji

Najwyższa Izba Kontroli, 02-056 Warszawa, ul. Filtrowa 57

Nasz adres w Internecie

e-mail: KPred@nik.gov.pl; http://www.nik.gov.pl

„Kontrola Państwowa" znajduje się na liście czasopism naukowych Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z liczbą 7 punktów za umieszczoną w niej publikację. Pismo można odnaleźć w bazach Central European Journal of Social Sciences and Humanities oraz Index Copernicus Journal Master List.
Więcej informacji na temat zmian w sposobie oceniania czasopism naukowych i stawianych im wymagań na s. 141.

* *Cytat na stronie tytułowej pochodzi z pisma ministra skarbu Księstwa Warszawskiego, Tadeusza Dembowskiego, wystosowanego w związku z pracami przygotowawczymi do dekretu z 14 grudnia 1808 roku o Głównej Izbie Obrachunkowej.*

Spis treści

Kontrola i audyt 8

JUSTYNA ŁACNY: Prowadzenie kontroli w państwach członkowskich Unii Europejskiej – kompetencje Trybunału Obrachunkowego 8

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TS) w sprawie C-539/09 Komisja Europejska przeciwko Republice Federalnej Niemiec orzekł, że Niemcy uchybiły zobowiązaniu, które na nich ciążyło na mocy art. 287 ust. 1-3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, sprzeciwiając się przeprowadzeniu na ich terytorium kontroli przez Trybunał Obrachunkowy. W jej ramach sprawdzano współpracę organów administracyjnych w dziedzinie podatku VAT w siedmiu państwach członkowskich Unii. Organy niemieckie odmówiły poddania się badaniu, wskazując na brak kompetencji TO do jego przeprowadzenia. Opracowanie przedstawia spór w tej sprawie i komentuje wyrok TS, który go rozstrzygnął. Szczególną uwagę autorka poświęca wątkom sprawy mogącym mieć doniosłe znaczenie dla najwyższych organów kontroli, pełniących w porządkach instytucjonalnych państw członkowskich – tak jak Najwyższa Izba Kontroli – funkcję kontrolerów zewnętrznych.

ELŻBIETA CHOJNA-DUCH, MIŁOSZ ANCZAKOWSKI: Aktualne problemy audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych 30

Ostatnie dziesięciolecie przyniosło znaczące zmiany w przepisach dotyczących instytucji audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych. W dobie globalnych problemów ekonomicznych poprawa gospodarowania środkami publicznymi nabrała jednak szczególnego znaczenia. Zdaniem autorów artykułu, najważniejszymi zadaniami w tej dziedzinie są między innymi: większa ochrona budżetów przed skutkami kryzysu, skuteczne zarządzanie ryzykiem, eliminacja nieprawidłowości oraz lepsze gospodarowanie środkami. Nawiązując do ustawy o finansach publicznych, a także w odniesieniu do wybranych kwestii, np. niezależności audytora, również do obowiązującej od niedawna ustawy o kontroli w administracji rządowej, autorzy zwracają uwagę na kilka problemów

w stosowaniu audytu wewnętrznego, których regulacje prawne nie rozstrzygnęły. Odnoszą się też do takich zmian w przepisach, które postawiły przed praktyką i teorią nowe wyzwania, dotyczące zarówno kwestii ustrojowych, jak i metodyki audytu.

USTALENIA KONTROLI NIK 41

PIOTR WASILEWSKI: Przekształcenia szpitali – restrukturyzacja i komercjalizacja spzoz 41

Obowiązująca od 1 lipca 2011 r. ustawa o działalności leczniczej wprowadziła wymóg zmiany formy organizacyjno-prawnej samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej albo jego likwidacji, jeżeli ujemny wynik finansowy nie może być pokryty w sposób przewidziany w tej ustawie. Obowiązek podjęcia decyzji o przekształceniu powstanie po raz pierwszy po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego z 2012 r. Jakie są zalety i wady przyjętych rozwiązań? Próbę odpowiedzi na to pytanie dają wyniki kontroli „Przekształceń własnościowych wybranych szpitali", którą Najwyższa Izba Kontroli zakończyła w ubiegłym roku.

ZDZISŁAW PORĘBA, KRZYSZTOF KUBIAK: Ochrona przeciwpowodziowa w dorzeczu Odry w latach 2007–2010 – realizacja programu rządowego 49

Najwyższa Izba Kontroli sprawdziła, jak wyglądała realizacja zabezpieczeń przeciwpowodziowych w latach 2007–2010, przewidzianych do wykonania w „Programie dla Odry – 2006". Wyraziła też opinię na temat sprawozdania finansowego z wykonania w 2010 r. części Programu pod nazwą: „Projekt ochrony przeciwpowodziowej w dorzeczu rzeki Odry" – w wyniku przeprowadzenia audytu dla Banku Światowego. Artykuł przedstawia szczegółowe ustalenia kontroli.

POZOSTAŁE KONTROLE NIK 63

Wyniki przekazane do publikacji w sierpniu i wrześniu 2012 r. – red. 63

Rubryka sygnalizuje zakończenie przez Najwyższą Izbę Kontroli badań w wybranych obszarach i opublikowanie ich w formie „Informacji o wynikach kontroli". W tym numerze piszemy o kontroli: funkcjonowania instytutów badawczych; finansowania ponadgimnazjalnych szkół niepublicznych przez samorząd województwa wielkopolskiego; wykonania planu finansowego NFZ; tworzenia warunków do wykonywania kary ograniczenia wolności w formie pracy na cele społeczne; utrzymania przez gminy czystości w miejscach publicznych; realizacji programu rozbudowy i modernizacji infrastruktury wodno-ciekowej w regionie Wielkich Jezior Mazurskich; finansowania niepublicznych przedszkoli przez gminy województwa pomorskiego.

Państwo i społeczeństwo 65

AGNIESZKA PISKORZ-RYŃ: Definicja korupcji w nauce prawa administracyjnego 65

Obok nauk prawnych pojęciem korupcji zajmują się przede wszystkim politologia, socjologia, w tym socjologia prawa, ekonomia, historia oraz antropologia. Jest to więc zagadnienie interdyscyplinarne, otwierające jedną dziedzinę na dorobek innej. Zdaniem autorki, wypracowane przez nie definicje nie powinny być jednak używane wprost do opisu tego zjawiska w prawie administracyjnym, zostały bowiem sformułowane na potrzeby tych nauk lub wyraźnie określonych aktów prawnych i celów w nich przyjętych. W artykule podjęto się wyodrębnienia podstawowych cech korupcji na potrzeby nauki prawa administracyjnego. Analizie został poddany nie tylko materiał normatywny, lecz przede wszystkim dorobek nauk społecznych i prawnych, w tym administracyjnoprawnych.

STEFAN JARECKI: Usługa publiczna w transporcie – problemy definicyjne 80

W artykule podjęto próbę zdefiniowania pojęcia usługi publicznej w transporcie, użytego w artykule 93 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Przepis ten stanowi podstawę wyłączenia spod zakazu udzielania pomocy publicznej rekompensat pokrywających koszty wynikające z nałożenia na przedsiębiorstwa transportowe obowiązku świadczenia usług publicznych. W Polsce rekompensaty te są najpowszechniejszą formą pomocy publicznej w sektorze. Aby mogły być wyłączone spod zakazu udzielania tego rodzaju wsparcia należy udowodnić, że dotyczą usług publicznych w rozumieniu prawa unijnego. Żaden akt prawa Unii Europejskiej nie zawiera jednak definicji takich usług. Prowadzi to do różnej interpretacji tego pojęcia, zarówno przez organy polskie, jak i Komisję Europejską, co przekłada się na brak pewności prawnej po stronie organizatorów publicznego transportu zbiorowego.

EWA MIĘKINA: Europejski Mechanizm Stabilności – nowe rozwiązania dla strefy euro 92

Państwa członkowskie strefy euro podpisały 2 lutego 2012 r. Traktat o utworzeniu Europejskiego Mechanizmu Stabilności (EMS). Jego postanowienia zaczną obowiązywać po ratyfikacji przez kraje strefy, reprezentujące 90% kapitału EMS. Założono, że nastąpi to do 1 stycznia 2013 r., ale jest możliwe jeszcze w tym roku. Artykuł przedstawia genezę powstania Europejskiego Mechanizmu Stabilności, specyfikę działania tej instytucji, sposoby udzielania przez nią pomocy finansowej oraz kwestie związane z kontrolą zewnętrzną.

ANNA REDA: Powołanie dyrektora instytucji kultury – zmiana przepisów ustawowych 100

W artykule podjęto najważniejsze kwestie związane z powołaniem dyrektora instytucji kultury, wynikające z ostatniej nowelizacji ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej. Od stycznia 2012 r. wprowadziła ona podział na instytucje artystyczne i pozostałe instytucje kultury niebędące artystycznymi. Zróżnicowane zostały także zasady powoływania szefów tych podmiotów. W tekście dokonano także między innymi analizy przepisów przejściowych, odnoszących się do statusu prawnego dyrektorów instytucji kultury powołanych przed wejściem w życie ustawy.

Współpraca międzynarodowa 110

JACEK MAZUR: Nowe praktyki w organach kontroli krajów Grupy Wyszehradzkiej 110

Artykuł przedstawia wybrane tematy omawiane przez przedstawicieli najwyższych organów kontroli (NOK) krajów Grupy Wyszehradzkiej, a także Austrii i Słowenii podczas ostatniego zebrania, we wrześniu 2012 r., na Węgrzech. Dyskusje dotyczyły nowych uprawnień NOK Węgier oraz udziału jego prezesa w Radzie Fiskalnej; roli NOK w podnoszeniu świadomości środowiskowej; reformy systemu budżetowego w Austrii i jej wpływu na najwyższe organy kontroli; wyników kontroli wdrażania budżetu zadaniowego w Polsce; udziału NOK w przechodzeniu na metodę memoriałową; audytu zewnętrznego NIK; współdziałania NOK w kontroli programów współpracy transgranicznej; nowych zadań organów kontroli w Unii Europejskiej.

Trochę historii 121

PIOTR M. PILARCZYK: Wydział Rachunkowy – kontrola państwowa w latach przemian 1812–1816 121

Autor, na podstawie fragmentarycznych źródeł archiwalnych, podejmuje się przybliżenia działań kontroli państwowej we wskazanym okresie. Przedstawia schyłek działalności Głównej Izby Obrachunkowej Księstwa Warszawskiego i początki Izby Obrachunkowej Królestwa Polskiego, a także krótkotrwałe istnienie Wydziału Rachunkowego, który był pomostem między obiema instytucjami. Dzięki temu wyjaśnia sprawy pomijane dotychczas w innych badaniach.

Recenzje 130

MAŁGORZATA NIEZGÓDKA-MEDEK: Recenzja książki Rafała Padraka „Postępowanie kontrolne NIK. Komentarz” 130

Sygnały o książkach 134

Contents 136

Informacja dla Czytelników i Autorów 141

Informacja dla Prenumeratorów 144

Kontrola i audyt

Kompetencje Trybunału Obrachunkowego

Prowadzenie kontroli w państwach członkowskich UE

Trzydzieści sześć lat po ustanowieniu Trybunału Obrachunkowego (TO) Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał pierwszy wyrok stwierdzający, że państwo członkowskie, sprzeciwiając się przeprowadzeniu przez TO kontroli na jego terytorium, naruszyło prawo unijne. Wyrok ten jest istotny dla najwyższych organów kontroli państw UE, określa bowiem kompetencje Trybunału Obrachunkowego względem nich. Ponadto, w omawianym sporze, po raz pierwszy w historii, przestrzeganie traktatowej zasady pomocniczości było analizowane w kontekście działań kontrolnych, a zatem innych niż działania prawodawcze Unii.

JUSTYNA ŁACNY

Kontrola Trybunału Obrachunkowego dotyczyła wdrażania przez państwa członkowskie rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003[1] o współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT. W jej ramach TO sprawdzał działalność organów

[1] Rozporządzenie Rady (WE) nr 1798/2003 z 7.10.2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dzie-

administracyjnych w siedmiu państwach członkowskich, przy czym organy niemieckie odmówiły poddania się badaniu, wskazując na brak kompetencji TO do jego przeprowadzenia. Trybunał Sprawiedliwości (15 listopada 2011 r.) orzekł, że Republika Federalna Niemiec (dalej: Niemcy lub RFN) uchybiła zobowiązaniu, które na niej ciążyło na mocy art. 287 ust. 1-3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – TFUE (dawnego art. 248 ust. 1-3 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską – TWE)[2]. Niniejsze opracowanie przedstawia spór, który powstał w tej sprawie i komentuje wyrok TS[3], który go rozstrzygnął. Szczególną uwagę poświęcam wątkom sprawy, mogącym mieć doniosłe znaczenie dla najwyższych organów kontroli, pełniących w porządkach instytucjonalnych państw członkowskich funkcję kontrolerów zewnętrznych.

Stan faktyczny sprawy

W toku planowanej kontroli TO zamierzał sprawdzić, czy współpraca administracyjna państw członkowskich w dziedzinie podatku VAT przyczynia się do walki z unikaniem opodatkowania oraz związanymi z tym oszustwami. TO zamierzał skontrolować krajową praktykę postępowania z wnioskami o pomoc administracyjną w dziedzinie podatku VAT, a w szczególności – funkcjonowanie centralnych biur łącznikowych, które miały utworzyć państwa członkowskie, aby prowadzić tę współpracę (art. 3 ust. 2 i art. 5 rozporządzenia nr 1798/2003). W tym celu Trybunał planował przeprowadzić wyrywkowe kontrole wniosków dotyczących udzielenia informacji związanych z podatkiem VAT. Zamierzał zbadać te, które były składane i realizowane w centralnych biurach łącznikowych państw członkowskich w 2005 r.

Pismem z 26 czerwca 2006 r. TO poinformował niemiecką Federalną Izbę Obrachunkową (dalej: FIO) (niem. *Bundesrechnungshof*), swojego krajowego odpowiednika sprawującego funkcje kontroli zewnętrznej, że w dniach 10-13 października 2006 r. planuje odbyć wizytę kontrolną w Niemczech, w centralnym biurze łącznikowym (zwanym dalej biurem). Trybunał Obrachunkowy przesłał FIO program planowanej kon-

dzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/97 (DzUrzUE L 264, s. 1, polskie wydanie specjalne rozdz. 9, t. 1, s. 392).

[2] Spór będący przedmiotem wyroku powstał w czasie obowiązywania TWE i był rozstrzygany na podstawie przepisów tego traktatu. Jako że traktat z Lizbony dokonał w 2009 r. nowelizacji TWE, obecnie obowiązują przepisy uwzględnione w TFUE i Traktatu o Unii Europejskiej (TUE). Dla jasności wywodu w opracowaniu są przywoływane przepisy obu traktatów: obecnie obowiązującego TFUE oraz dawnego TWE. Ich treść nieznacznie różni się od siebie (np. zmiany redakcyjne, proceduralne), przy czym z punktu widzenia omawianej sprawy jest jednakowa. Na ich temat szerzej zob: A. Sylwestrzak: *Komentarz do art. 246-248 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską* [w:] A. Wróbel: *Komentarz,* t. III, Warszawa 2010; J. Łacny: *Komentarz do art. 285-287 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej* [w:] A. Wróbel: *Komentarz*, t. III, Warszawa 2012, s. 285 i n.

[3] Na temat tego wyroku zob. również: A. Rigaux : *Refus de vérifications de la Cour des comptes*, Europe 2012 Janvier Comm. n° 1, p. 9; M. Aubert, E. Broussy, F. Donnat : *Chronique de jurisprudence de la CJUE. Cour des comptes européenne - Contrôles dans les administrations nationales*, L'actualité juridique - droit administratif 2012, p. 314.

troli 7 września 2006 r., wraz z wnioskiem o przekazanie go do biura i uzyskanie informacji niezbędnych do jej przeprowadzenia. Biuro nie potwierdziło jednak terminu kontroli ani nie dostarczyło danych, o które TO prosił. FIO 18 września 2006 r. zgłosiła Trybunałowi zamiar przyłączenia się do planowanej kontroli. W związku z brakiem reakcji ze strony biura, TO pismem z 5 października 2006 r. przełożył termin kontroli na 14-17 listopada 2006 r. oraz poprosił FIO o interwencję. Ponieważ apele Trybunału nie przyniosły rezultatu, złożył on skargę do niemieckiego ministra finansów, któremu podlegało biuro, na jego bezczynność, i po raz kolejny przesunął termin kontroli na 4-7 grudnia 2006 r. W odpowiedzi minister stwierdził, że przeprowadzenie planowanej przez TO kontroli jest niemożliwe ze względu na brak podstawy prawnej. Następnie Trybunał ponownie zwrócił się do FIO o udzielenie informacji na temat wniosków o pomoc administracyjną, składanych i realizowanych przez niemieckie biuro i jego odpowiedniki z innych państw członkowskich. Niemiecka Federalna Izba Obrachunkowa nie uczyniła tego, wskazując, że ministerstwo finansów odmówiło zgody na przeprowadzenie przez Trybunał Obrachunkowy kontroli w Niemczech, a ona sama, ze względu na swój neutralny status, danych tych również nie udostępni. Mimo kontynuowania korespondencji z niemieckim resortem wyjaśniającej przedmiot kontroli, który – jak twierdził TO – miał dotyczyć współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT, a nie – jak przyjmował minister – transakcji opodatkowanych tym podatkiem, szef resortu stanowiska nie zmienił.

Pomimo braku możliwości przeprowadzenia kontroli na terenie Niemiec, Trybunał Obrachunkowy zakończył kontrole w biurach innych państw członkowskich, a ich wyniki przedstawił w styczniu 2008 r. w sprawozdaniu specjalnym nr 8/2007[4]. Uwagi dotyczące RFN oparł na wynikach kontroli w pozostałych państwach, a także na danych Komisji Europejskiej (dalej: KE lub Komisji) i publicznie dostępnych dokumentach.

Komisja poinformowała Niemcy 23 września 2008 r., że przez wielokrotne odmowy uniemożliwiające TO przeprowadzenie kontroli, państwo to naruszyło zobowiązanie wynikające z art. 287 ust. 1-3 TFUE (d. art. 248 ust. 1-3 TWE), art. 4 ust. 3 TUE[5] (d. art. 10 TWE) oraz art. 140 ust. 2 i art. 142 ust. 1 rozporządzenia Rady (WE, Euratom) nr 1605/2002 z 25 czerwca 2002 r. w sprawie rozporządzenia finansowego mającego zasto-

[4] Sprawozdanie specjalne nr 8/2007 dotyczące współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od towarów i usług wraz z odpowiedziami Komisji (DzUrzUE 2008 C 20, s. 1).

[5] Przepis ten stanowi, że zgodnie z zasadą lojalnej współpracy, Unia i państwa członkowskie wzajemnie się szanują i udzielają sobie wzajemnego wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z traktatów. Państwa członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe do zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatów lub aktów instytucji Unii. Państwa członkowskie ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii.

sowanie do budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich[6] (zwanego dalej: rozporządzeniem finansowym nr 1605/2002). Niemcy broniły się, wskazując że kontrola TO nie mogła być przeprowadzona na podstawie art. 287 TFUE (d. art. 248 TWE), gdyż przepis ten upoważnia TO do kontroli rachunków dochodów i wydatków Unii, a planowana kontrola zagadnień tych nie dotyczyła. Dodatkowo RFN podniosła naruszenie przez Trybunał zasady pomocniczości (art. 5 ust. 3 TUE). Ze względu na brak zadowalającej reakcji ze strony Niemiec, KE wystosowała do nich uzasadnioną opinię, kończącą etap mediacji pomiędzy Komisją i państwem członkowskim. Poprzedza ona wniesienie skargi do Trybunału Sprawiedliwości. Następnie Komisja, działając w trybie z art. 258 TFUE (d. art. 226 TWE), wniosła do TS skargę z żądaniem stwierdzenia, że państwo to uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy traktatów. Do skargi Komisji przyłączyły się Parlament Europejski i Trybunał Obrachunkowy, działając w roli interwenientów.

Kompetencje TO do kontroli w dziedzinie podatku VAT

Podstawową kwestią w omawianym sporze jest stwierdzenie, czy przedmiot kontroli TO mieścił się w kompetencjach przysługujących mu na mocy art. 287 i nast. TFUE (d. art. 248 i nast. TWE). Należało zatem ustalić, czy Trybunał był uprawniony do kontroli współpracy administracyjnej państw członkowskich w dziedzinie podatku VAT. Zakres kompetencji TO, który jest jedną z instytucji Unii (art. 13 ust. 1 TUE[7]), wyznacza zasada przyznania. Zgodnie z nią, Unia może działać jedynie w granicach uprawnień przyznanych jej przez państwa członkowskie w traktatach do osiągnięcia określonych w nich celów. Wszelkie kompetencje nieprzypisane UE należą do państw członkowskich (art. 5 ust. 2 TUE). Jeżeli zatem TO nie był uprawniony do przeprowadzenia kontroli, to Niemcy mogły się jej sprzeciwić, nie narażając się na zarzut uchybienia prawu Unii. Państwa członkowskie zobowiązane są do współpracy z instytucjami UE w zakresie, w jakim instytucje te działają w granicach powierzonych im uprawnień. Jeżeli jednak TO miał kompetencje do przeprowadzenia spornej kontroli, to należało ustalić, czy Niemcy, uniemożliwiając jej wykonanie na swoim terytorium, naruszyły zobowiązanie ciążące na nich na mocy traktatów.

Ustalenie granic kompetencji TO wymagało stwierdzenia, czy kontrola współpracy administracyjnej państw członkowskich w dziedzinie podatku VAT stanowi kontrolę dochodów i wydatków Unii w rozumieniu art. 287 TFUE (d. art. 248 TWE). Do rozstrzygnięcia tej kwestii konieczne jest przedstawienie przepisów dotyczących kompetencji TO oraz finansowania budżetu Unii z zasobów własnych.

---

[6] DzUrzUE L 248 z 16.9.2002 r., s. 1, polskie wydanie specjalne, rozdz. 1, t. 4, s. 74.

[7] Pomimo że TO został ustanowiony w 1975 r., na mocy traktatu budżetowego za instytucję Unii został uznany dopiero na mocy traktatu z Maastricht, w 1992 r. Od tej pory stanowi jedną z instytucji UE.

Kontrola dochodów i wydatków Unii przez Trybunał Obrachunkowy

Kompetencje Trybunału Obrachunkowego określa art. 285 i nast. TFUE (d. art. 246 i nast. TWE), stanowiący, że Trybunał sprawuje kontrolę rachunków Unii. Kolejne przepisy traktatu sprecyzowały to ogólnie sformułowane zadanie. Artykuł 287 ust. 1 TFUE (d. art. 248 ust. 1 TWE) wskazuje, że TO kontroluje rachunki wszystkich dochodów i wydatków Unii oraz rachunki wszystkich dochodów i wydatków organów lub jednostek organizacyjnych utworzonych przez Unię, w zakresie, w jakim akt założycielski nie wyklucza takiej kontroli. Trybunał kontroluje ich legalność i prawidłowość oraz upewnia się co do należytego zarządzania finansami. Zobowiązany jest również do sygnalizowania wykrytych nieprawidłowości (art. 287 ust. 2 TFUE, d. art. 248 ust. 2 TWE). Z przytoczonych przepisów wynika, że przedmiotem kontroli TO są dochody i wydatki Unii, a kryteriami stosowanymi w toku kontroli jest legalność, prawidłowość i należyte zarządzanie finansami. Kontrola legalności oznacza ocenę zgodności przedmiotu kontroli z prawem Unii[8]. Kontrola prawidłowości dotyczy rachunkowej bezbłędności zapisów księgowych[9]. Kontrola należytego zarządzania finansami odnosi się natomiast do relacji pomiędzy jej zamierzonym celem a środkami, które mają zapewnić jego realizację. Zastosowanie tego kryterium polega na ocenie, czy dla osiągnięcia zakładanego celu zostały zastosowane optymalne środki[10].

Traktat reguluje też niektóre kwestie związane ze sposobem przeprowadzania kontroli przez TO. Postanawia, że Trybunał kontroluje dochody na podstawie założeń dochodowych, a wydatki – na podstawie podjętych zobowiązań. Kontrola dotyczy dokumentów, a w razie potrzeby jest przeprowadzana na miejscu – w instytucjach Unii, w organach lub jednostkach zarządzających dochodami i wydatkami w jej imieniu. Trybunał prowadzi również kontrole w państwach członkowskich, we współpracy z krajowymi instytucjami kontrolnymi lub – jeśli nie mają one niezbędnych uprawnień – z właściwymi służbami krajowymi. Trybunał Obrachunkowy oraz krajowe instytucje kontrolne państw członkowskich współpracują na zasadzie wzajemnego zaufania, zachowując niezależność. Krajowe instytucje kontrolne lub – jeśli nie są one do tego uprawnione – wła-

[8] W wyroku w sprawie *Les Verts* TS stwierdził, że TO jest zobowiązany badać zgodność z prawem wydatków w odniesieniu do budżetu WE i aktu prawa wtórnego stanowiącego podstawę tych wydatków (wyrok TS z 23.04.1986 r. w sprawie 294/83 *Parti écologiste „Les Verts"*, Rec. s. 1339, pkt 28). Zdaniem rzecznika generalnego G.F. Mancini, stwierdzenie to, sformułowane na gruncie określonego stanu faktycznego, nie może być uważane za ograniczenie kompetencji kontrolnych TO do określonych norm prawa Unii. Rzecznik uznał, że TO może badać nie tylko przestrzeganie przepisów finansowych zawartych w traktatach dotyczących budżetu WE i w rozporządzeniu finansowym, lecz również innych przepisów WE, mogących mieć wpływ na wydatki WE (opinia z 25.05.1988 r. w sprawie 204/86 Grecja p. Radzie, Rec. s. 5323, pkt 5). Podobnie: J. Inghelram: *The European Court of Auditors: Current Legal Issues*, CMLR, 2000, s. 129, 133.

[9] M. Freytag: *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden 2005, s. 44.

[10] J. Inghelram: *Art. 287 TFUE* [w:] *EU-Verträge: Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon*, Hrsg. Lenz, Borchardt, Köln 2010, pkt 5.

ściwe służby krajowe przekazują TO, na żądanie, wszelkie dokumenty lub informacje niezbędne do wykonywania jego zadań (art. 287 ust. 2 i 3 TFUE; d. art. 248 ust. 2 i 3 TWE).

Trybunał Obrachunkowy przedstawia wyniki przeprowadzonych przez siebie kontroli w formie sprawozdań. Sprawozdania roczne dotyczą wykonania budżetu rocznego Unii. Najistotniejszą częścią tego sprawozdania jest poświadczanie wiarygodności rachunków oraz legalności i prawidłowości operacji leżących u ich podstaw (fr. *déclaration d'assurance – DAS*, ang. *statement of assurance)*. Poświadczenie to może być uzupełnione szczegółowymi ocenami każdego z głównych obszarów działalności Unii. Ponadto, Trybunał może przedstawiać swoje uwagi w formie sprawozdań specjalnych dotyczących poszczególnych spraw (art. 287 ust. 2 i 4 TFUE; d. art. 248 ust. 1 i 4 TWE).

Sprawozdania TO są publikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej i dostępne w wersji elektronicznej na portalach instytucji unijnych. Dane zawarte w sprawozdaniach rocznych i specjalnych mają dostarczać Radzie i Parlamentowi Europejskiemu (unijnym organom władzy budżetowej) informacji umożliwiających im udzielanie Komisji absolutorium z wykonania budżetu Unii[11]. Trybunał Obrachunkowy, jak stanowi art. 287 TFUE (d. art. 248 TWE), pomaga Parlamentowi Europejskiemu i Radzie w sprawowaniu ich funkcji kontrolnych w zakresie wykonania budżetu Unii. W szerszej perspektywie, oceny sformułowane w sprawozdaniach TO umożliwiają wszystkim zainteresowanym zapoznanie się z informacjami o stanie finansów Unii Europejskiej. Ponadto, TO wydaje opinie na żądanie pozostałych instytucji Unii.

Określone traktatowo kompetencje Trybunału Obrachunkowego zostały doprecyzowane w przepisach prawa wtórnego. Najistotniejsze z nich zawarto w rozporządzeniu finansowym nr 1605/2002. Stanowi ono, że kontrola przeprowadzana przez Trybunał ma na celu ustalenie, czy wszystkie dochody należne budżetowi Unii zostały uzyskane oraz czy wszystkie wydatki tego budżetu zostały poniesione zgodnie z prawem i prawidłowo, z uwzględnieniem postanowień traktatów, budżetu, rozporządzenia finansowego i innych aktów przyjętych na mocy traktatów. Wykonując powierzone zadania, TO może zapoznawać się z wszystkimi dokumentami i informacjami dotyczącymi transakcji finansowanych lub współfinansowanych przez Unię. Kontrola w państwach członkowskich jest przeprowadzana razem z krajowymi instytucjami kontrolnymi lub, w przypadku gdy nie mają one niezbędnych uprawnień, z właściwymi służbami krajowymi. Współpraca to odbywa się na zasadzie wzajemnego zaufania, przy zachowaniu niezależności tych podmiotów. Komisja, pozostałe instytucje Unii, organy zarządzające dochodami i wydatkami w imieniu Unii oraz końcowi beneficjenci wypłat z budżetu Unii są obowiązani zapewnić Trybunałowi wszelkie udogod-

[11] Szerzej zob. L. Marcinkowski: *Parlamentarna kontrola wykonania budżetu Wspólnot Europejskich*, „Kontrola Państwowa" nr 2/2003, s. 16 i n.

nienia oraz udzielić mu wszystkich informacji, jakie uzna on za niezbędne do wykonania swoich zadań (art. 140 i 142 ust. 1 rozporządzenia nr 1605/2002).

Przepisy unijnego prawa pierwotnego i wtórnego ogólnie określają zasady współpracy z krajowymi organami kontroli, która ma miejsce w toku prowadzenia kontroli przez Trybunał. Brak wyraźnych regulacji sprawia, że przebiega ona na podstawie niepisanych porozumień i zwyczajów, ze zróżnicowaną intensywnością, wedle trzech zasadniczych modeli. W pierwszym modelu – biernym – najwyższe organy kontroli w kontaktach między TO a krajowymi jednostkami kontrolowanymi odgrywają rolę „skrzynki pocztowej". W drugim modelu – czynnym, najczęściej spotykanym, oprócz sprawowania funkcji „skrzynki pocztowej" towarzyszą Trybunałowi w prowadzeniu czynności i udzielają pomocy. W trzecim modelu – aktywnym, oprócz czynności podejmowanych w modelu czynnym, prowadzą równoległą do TO kontrolę[12].

Finansowanie budżetu Unii

Budżet ten jest w całości finansowany z zasobów własnych (art. 311 TFUE, d. art. 269 TWE). Przepisy dotyczące zasobów własnych ustala Rada w formie decyzji, stanowiąc jednomyślnie, po konsultacji z Parlamentem Europejskim. W okresie prowadzenia sporu system zasobów własnych określała decyzja Rady nr 2000/597/WE, Euratom z 29 września 2000 r. w sprawie systemu środków własnych Wspólnot Europejskich[13] (zwana dalej decyzją nr 2000/597). Zasoby własne pochodzą z czterech kategorii: opłat rolnych i cukrowych nakładanych na handel zewnętrzny produktami rolnymi; ceł; części podatku VAT; części dochodów narodowych brutto (DNB) państw członkowskich, potocznie zwanych składką członkowską (d. art. 2 ust. 1 decyzji nr 2000/597)[14].

Zasób własny z podatku VAT

Z racji tego, że omawiany spór dotyczył współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT, przedstawienia wymaga zasób własny opierający się na tym podatku. Zasób ten został ustanowiony w 1979 r., a sposób obliczania kwot należnych budżetowi Unii z jego tytułu wynika z formuły matematycznej przyjmowanej w decyzjach w sprawie zasobów własnych. W czasie prowadzenia sporu formułę tę ustalał d. art. 2 ust. 4 decyzji nr 2000/597. Zakładała ona, w uproszczeniu, że na pierwszym etapie określania należnej kwoty zasobu własnego

[12] Na ten temat oraz relacji pomiędzy najwyższymi organami kontroli a TO zob. J. Mazur: *Współdziałanie najwyższego organu kontroli państwa członkowskiego Unii Europejskiej z Europejskim Trybunałem Sprawiedliwości*, „Kontrola Państwowa" nr 6/2004, s. 3 i n.

[13] DzUrzUE L 253, s. 42. W niektórych starszych opracowaniach „zasoby własne" były określane mianem „środków własnych" (ang. *own resources*). Prawidłową terminologię określa TFUE, który stanowi o zasobach własnych.

[14] Obecnie system zasobów własnych przewiduje art. 2 decyzji Rady 2007/436/WE, Euratom z 7.06.2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (DzUrzUE L 163, s. 17). Decyzja ta ustanawia takie same kategorie zasobów własnych, jak decyzja nr 2000/597/WE.

była wskazywana podstawa naliczania, wyznaczana dla każdego państwa członkowskiego indywidualnie, na podstawie rzeczywistych dochodów uzyskiwanych przez nie z podatku VAT. Tak określona podstawa naliczania była następnie ograniczana do 50% DNB UE. Do ograniczonej podstawy naliczania była z kolei stosowana stawka podatkowa, jednolita dla wszystkich państw członkowskich. Z obliczeń tych wynikały kwoty zasobu własnego opartego na VAT, należne od poszczególnych państw członkowskich. W ten sposób wyliczony zasób własny stanowi zatem wielkość statystyczną, uzależnioną od wysokości dochodów uzyskiwanych z podatku VAT przez poszczególne państwa członkowskie.

Zakres kompetencji TO

Stanowisko Komisji

W omawianym sporze Komisja (strona powodowa) oraz Parlament Europejski i TO (interwenienci wpierający Komisję) przyjęły szerokie rozumienie pojęcia kompetencji TO które, ich zdaniem, rozciąga się na wszystkie dziedziny i podmioty mające bezpośredni związek z dochodami lub wydatkami Unii. Odprowadzanie do budżetu Unii zasobów własnych z podatku VAT pozostaje w nierozerwalnym związku z tym podatkiem, gdyż wpływy z niego stanowią wartość wyjściową do obliczania kwoty tej kategorii zasobu własnego. Pomimo że rozporządzenie Rady nr 1798/2003 dotyczy współpracy państw członkowskich w dziedzinie podatku VAT i nie reguluje wprost poboru zasobu własnego Unii uzyskiwanego z tego podatku, jest jasno i bezpośrednio związane z tym zasobem. Rozporządzenie to ma bowiem na celu zwalczanie oszustw dotyczących unikania opodatkowania podatkiem VAT, a w konsekwencji zapewnienie, by zasób własny wynikający z tego podatku był udostępniany budżetowi Unii w należnej wysokości. Z tego względu kontrola skuteczności administracyjnej współpracy państw członkowskich w dziedzinie podatku VAT związana jest z zasobem własnym Unii opartym na VAT.

Instytucje unijne odnotowały również powiązanie pomiędzy poszczególnymi kategoriami zasobów własnych, które polega na tym, że obniżenia w poborze kwot należnych z tytułu tradycyjnych zasobów własnych (opłat rolnych, cukrowych i cła) i z zasobu własnego opartego na VAT, jest uzupełniane zwiększeniem czwartego zasobu własnego, którego wysokość determinuje PKB poszczególnych państw (składki członkowskiej). W systemie zasobów własnych zasób własny oparty na PKB ma zatem funkcję wyrównawczą (ang. *topping-up*).

Skarżący i interwenienci stwierdzili ponadto, że traktatowo gwarantowana niezależność Trybunału Obrachunkowego (art. 287 TFUE; d. art. 247 TWE) i prawo tej instytucji do przedstawiania z własnej inicjatywy sprawozdań specjalnych oznaczają, iż może ona swobodnie określać własną politykę kontrolną, a przepisy prawa wtórnego nie mogą jej kompetencji uchylać ani naruszać. W konsekwencji uznali, że z art. 287 TFUE (d. art. 248 TWE), z art. 140 ust. 2 akapit 1 oraz z art. 142 ust. 1 akapit 2 rozporządzenia finansowego nr 1605/2002, a także z obowiązku lojalnej współpracy (art. 4 ust. 3 TUE; d. art. 10 TWE) wynika, że w przypadku kontroli przeprowadzanych w państwach członkowskich, mają one zapewnić TO peł-

ną pomoc w wykonywaniu powierzonych mu zadań. Sprzeciwiając się temu, by Trybunał przeprowadził kontrolę współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT w Niemczech, państwo to uchybiło temu obowiązkowi.

Instytucje Unii podkreśliły również, że TO, będąc niezależną i zewnętrzną instytucją kontrolną Unii, przyczynia się do polepszenia finansowego zarządzania i ochrony jej interesów finansowych, a państwa członkowskie mają prawnie ustalony obowiązek wspierania Trybunału.

Stanowisko Niemiec

Zdaniem pozwanych Niemiec, rozporządzenie Rady nr 1798/2003 dotyczy dochodów krajowych, a nie dochodów Unii. RFN twierdziła, że podatek VAT jest daniną narodową, częściowo tylko zharmonizowaną na podstawie przepisów UE[15]. Jest pobierany przez służby państw członkowskich na podstawie przepisów krajowych, z uwzględnieniem wymagań prawa UE[16], i odprowadzany do budżetu krajowego. Tylko pewna stała wielkość tego podatku jest uiszczana do budżetu Unii, jako jeden z zasobów własnych. Wobec tego, TO może kontrolować wyłącznie obliczenia i rozwiązania przyjmowane do ustalenia podstawy wymiaru zasobu własnego pobieranego z podatku VAT. Kontroli Trybunału Obrachunkowego nie podlegają natomiast procedury administracyjne i podatkowe państw członkowskich, gdyż nie dotyczą one ustalania i obliczania zasobu własnego opartego na VAT. Niemcy uważały, że analogiczne rozumowanie może być zastosowane do kontroli poboru zasobu własnego Unii opartego na DNB UE, wobec którego TO nie ma kompetencji kontrolnych. Jeżeli kontroli TO miałoby podlegać pozyskiwanie tego zasobu własnego, kontrola musiałaby objąć jego podstawę, czyli DNB państw członkowskich. Oznaczałoby to, że TO byłby uprawniony do kontroli polityki gospodarczej poszczególnych państw członkowskich, gdyż to one warunkują poziom DNB. Przyjęcie takiego założenia jest, według Niemiec, wykluczone.

Niemcy zaznaczyły również, że kompetencje TO są całkowicie opisane przez traktat, także w zakresie sporządzania sprawozdań specjalnych. Kompetencje Trybunału dotyczą zatem wyłącznie rachunków Unii (art. 248 ust. 1-3 TWE; art. 287 TFUE). Administracyjna współpraca państw w dziedzinie podatku VAT, regulowana przez rozporządzenie nr 1798/2003, nie ma bezpośredniego ani też wystarczającego związku z dochodami budżetu Unii. Wpływy z tego podatku przynależą bowiem do budżetu krajowego i należy je od-

[15] W okresie sporu podatek ten był zharmonizowany na podstawie dyrektywy 77/388/EWG Rady z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (DzUrzUE L 145, s. 1). Obecnie obowiązuje dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (DzUrzUE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1).

[16] Zob. np. rozporządzenie Rady (EWG, Euratom) nr 1553/89 z 29.05.1989 r. w sprawie ostatecznych jednolitych warunków poboru środków własnych pochodzących z podatku od wartości dodanej (DzUrzUE L 155 z 7.6.1989 r., s. 9).

różniać od tej części podatku VAT, która jako zasób własny jest odprowadzana do budżetu Unii.

Opinia rzecznik generalnej

Zakres kompetencji Trybunału Obrachunkowego określiła również jego rzecznik generalna V. Trstenjak w opinii przedłożonej Trybunałowi Sprawiedliwości[17]. Stwierdziła, że przesłankami warunkującymi przysługiwanie TO kompetencji do przeprowadzania kontroli jest regulacja przedmiotu kontroli w przepisach Unii oraz wystarczająco bezpośredni związek pomiędzy przedmiotem jego kontroli a dochodami lub wydatkami Unii.

Odnosząc się do spełnienia obu tych przesłanek, rzecznik generalna uznała, że zakres kompetencji TO zależy od tego, czy prowadzone przezeń kontrole dotyczą instytucji Unii, czy też państw członkowskich. Działania instytucji Unii z zasady znajdują się w zakresie stosowania prawa UE i do stwierdzenia kompetencji Trybunału wystarczy zwykły związek pomiędzy dochodami lub wydatkami Unii a przedmiotem kontroli TO. W przypadku państw członkowskich zależność taka nie musi zachodzić, gdyż istnieje wiele dziedzin nieregulowanych prawem unijnym. Ma to miejsce zwłaszcza wtedy, gdy państwa członkowskie podejmują czynności znajdujące się w zakresie ich kompetencji wyłącznych. Działania takie nie będą podlegały kompetencjom TO, nawet jeżeli będą miały wpływ na dochody i wydatki Unii. Rzecznik generalna odnotowała także, że czynności państw członkowskich dotyczące wydatków Unii (np. dokonywanie płatności na rzecz rolników) zazwyczaj są objęte zakresem obowiązywania prawa unijnego. Zależność taka nie występuje jednak w sferze dochodów UE, w której wiele krajowych przepisów i praktyk w całości pozostaje poza zakresem obowiązywania prawa unijnego. Jako przykład rzecznik wskazała przytoczone przez Niemcy polityki gospodarcze państw członkowskich. Uznała, że pomimo iż odnoszące się do nich decyzje poszczególnych państw wpływają na wysokość ich DNB, a w następstwie na wysokość opierającego się na nim zasobu własnego, znajdują się one poza zakresem kompetencji Unii i nie podlegają kontroli Trybunału. Decydująca jest w tym wypadku okoliczność, że całkowicie pozostają one poza zakresem obowiązywania prawa Unii.

Oceniając spełnienie sformułowanych przez siebie przesłanek warunkujących kompetencje TO, rzecznik generalna przytoczyła również cel badanej współpracy. Regulujące ją rozporządzenie nr 1798/2003 stanowi, że jest nim zwalczanie unikania i uchylania się od opodatkowania podatkiem VAT pomiędzy państwami członkowskimi. Rozporządzenie zakłada, że cel ten zostanie osiągnięty przez poprawę międzypaństwowej wymiany informacji, niezbędnej do prawidłowego poboru VAT. Współpraca ma się przyczyniać do poboru podatku od wartości dodanej w prawidłowej wysoko-

[17] Opinia taka poprzedza wydanie wyroku; choć TS nie jest nią związany, ma ona stanowić użyteczny punkt wyjścia do jego własnych rozstrzygnięć.

ści. Ma ona dwa wymiary: krajowy – gdyż wpływy z podatku VAT są odprowadzane do budżetów krajowych oraz unijny – albowiem podwyższenie lub obniżenie wysokości kwot uzyskiwanych przez państwa członkowskie z tego tytułu skutkuje podwyższeniem lub obniżeniem wysokości zasobu własnego opierającego się na tym podatku. Rzecznik generalna przypomniała też o współzależności pomiędzy poszczególnymi kategoriami zasobów własnych, wynikającej z wyrównawczej funkcji, jaką pełni zasób własny pobierany na podstawie DNB państw członkowskich. W rezultacie rzecznik uznała, że administracyjna współpraca państw członkowskich w dziedzinie VAT, wdrażana na podstawie rozporządzenia nr 1798/2003, służy prawidłowemu ustalaniu należności z tego źródła. Jako że współpraca ta odbywa się na podstawie przepisów unijnych, a także wykazuje bezpośredni związek z dochodami Unii, rzecznik generalna stwierdziła, że podlega ona kompetencji TO w rozumieniu art. 287 ust. 1 i 2 TFUE (d. art. 248 ust. 1 i 2 TWE).

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości

Rozstrzygając spór, Trybunał Sprawiedliwości odniósł się do krajowego charakteru podatku VAT, jako argumentu mającego wykluczać kompetencje TO. Potwierdził, że prawdą jest, iż dochody pochodzące z niego pozostają w większej części krajowymi wpływami podatkowymi wpisywanymi do budżetów państw członkowskich, zatem jedynie ich mały odsetek zasila budżet Unii jako jej zasób własny[18]. Tym niemniej zasób ten został ustanowiony, aby zobowiązać państwa członkowskie do przekazywania do budżetu Unii części kwot, które pobierają z VAT[19]. Czynią to w zakresie regulowanym prawem unijnym, w tym rozporządzeniem nr 1798/2003. Trybunał Sprawiedliwości odnotował też, że z art. 2 i 22 szóstej dyrektywy VAT oraz art. 4 ust. 3 TUE (d. art. 10 TWE) wynika, że każde państwo członkowskie musi podejmować wszelkie kroki mające zagwarantować pełny pobór podatku VAT na swoim terytorium oraz zapewnić, że obowiązki ciążące na podatnikach będą przestrzegane. Trybunał podkreślił także, że pomimo iż wskazane przepisy przyznają państwom członkowskim pewną swobodę w realizacji powyższych wymagań, jej granicą jest obowiązek zagwarantowania skutecznego poboru środków własnych[20].

Tak jak przyjęła rzecznik generalna, TS również stwierdził, że pomiędzy poborem VAT a przekazywaniem do budżetu Unii środka własnego uzyskiwanego z tego podatku zachodzi bezpośredni związek. Polega on na tym, że każde zmniejszenie wysokości środka własnego uzyskiwanego z podatku od wartości dodanej przez określone państwo członkowskie jest wyrównywane automatycznym zwiększeniem środka własnego opartego na DNB (składki członkowskiej), uiszczanego przez pozostałe pań-

[18] Podobnie: wyrok TS z 16.09.1999 r. w sprawie C-414/97 Komisja p. Hiszpanii, Rec. s. I-5585, pkt 23.
[19] Podobnie TS: wyrok z 13.03.1990 r. w sprawie C-30/89 Komisja p. Francji, Rec. s. I-691, pkt 23.
[20] Wyrok TS z 17.07.2008 r. w sprawie C-132/06 Komisja p. Włochom, Zb. Orz. s. I-5457, pkt 37–39.

stwa, przy czym wysokość obciążeń wynikających z tego tytułu dla poszczególnych państw zależy od stopnia ich zamożności[21]. Niedobór wynikający z poboru zasobu własnego opartego na podatku VAT w zaniżonej wysokości pokrywają zatem głównie najzamożniejsze państwa, uiszczając podwyższoną składkę członkowską. Jest to trudne do przyjęcia w świetle założenia, że pobór zasobów własnych powinien być porównywalny we wszystkich państwach członkowskich, o czym stanowią motywy 11 i 35 szóstej dyrektywy VAT[22].

Trybunał Sprawiedliwości przypomniał również cel kontroli TO, jakim była ocena administracyjnej współpracy państw członkowskich w dziedzinie podatku VAT, uregulowana rozporządzeniem nr 1798/2003, dokonywana w celu poprawy jej skuteczności. Mechanizmy ustanowione w tym akcie mogą wywierać bezpośredni i istotny wpływ na pobór podatku VAT, a w następstwie – na wysokość pobieranego z niego zasobu własnego. Trybunał Sprawiedliwości podkreślił, że do znacznej części oszustw związanych z podatkiem VAT dochodzi przy okazji wewnątrzwspólnotowych transakcji, zarówno rzeczywistych, jak i pozornych. Wzajemna pomoc i współdziałanie administracyjne pomiędzy organami podatkowymi państw członkowskich ma, wedle oceny Trybunału, istotne znaczenie dla unikania uchylania się od zapłaty podatku należnego od nabycia wewnątrzwspólnotowego[23]. Rzeczywiste stosowanie przez państwa członkowskie zasad współpracy ustanowionych przez rozporządzenie nr 1798/2003 jest w stanie uwarunkować nie tylko zdolność danego kraju do skutecznego zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania na jego własnym terytorium, ale również zdolność innych członków UE do zapewnienia takiego działania na ich terytoriach. Ma to miejsce zwłaszcza wtedy, gdy prawidłowe opodatkowanie podatkiem VAT w jednych państwach zależy od danych posiadanych przez inne państwa lub informacji, która mogłaby być łatwiej przez nie uzyskana.

W rezultacie TS uznał, że współpraca pomiędzy organami administracyjnymi ustanowiona przez rozporządzenie nr 1798/2003 jest w stanie – jeżeli prowadzi się ją w sposób skuteczny i zgodny z przepisami tego rozporządzenia – przyczynić się do zmniejszenia oszustw i zapewniania poboru VAT w prawidłowej wysokości, a także do odprowadzania środka własnego uzyskiwanego z tego podatku na poziomie przyjętym w aktach prawnych Unii, a tym samym do zachowania równowagi środków własnych. W następstwie TS stwierdził, że TO był kompetentny do dokonania spornej kontroli, ponieważ w zakresie, w jakim miała ona dotyczyć współpracy administracyjnej prowadzonej na podstawie rozporządzenia nr 1798/2003,

[21] Wyroki TS z 12.09.2000 r.: w sprawie C-276/97 Komisja p. Francji, Rec. s. I-6251, pkt 49, 56, 61, 70; w sprawie C-358/97 Komisja p. Irlandii, Rec. s. I-6301, pkt 58, 65, 69, 78; C-359/97 Komisja p. Zjednoczonemu Królestwu, Rec. s. I-6355, pkt 70, 77, 87.

[22] Wyrok TS z 4.10.2001 r. w sprawie C-326/99 Goed Wonen, Rec. s. I-6831, pkt 47.

[23] Wyrok TS z 7.12.2010 r. w sprawie C-285/09 (niepubl.), pkt 52.

odnosiła się do zasobów własnych Unii badanych z zastosowaniem kryteriów legalności i prawidłowego zarządzenia finansami oraz pozostawała w bezpośrednim związku z uprawnieniami przyznanymi tej instytucji przez traktat.

Trybunał Sprawiedliwości nie stwierdził natomiast, jak przyjęła Komisja Europejska, że Niemcy naruszyły obowiązek lojalnej współpracy (art. 4 ust. 3 TUE; d. art. 10 TWE). W jego ocenie Komisja, na której spoczywa ciężar przeprowadzenia dowodu wykazującego zarzucane naruszenie, nie wykazała, w jaki sposób uchybienie ogólnie sformułowanemu obowiązkowi lojalnej współpracy, wyrażonemu w art. 4 ust. 3 TUE (d. art. 10 TWE) różni się od uchybienia szczegółowemu zobowiązaniu ustalonemu w art. 287 TFUE (d. art. 248 TWE)[24], które TO stwierdził. Warto przypomnieć, że art. 287 TFUE przewiduje, iż kontrole należące do kompetencji TO mogą odbywać się w państwach członkowskich i są przeprowadzane w porozumieniu z krajowymi instytucjami kontrolnymi lub właściwymi służbami krajowymi, wezwanymi do współpracy z TO. Przepisy art. 4 ust. 3 TUE ustanawiają natomiast ogólnie sformułowany obowiązek współpracy państw członkowskich z Unią i przyczyniania się do osiągania jej celów. Zdaniem TS, ogólnie sformułowane zobowiązanie do lojalnej współpracy państw członkowskich w zakresie realizacji celów Unii zostało doprecyzowane w art. 287 TFUE (d. art. 248 TWE), określającym ciążące na nich szczegółowe obowiązki. Podobnie, Trybunał nie uznał, by Niemcy uchybiły zobowiązaniom ustanowionym w art. 140 ust. 2 i art. 142 ust. 1 rozporządzenia finansowego nr 1605/2002, co również zarzucała im Komisja. W ocenie TS, Komisja nie wykazała, w jaki sposób stwierdzone uchybienie art. 287 ust. 1-3 TFUE (d. art. 248 ust. 1–3 TWE) miałoby się różnić od naruszenia art. 140 ust. 2 i art. 142 ust. 1 rozporządzenia finansowego nr 1605/2002 w sytuacji, gdy oba przepisy dotyczą tych samych obowiązków współpracy państw członkowskich z TO w toku prowadzonych przezeń kontroli. W rezultacie TS oddalił zarzut naruszenia art. 4 ust. 3 TUE (d. art. 10 TWE) i art. 140 ust. 2 i art. 142 ust. 1 rozporządzenia finansowego nr 1605/2002.

Konsekwencje wyroku TS dla organów krajowych

Omawiany wyrok TS, którego motywem przewodnim są kompetencje TO do przeprowadzania kontroli w państwach członkowskich, może być rozpatrywany pod różnymi kątami, na przykład: postulatu solidarnego finansowania zasobów własnych przez państwa członkowskie, metodyki prowadzenia czynności kontrolnych przez TO czy też naruszenia zasady lojalnej współpracy (art. 4 ust. 3 TUE) jako samoistnej podstawy zaskarżenia. Warto na ten wyrok spojrzeć z perspektywy, która nie była wprost podniesiona w orzeczeniu, a mianowicie z punktu widzenia krajowych organów kontrolnych, sprawujących w systemach instytucjonal-

[24] Podobnie wyrok TS z 8.07.2010 r. w sprawie C-334/08 Komisja p. Włochom (niepubl.), pkt 75.

nych państw członkowskich funkcję kontrolera zewnętrznego i obowiązków ciążących na nich z tego tytułu na mocy prawa unijnego.

Trzeba przypomnieć, że w rozpatrywanej sprawie Federalna Izba Obrachunkowa początkowo zadeklarowała chęć uczestniczenia w planowanej przez TO kontroli oraz, na wniosek Trybunału, zaczęła pośredniczyć w jej organizacji, podejmując działania dotyczące centralnego biura łącznikowego. Następnie jednak, po tym jak niemiecki minister finansów stwierdził, że jego zdaniem brakuje podstaw prawnych do przeprowadzenia kontroli przez TO, Izba wstrzymała działania, usprawiedliwiając bezczynność swoim neutralnym statusem. W trakcie sporu Komisja Europejska nie podnosiła, że bezczynność Izby stanowi samoistny zarzut uchybienia przez Niemcy zobowiązaniu ciążącemu na nich na mocy traktatów. Wystosowała swoje zarzuty wyłącznie pod kątem braku działań centralnego biura łącznikowego, usankcjonowanego stanowiskiem ministra finansów aprobującym tę bezczynność. Działania niemieckiej Izby znalazły się zatem poza sferą zainteresowań strony skarżącej. Ze względu na brak zarzutu Komisji, wątek dotyczący bezczynności Izby również nie był analizowany przez TS, gdyż ten związany jest ramami skargi. Mimo to warto ocenić, czy rozumowanie TS dotyczące bezczynności centralnego biura łącznikowego, uznane za uchybienie prawu Unii, mogłoby *per analogiam* zostać zastosowane również do bezczynności Izby.

Niemiecka Izba Obrachunkowa, uzasadniając wstrzymanie się od prowadzenia działań mających wspomóc TO w prowadzeniu kontroli w centralnym biurze łącznikowym, wskazała na swój niezależny status. Niezależność tę można oceniać z punktu widzenia prawa krajowego, lecz ze względu na zasadę pierwszeństwa prawa unijnego nakazującą nie stosować normy krajowej sprzecznej z prawem unijnym, istotniejsze jest dokonanie jej oceny z perspektywy prawa UE. O niezależności krajowych organów kontrolnych stanowi art. 287 ust. 3 TFUE (d. art. 248 ust. 3 TWE), w którym wskazuje się, że instytucje te i TO współpracują na zasadzie wzajemnego zaufania, zachowując niezależność. Przepis o identycznej treści zawarto również w art. 140 ust. 2 rozporządzenia finansowego nr 1605/2002. Na tym tle powstaje pytanie, czy w świetle prawa unijnego niezależność niemieckiej Izby była wystarczającym uzasadnieniem podjęcia decyzji o powstrzymaniu się od prowadzania działań względem biura? W odpowiedzi należy rozróżnić dwie sytuacje. Po pierwsze, kiedy Izba z własnej inicjatywy planuje włączyć się do kontroli prowadzonej przez TO. Uprawnienie to przyznaje jej art. 287 ust. 3 TFUE (d. art. 248 ust. 3 TWE), który stanowi, że krajowe organy kontrolne lub właściwe służby krajowe zawiadamiają Trybunał, czy zamierzają uczestniczyć w kontroli. Omawiany przepis pozostawia zatem w sferze uznania krajowych instytucji kontrolnych decyzje dotyczące przyłączenia się do kontroli prowadzonych przez TO. Skoro mogą one, wyłącznie na podstawie swojej własnej decyzji, przyłączyć się do kontroli prowadzonej przez TO, to równie dobrze, jeżeli uznają za stosowne, mogą zrezygnować z tego uczestnictwa, nie narażając się na zarzut naruszenia prawa Unii.

Dobrowolne uczestnictwo krajowych organów kontrolnych w kontrolach TO należy jednak odróżnić od drugiej sytuacji, w której TO wnosi, by wskazane przez niego instytucje udzieliły mu określonej pomocy. Wówczas nie dysponują one charakterystyczną dla powyżej wskazanego przypadku dobrowolnością, a zakres ciążących na nich obowiązków określa prawo Unii. Zgodnie bowiem z art. 287 ust. 3 *in fine* TFUE (d. art. 248 ust. 3 *in fine* TWE), krajowe instytucje kontrolne bądź – jeśli nie mają one niezbędnych uprawnień – właściwe służby krajowe przekazują TO na żądanie wszelkie dokumenty lub informacje niezbędne do wykonania jego zadania. Analogiczny obowiązek został sprecyzowany w art. 142 ust. 1 rozporządzenia finansowego nr 1605/2002. Stanowi on, że Komisja, pozostałe instytucje, organy zarządzające dochodami i wydatkami w imieniu Unii, końcowi beneficjenci wypłat z budżetu Unii, a także osoby fizyczne lub prawne otrzymujące środki z tego źródła są obowiązane zapewnić TO wszelkie udogodnienia oraz udzielić mu wszystkich informacji, jakie Trybunał uzna za niezbędne do wykonania zadań (przepis wymienia nawet przykładowe rodzaje dokumentów)[25]. Ponadto, pozostałe służby oraz organy audytu wewnętrznego danej administracji krajowej także muszą zapewnić Trybunałowi wszelkie konieczne udogodnienia. Przytoczone przepisy szeroko określają zarówno katalog podmiotów zobowiązanych do udzielania TO pomocy, jak i jej zakres przedmiotowy. Z podmiotowego punktu widzenia obowiązek ten spoczywa na podmiotach prywatnych, zaangażowanych w wydatkowanie środków z budżetu Unii w sposób pośredni lub bezpośredni oraz na organach i instytucjach krajowych i unijnych dysponujących wymaganymi danymi. Przedmiotowy zakres informacji udzielanych TO został określony funkcjonalnie („wszelkie udogodnienia") i obejmuje te z nich, które są Trybunałowi niezbędne do przeprowadzenia kontroli. Istotne jest, że to on sam decyduje, czy jakieś informacje są mu niezbędne. Podmioty zobowiązane do współpracy z TO nie mogą odmawiać ich udostępnienia, argumentując, że informacje te nie są potrzebne.

Oceniając z tej perspektywy działania FIO, należy przypomnieć, że odmówiła ona Trybunałowi Obrachunkowemu pomocy, która – jak wnosił TO – miała polegać na skontaktowaniu się z centralnym biurem łącznikowym w celu przeprowadzenia w nim kontroli i uzyskania niezbędnej dokumentacji. Izba nie dostarczyła również TO informacji o prowadzonej przez to biuro współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT.

[25] Obejmują one: dokumenty dotyczące zawierania i wykonywania umów finansowanych z budżetu Unii, rozliczenia środków pieniężnych i materiałów, rejestry księgowe i dokumenty pomocnicze oraz związane z nimi dokumenty administracyjne, dokumenty dotyczące dochodów i wydatków, spisy inwentarza, schematy organizacyjne komórek, które TO uzna za niezbędne do kontroli sprawozdań budżetowych i finansowych dotyczących wyniku na podstawie ewidencji oraz kontroli na miejscu, jak również wszystkie dokumenty i dane stworzone lub przechowywane na nośnikach magnetycznych.

Uwzględniając obowiązki nałożone na krajowe instytucje przez art. 287 ust. 3 TFUE (d. art. 248 ust. 3 TWE), doprecyzowane w art. 142, ust. 1 rozporządzenia finansowego nr 1605/2002, można stwierdzić, że odmawiając współpracy, FIO naruszyła obowiązek ciążący na niej na podstawie wyżej wskazanych przepisów[26].

Przestrzeganie zasad pomocniczości i proporcjonalności przez TO

Drugą kwestią analizowaną w omawianym wyroku były zarzuty naruszenia – w trakcie kontroli prowadzonej przez TO – zasad pomocniczości i proporcjonalności. Obie te zasady są stosowane do oceny wykorzystywania przez Unię powierzonych jej kompetencji. Artykuł 5 ust. 2 TUE, ustanawiający zasadę powierzenia (szerzej zob. pkt 3 opracowania) postanawia bowiem, że kompetencje Unii podlegają zasadom pomocniczości i proporcjonalności.

Zgodnie z zasadą pomocniczości, w dziedzinach, które nie należą do wyłącznej kompetencji Unii, podejmuje ona działania tylko wówczas i tylko w takim zakresie, w jakim cele zamierzonego działania nie mogą zostać osiągnięte w sposób wystarczający przez państwa członkowskie – zarówno na poziomie centralnym, jak i regionalnym oraz lokalnym – i jeśli ze względu na rozmiary lub skutki proponowanego działania możliwe jest lepsze ich osiągnięcie na szczeblu Unii (art. 5 ust. 3 TUE, d. art. 5 akapit 2 TWE). Poszanowanie zasady pomocniczości zapewnia każda instytucja UE (art. 1 protokołu nr 2 do TFUE i TUE w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności; d. pkt 1 protokołu nr 30 do TWE).

Zasada pomocniczości sprowadza się do określenia, kto powinien podjąć działanie: Unia Europejska, czy państwa członkowskie. Dokonując tej analizy, ustala się, czy wystarczające jest, by cele zamierzonego przez Unię działania były zrealizowane na poziomie krajowym, a jeżeli nie, wówczas ocenia się, czy można je lepiej osiągnąć na poziomie wspólnotowym. Jeśli odpowiedź na to pytanie jest pozytywna, działanie może być podjęte na szczeblu UE i jest zgodne z zasadą pomocniczości.

Zasada proporcjonalności przewiduje natomiast, że zakres i forma działania Unii nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów traktatów (art. 5 ust. 4 TUE; d. 5 akapit trzeci TWE). Zasada ta, uznana przez Trybunał Sprawiedliwości za ogólną zasadę prawa Unii, nakazuje, by spośród możliwych rozwiązań stosować najmniej dotkliwe, przy czym niedogodności wynikające z dokonanego wyboru nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów[27].

---

[26] Można w tym miejscu zastanowić się nad możliwościami zastosowania zasady *ne bis idem*. Dokładniej, powstaje pytanie, czy wydanie przez TS wyroku, w którym stwierdza on, że państwo członkowskie, ze względu na uchybienia przypisywane jego dwóm organom, naruszyło prawo Unii oznacza, że w sprawie tej nie może być wszczęte przeciwko temu państwu kolejne postępowanie, ze względu na naruszenie przypisywane innemu organowi tego państwa. Wątek ten przekracza jednak ramy tego opracowania.

[27] Wyroki z 13.11.1990 r. w sprawie C-331/88 Fedesa i in., Rec. s. I-4023, pkt 13; z 5.10.1994 r. w sprawach połączonych C-133/93, C-300/93 i C-362/93 Crispoltoni i in., Rec. s. I-4863, pkt 41; z 12.07.2001 r.

Stanowisko stron sporu

Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady pomocniczości, Parlament Europejski, Komisja i TO stwierdziły, że zasada ta jest stosowana wyłącznie podczas przyjmowania unijnych aktów prawnych. W związku z tym podmiotem zobowiązanym do jej poszanowania jest prawodawca unijny (Rada i Parlament Europejski)[28]. Skoro TO nie dysponuje kompetencjami prawodawczymi, gdyż powierzone mu uprawnienia mają charakter wyłącznie kontrolny i opiniodawczy, zasada pomocniczości nie może stanowić kryterium oceny jego działań.

Komisja i TO uznały, że kompetencje TO w zakresie dotyczącym dochodów i wydatków Unii należą do jego wyłącznej kompetencji, przyznanej mu przez traktat. Kompetencje te są wykorzystywane w celu udzielenia unijnym organom władzy budżetowej (Parlamentowi Europejskiemu i Radzie) informacji umożliwiających im skwitowanie Komisji z wykonania budżetu Unii. Z tego punktu widzenia bez znaczenia pozostaje okoliczność, że organy krajowe są również uprawnione do przeprowadzania określonych kontroli związanych z dochodami i wydatkami budżetu Unii. Transgraniczny charakter współpracy, ustanowiony przez rozporządzenie nr 1798/2003, uzasadnia interwencję TO, gdyż jego kompetencje rozciągają się – w odróżnieniu od krajowych najwyższych organów kontroli – na wszystkich członków UE. Ponadto, system zasobów własnych wymaga zapewnienia w sposób scentralizowany, z poziomu unijnego, by każde państwo członkowskie prawidłowo przyczyniało się do finansowania budżetu Unii. Cele te nie mogą być osiągnięte przez kontrole krajowe.

Niemcy stanęły na stanowisku, że zarówno zasada pomocniczości, jak i proporcjonalności powinny być przestrzegane przez TO w trakcie jego działań. Stwierdziły też, że Trybunał podczas kontroli współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT naruszył obie zasady. Zdaniem tego państwa, organizacja administracji finansowej, kontrola podatkowa i pobieranie podatków, w tym podatku VAT, należą do kompetencji wyłącznych państw członkowskich. RFN podniosła, że w świetle zasady pomocniczości, kontrola poboru podatku VAT, w tym współpracy administracyjnej w tej dziedzinie, powinna należeć do kompetencji krajowych najwyższych organów kontroli, a nie Trybunału Obrachunkowego. Również kontrola współpracy transgranicznej – przewidziana przez rozporządzenie nr 1798/2003 – mogłaby być lepiej przeprowadzona za pomocą wspólnego działania tych narodowych instytucji, niż na poziomie Unii. Odnosząc się do naruszenia zasady proporcjonalności przez

w sprawie C-189/01 Jippes i in., Rec. s. I-5689, pkt 81; z 7.09.2006 r. w sprawie C-310/04 Hiszpania p. Radzie, Zb. Orz. s. I-7285, pkt 97; z 11.06.2009 r. w sprawie C-33/08 Agrana Zucker, Zb.Orz. s. I-5035, pkt 31; z 20.05.2010 r. w sprawie C-365/08 Agrana Zucker (niepubl.) pkt 29; z 8.07.2010 r. w sprawie C-343/09 Afton Chemical (niepubl.), pkt 45.

[28] Katalog instytucji uznanych za unijnego prawodawcę można kwestionować, wskazując że również Komisja, wydając akty delegowane i akty wykonawcze (art. 290 i art. 291 TFUE) może być zaliczona do tego grona. Zagadnienie to przekracza jednak ramy tego opracowania.

TO, Niemcy zauważyły, że ocena organizacyjnego i kompetencyjnego ukształtowania administracji finansowej w poszczególnych państwach jest nieproporcjonalną ingerencją w ich kompetencje.

Niemcy podniosły również argument związany z legalnością działań TO. Wskazano, że art. 35 rozporządzenia Rady nr 1798/2003 powierzył dokonywanie kontroli i formułowanie ocen stosowania tego rozporządzenia Komisji Europejskiej, która wykonuje te czynności we współpracy z państwami członkowskimi. Przepis ten, zdaniem Niemiec, wyklucza dokonywanie kontroli i formułowanie ocen stosowania rozporządzenia Rady nr 1798/2003 przez Trybunał, co oznacza, że nie miał on podstaw prawnych, by przeprowadzić kontrolę.

Stanowisko rzecznik generalnej

Rzecznik generalna uznała, że skoro art. 13 ust. 1 TUE zalicza TO do instytucji Unii, to wykorzystując powierzone mu kompetencje jest on zobowiązany do poszanowania zasad pomocniczości i proporcjonalności. Stwierdziła, że jakkolwiek poszanowanie obu tych zasad należy przede wszystkim do organów prawodawczych Unii, to w istocie są one skierowane do Unii, a co za tym idzie – do wszystkich instytucji, niezależnie od funkcji, jaką sprawują w jej porządku instytucjonalnym.

W odniesieniu do zasady pomocniczości rzecznik generalna zauważyła, że jedyne, traktatowo określone ograniczenie zakresu jej stosowania dotyczy rodzaju kompetencji powierzonych Unii. Zasada pomocniczości, jak wynika z jej treści, nie jest bowiem stosowana tylko w przypadku kompetencji wyłącznych Unii[29]. Stwierdziła ponadto, że możliwość naruszenia przez TO tej zasady ma charakter wyjątkowy, a doszłoby do tego, gdyby Trybunał ograniczył prowadzoną przez siebie kontrolę wyłącznie do jednego państwa członkowskiego. Wówczas jego cele kontrolne mogłyby zostać osiągnięte przez krajowe organy kontroli, a bezpośrednia kontrola przeprowadzana przez TO naruszyłaby zasadę pomocniczości. Aby tego uniknąć, TO powinien zwrócić się do krajowego organu kontroli o przeprowadzenie planowanej kontroli i przekazanie jej wyników. Jeśli ten odmówiłby albo Trybunał podważałby dostarczone mu oceny, wówczas mógłby dokonać tej kontroli samodzielnie, nie narażając się na zarzut naruszenia zasady pomocniczości.

W konkluzji rzecznik generalna uznała, że Trybunał Obrachunkowy, przeprowadzając kontrolę współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT, nie działał w sferze kompetencji wyłącznych Unii, a zatem był zobowiązany do przestrzegania zasady pomocniczości.

Biorąc pod uwagę transgraniczne aspekty przedmiotu kontroli, procedurę kontrolną i jej cele, rzecznik stwierdziła, że analizowana kontrola nie mogłaby zostać właściwie przygotowana i przeprowadzona ani przez krajowe organy obrachunkowe,

[29] Katalog kompetencji wyłącznych Unii zawiera art. 3 TFUE, wprowadzony na mocy traktatu z Lizbony. Wcześniej dziedziny, w których Unii przysługiwały wyłączne kompetencje, określał TS. Wypracowany przezeń dorobek orzeczniczy został podniesiony do rangi normatywnej i uwzględniony w art. 3 TFUE.

ani przez inne krajowe organy kontrolne. Również kontrola i ocena stosowania rozporządzenia nr 1798/2003, przewidziana w jego art. 35, dokonywana przez Komisję Europejską we współpracy z państwami członkowskimi, nie stanowi pełnowartościowej alternatywy dla prowadzonej przez TO kontroli współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT. Czynności wykonywane przez Komisję na podstawie art. 35 rozporządzenia nr 1798/2003 nie dają bowiem możliwości scentralizowanej i systematycznej ewaluacji współpracy transgranicznej pomiędzy różnymi krajowymi organami administracji. Wobec powyższego, rzecznik uznała, że zasada pomocniczości nie została naruszona w toku omawianej kontroli.

Oceniając poszanowanie zasady proporcjonalności podczas kontroli TO, rzecznik przypomniała, że zgodnie z orzecznictwem TS[30], jej przestrzeganie wymaga, by środki podejmowane przez Unię były właściwe, niezbędne i współmierne do osiągnięcia zakładanych celów. Środek jest właściwy, jeżeli rzeczywiście służy temu, by w sposób spójny i systematyczny dany cel osiągnąć. Niezbędny, jeśli spośród wielu innych jest najmniej obciążający dla danego interesu lub dobra prawnego. Współmierny, jeżeli przyczynia się do osiągnięcia celu zgodnego z prawem, nie prowadząc do nadmiernej ingerencji w interesy albo dobra prawne.

Odnosząc się do kryterium właściwości, rzecznik stwierdziła, że przez analizę wymiany informacji pomiędzy służbami krajowymi państw członkowskich TO zasadnie zmierzał do celu, jakim była ocena praktycznych i prawnych rozwiązań przyjętych przez państwa członkowskie do prowadzenia współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT. Kontrola TO była też niezbędna do osiągnięcia zakładanego celu, gdyż mniej dogłębna kontrola krajowych organów finansowych i przebiegu procedur nie mogłaby dostarczyć potrzebnych informacji. Badając kryterium współmierności kontroli, rzecznik uznała, że działania kontrolne Trybunału nie doprowadziły do nadmiernej ingerencji w sferę kompetencji Niemiec, gdyż TO ograniczył swoją kontrolę wyłącznie do wykonania wymagań rozporządzenia nr 1798/2003. W tych ramach sprawdzał, czy państwo to utworzyło centralne biuro łącznikowe, czy wymiana informacji pomiędzy organami administracji odpowiadała ustalonym zasadom oraz czy istniała możliwość skuteczniejszego ukształtowania współpracy administracyjnej. W rezultacie rzecznik generalna doszła do konkluzji, że TO przestrzegał zasady proporcjonalności.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości

Rozstrzygając spór, Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że nie ma potrzeby orzekania, czy i w jakim zakresie zasada pomocniczości ma zastosowanie w sferze kontroli. Zauważył jednak, że jeśli przyjąć, iż zasada ta ma zastosowanie w zawisłej sprawie, to transgraniczny wymiar

[30] Zobacz wyroki TS: z 17.11.2009 r. w sprawie C-169/08 Presidente del Consiglio dei Ministri, Zb.Orz. s. I-10821, pkt 42; z 11.03.2010 r. w sprawie C-384/08 Attanasio Group, Zb.Orz. s. I-2055, pkt 51; z 11.07.1989 r. w sprawie 265/87 Schräder, Rec. s. 2237, pkt 21.

współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT, ustanowiony przez rozporządzenie nr 1798/2003, prowadzi do stwierdzenia, że sporna kontrola byłaby z nią zgodna. Taka kontrola ma bowiem na celu zapewnienie prawidłowego funkcjonowania współpracy, w jakiej uczestniczą organy administracyjne wszystkich państw członkowskich, przy czym od niej częściowo zależy zdolność organów krajowych do skutecznego zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania na ich własnym terytorium. Z tych względów TS stwierdził, że sporna kontrola zostanie oczywiście lepiej przeprowadzona na poziomie Unii przez TO, niż przez krajowe organy kontrolne. Przewaga kontroli Trybunału Obrachunkowego nad krajowymi wynika – zdaniem Trybunału Sprawiedliwości – z zakresu kompetencji TO, który rozciąga się na wszystkie państwa członkowskie. Ponieważ TS nie uznał, że działania kontrolne TO naruszyły zasadę proporcjonalności, można wnosić, iż do naruszenia tej zasady nie doszło.

Do chwili wydania omawianego wyroku zarzuty dotyczące naruszenia zasady pomocniczości, ustanowionej w traktacie z Maastricht (1992)[31], były podnoszone rzadko. Jej naruszenie zazwyczaj kwestionowały państwa członkowskie w ramach postępowań prowadzonych przed TS w trybie skargi na nieważność aktów prawa Unii (art. 263 TFUE). W postępowaniach tych państwa dążyły do wykazania, że działania przewidziane w aktach unijnych mogłyby być w sposób bardziej optymalny uregulowane na poziomie krajowym, co oznaczałoby, że ich unormowanie na szczeblu unijnym narusza zasadę pomocniczości. Trybunał Sprawiedliwości, jak dotąd, w żadnym z wyroków nie stwierdził jednak naruszenia tej zasady.

Trzeba podkreślić, że w omawianym sporze po raz pierwszy w historii przestrzeganie zasady pomocniczości było analizowane w kontekście działań kontrolnych, a więc innych niż działania prawodawcze Unii. W tym względzie na szczególną uwagę zasługują rozważania rzecznik generalnej, która odnotowała, że jedynym ograniczeniem w stosowaniu zasady pomocniczości, wynikającym z samej jej treści (art. 5 ust. 3 TUE), jest okoliczność, gdy dotyczy ona kompetencji wyłącznych Unii. Uznawszy, że współpraca administracyjna państw członkowskich w dziedzinie podatku VAT kompetencji takich

[31] Istotne zmiany odnoszące się do mechanizmów stosowania zasady pomocniczości wprowadził w 2009 r. traktat z Lizbony (TL). Traktat ten w nieznacznym stopniu zmienił treść omawianej zasady. Uszczegółowił jednak procedury jej stosowania przez instytucje Unii, a także kontroli jej przestrzegania przez parlamenty narodowe i przez TS. Parlamenty narodowe sprawują kontrolę poszanowania zasady pomocniczości na etapie prac legislacyjnych, przed przyjęciem aktu prawnego (kontrola *ex ante*), TS bada natomiast akty już uchwalone (kontrola *ex post*). Kluczowe w tej sferze rozwiązania zawarto w art. 12 lit. b TUE oraz dwóch protokołach załączonych do TFUE i TUE: w protokole (nr 1) w sprawie roli parlamentów narodowych w UE (protokół nr 1) i protokole (nr 2) w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności (protokół nr 2). Uregulowanie na mocy TL proceduralnych aspektów stosowania i przestrzegania zasady pomocniczości ma w większym niż dotąd stopniu angażować parlamenty narodowe w unijne procedury prawodawcze, a w szerszej perspektywie – przyczyniać się do zmniejszania deficytu demokracji przedstawicielskiej w Unii.

nie stanowi, rzecznik stwierdziła, że TO, korzystając z powierzonych mu funkcji kontrolnych, jest zobowiązany do jej poszanowania. Przedstawiła też przesłanki oceny zgodności działań kontrolnych TO z zasadą pomocniczości, co – jako działanie nowatorskie – także zasługuje na podkreślenie. Kierując się logiką tej zasady skonstatowała, że czynności kontrolne TO są dopóty zgodne z zasadą pomocniczości, dopóki cele kontrolne TO nie mogą być zrealizowane na poziomie krajowym. Argumentami przemawiającymi – jej zdaniem – za uznaniem, że TO nie naruszył zasady pomocniczości, był transgraniczny charakter kontroli, obejmującej kilka państw członkowskich, oraz jej cel w postaci oceny prawidłowości ustalenia wysokości zasobu własnego pobieranego z VAT.

Trybunał Sprawiedliwości nie zastosował jednak rozumowania rzecznik generalnej. Po stwierdzeniu, że nie ma potrzeby orzekania o poszanowaniu zasady pomocniczości w toku działań kontrolnych Trybunału Obrachunkowego, TS uznał, że nawet jeśli przyjąć, iż zasada ta miałaby zastosowanie w rozstrzyganej sprawie, transgraniczny przedmiot kontroli uzasadniałby jej przeprowadzenie na poziomie UE. Jakkolwiek jest to rozstrzygnięcie salomonowe, nie wyjaśnia ono precyzyjnie stanowiska TS w kwestii tego, czy zasadę pomocniczości należy stosować jako kryterium oceny działań kontrolnych TO. Wręcz przeciwnie, stanowisko TS może sugerować, że przyjmuje on, inaczej niż rzecznik generalna, iż omawiana zasada znajduje zastosowanie tylko względem działań prawodawczych Unii. Przyjęcie takiego założenia byłoby dopuszczalne pod warunkiem, że TS wyjaśniłby, jak należy rozumieć zastrzeżenie zawarte w treści omawianej zasady, które wyłącza jej stosowanie. Można przypomnieć, że zgodnie z art. 5 ust. 3 TUE, zasada ta nie ma zastosowania w dziedzinach, które należą do wyłącznej kompetencji UE. W przepisie tym nie ma mowy o podziale na działania prawodawcze i inne Unii. Katalog kompetencji wyłącznych Unii jest uwzględniony w art. 3 TFUE[32], ma charakter zamknięty i nie obejmuje współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT[33]. Trybunał Sprawiedliwości, inaczej niż rzecznik generalna, nie wyjaśnił, w jaki sposób należy rozumieć wyłączenie stosowania zasady pomocniczości w dziedzinach objętych kompetencją wyłączną Unii, choć – jak się wydaje – uznał, że w odniesieniu do działań kontrolnych TO zasady tej nie stosuje.

[32] Kompetencje wyłączne Unii to: unia celna; ustanawianie reguł konkurencji niezbędnych do funkcjonowania rynku wewnętrznego; polityka pieniężna w odniesieniu do państw członkowskich, których walutą jest euro; zachowanie morskich zasobów biologicznych w ramach wspólnej polityki rybołówstwa; wspólna polityka handlowa (art. 3 ust. 1 TFUE).

[33] W okresie powstania i rozstrzygania sporu katalog kompetencji wyłącznych Unii miał charakter orzeczniczy i był formułowany przez TS. Stan ten zmienił traktat z Lizbony, który sformułowane w ten sposób kompetencje ujął w art. 3 ust. 1 TFUE. Ani katalog orzeczniczy, ani normatywny nie uznawały współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT za kompetencję wyłączną Unii. Co więcej, podatek VAT jest harmonizowany w Unii na podstawie art. 113 TFUE (d. art. 93 TWE), uprawniającego Unię do zbliżania przepisów dotyczących podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich.

Podsumowanie

W omówionej sprawie Trybunał Sprawiedliwości miał możliwość wyjaśnienia kwestii związanych z zasadami wykonywania kontroli przez Trybunał Obrachunkowy w państwach członkowskich. W tych ramach odniósł się do zakresu kompetencji kontrolnych przysługujących TO na podstawie art. 285 i nast. TFUE. Zastosowana przez TS wykładnia przepisów kompetencyjnych zawartych w aktach prawa pierwotnego i prawa wtórnego, przyjmująca za punkt wyjścia wykładnię gramatyczną i teleologiczną (celowościową), wpisuje się w nurt tradycyjnego podejścia przyjmowanego w judykaturze TS. To, czego Trybunał nie zrobił, choć miał ku temu sposobność, to sformułowanie i uzasadnienie swojego poglądu na temat stosowania zasady pomocniczości względem działań kontrolnych TO. Zasada ta, zapewne za sprawą traktatu z Lizbony, który wzmocnił mechanizmy jej przestrzegania i powierzył możliwość kontroli jej poszanowania przez parlamenty narodowe[34], ponownie zaczęła odgrywać ważną rolę. Omawiany wyrok mógł być okazją do wyjaśnienia prawnych mechanizmów jej stosowania, które pomimo dwudziestu lat funkcjonowania, nadal są niejasne.

Na uwagę zasługuje również to, że Trybunał Obrachunkowy, któremu organy krajowe odmówiły dostępu do informacji potrzebnych do oceny stosowania przez Niemcy rozporządzenia unijnego, nie wstrzymał działań i przeprowadził ją, opierając się na danych uzyskanych z innych dostępnych źródeł. Z punktu widzenia interesów krajowych odmowa współpracy z TO może przynieść skutek odwrotny od zakładanego – niepełne i w niektórych wypadkach krzywdzące z punktu widzenia państwa wyniki kontroli. Kwestia ta, jak również możliwość pociągnięcia członka UE do odpowiedzialności prawnej przed Trybunałem Sprawiedliwości za naruszenie ustalonych obowiązków współpracy, powinna być uwzględniana przy formułowaniu zasad współdziałania krajowych najwyższych organów kontroli z Trybunałem Obrachunkowym.

dr **JUSTYNA ŁACNY**,
Instytut Nauk Prawnych PAN

[34] Na ten temat zob. szerzej: A. Grzelak, J. Łacny: *Kontrola przestrzegania unijnej zasady pomocniczości przez parlamenty narodowe - pierwsze doświadczenia*, „Zeszyty Prawnicze" nr 4/2011, Biuro Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu, s. 11-42.

Sektor finansów publicznych

Aktualne problemy audytu wewnętrznego

Praktyka stosowania obowiązującej już trzeci rok ustawy o finansach publicznych nie przyczynia się do wyjaśnienia wątpliwości interpretacyjnych, dotyczących zarówno definicji audytu wewnętrznego, jak i bezpośrednio z nim związanej kontroli zarządczej. Przyczyną jest brak jednoznacznego uregulowania wielu kwestii. Dotyczy to zwłaszcza sposobu przeprowadzania czynności przez audytorów, precyzyjnie opisanych metod analizy ryzyka, które mogliby wykorzystać w swojej pracy oraz gwarancji pełnej niezależności. Podobne problemy powstają w związku ze stosowaniem ustawy o kontroli w administracji rządowej, która ponadto nie określa, czym jest kontrola. Może to prowadzić między innymi do dublowania zadań komórek organizacyjnych jednostki – audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej.

ELŻBIETA CHOJNA-DUCH
MIŁOSZ ANCZAKOWSKI

Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych – to instytucja znana polskiemu prawu oraz doktrynie finansów i prawa finansowego od niedawna, a ostatnie dziesięciolecie przyniosło w tej kwestii znaczące zmiany w przepisach. Ich kierunek należy oceniać pozytywnie, a ustawowe ujednolicenie form kontroli instytucjonalnej w całym sektorze finansów publicznych spowodowało zbliżenie polskich regulacji do wypracowanych przez międzynarodowe organizacje audytowe.

Aktywne oddziaływanie kontroli i audytu w sektorze publicznym przyczyniło się z pewnością do podniesienia jakości zarządzania w państwie. W dobie globalnego kryzysu ekonomicznego i konieczności konsolidacji finansów publicznych poprawa gospodarowania środkami publicznymi nabrała jednak szczególnego znaczenia. Nowe wyzwania dla audytorów i kontrolerów wewnętrznych oraz pracowników sektora publicznego poddanych procesom audytu powinny skupić się na większej ochronie zarządzania publicznego, gospodarki i finansów państwa (budżetów publicznych) przed skutkami kryzysu, a zwłaszcza jego

negatywnym wpływem na finanse sektora publicznego w Polsce. Z drugiej strony, powinny umożliwić skuteczne zarządzanie ryzykiem, eliminację nieprawidłowości w zarządzaniu publicznym oraz lepsze gospodarowanie środkami.

Trzeba zwrócić uwagę na kilka dyskusyjnych spraw, bowiem regulacje prawne nie rozwiązały ostatecznie wielu problemów praktycznych w stosowaniu audytu wewnętrznego. Ponadto, niektóre zmiany wprowadzane kolejnymi wersjami ustawy o finansach publicznych stawiają przed praktyką i teorią nowe wyzwania, dotyczące zarówno kwestii ustrojowych, jak i metodyki audytu. Oto niektóre z nich.

Koordynacja zadań audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej

Pojęcie audytu wewnętrznego – zdefiniowane po raz pierwszy w ustawie o finansach publicznych z 1998 r., a następnie w jej nowelizacji z 27 lipca 2001 r.[1] – od początku budziło wiele wątpliwości[2]. Ustawodawca określił audyt jako ogół działań, przez które kierownik danej jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę jej funkcjonowania w zakresie gospodarki finansowej, przy uwzględnieniu kryteriów wskazanych przez ustawodawcę[3]. Formuła audytu wewnętrznego zawarta w ustawie okazała się zbyt ogólna i tym samym niejednoznaczna, była więc różnie interpretowana[4].

Pojęcie audytu wewnętrznego zostało odmiennie uregulowane w kolejnej wersji ustawy o finansach publicznych – z 2005 r. Zgodnie z jej art. 48, audytem wewnętrznym określany był ogół działań obejmujących niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce (w tym procedur kontroli finansowej), w wyniku którego kierownik jednostki uzyskiwał obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów. Definicja audytu została rozszerzona o nowe obowiązki w formie czynności doradczych, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki. Było to już rozwiązanie nawiązujące do międzynarodowych definicji audytu[5].

Kolejna ustawa o finansach publicznych – z 2009 r., obowiązująca obecnie – w art. 272 stanowi, że audyt wewnętrzny to niezależna i obiektywna działalność, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednost-

---

[1] Ustawa z 27.07.2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (DzU nr 102, poz. 1116); weszła w życie 1.01.2002 r.

[2] E. Chojna-Duch: *Kontrola czy audyt Najwyższej Izby Kontroli* [w:] „Kontrola Państwowa" nr specjalny, luty 2002 r.

[3] Ustawodawca wskazał trzy kategorie audytu: badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych; ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem; ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego – zob. art. 35c wym. w przyp. 1 ustawy z 27.07.2001 r.

[4] Por. K. Winiarska: *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Warszawa 2005 r. i literatura tam podana.

[5] M. Anczakowski: *Charakter prawny audytu wewnętrznego* [w:] „Państwo i Prawo" nr 8/2008, s. 103 i n.

ki w realizacji celów i zadań, przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze[6].

Wprowadzona konstrukcja prawna odwołuje się jednocześnie do nowego terminu w polskiej administracji publicznej – tak zwanej kontroli zarządczej. W ustawie proponuje się ścisłe powiązanie z nią audytu wewnętrznego. Ocena dotyczy zwłaszcza adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce. Pojawiła się jednocześnie wątpliwość, czy czynności doradcze dotyczą tylko kontroli zarządczej, czy też mają szerszy charakter.

Obecna definicja audytu wewnętrznego zawarta w ustawie zbliża ją do definicji sformułowanej w opracowaniach Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA). Zgodnie z tą definicją, audytem wewnętrznym jest niezależna i obiektywna działalność, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej, dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego oraz przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele, dostarczając zapewnienie o skuteczności tych procesów, również przez doradztwo[7].

Audyt wewnętrzny wspiera organizację w osiąganiu wytyczonych celów przez systematyczne i konsekwentne działanie służące ocenie i poprawie efektywności zarządzania ryzykiem, systemów kontroli oraz procesów zarządzania organizacją. Głównym zadaniem audytora wewnętrznego – zgodnie z obecną ustawą – jest systematyczna ocena kontroli zarządczej na podstawie kryteriów wskazanych przez ustawodawcę, to jest adekwatności, efektywności i skuteczności. Kontrola zarządcza jest z kolei kategorią zdecydowanie szerszą niż samo porównywanie wykonań (stanu rzeczywistego) z wyznaczeniami (stanem pożądanym), w rozumieniu klasycznej definicji L. Kurowskiego, czyli istoty kontroli[8].

Wprawdzie w uzasadnieniu do projektu ustawy wskazano, że: „Wprowadzono pojęcie kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych w miejsce obecnego terminu – kontrola finansowa", przy szerszym jej zakresie przedmiotowym, ale same przepisy ustawy wskazują, że kontrola zarządcza jest kategorią związaną z procesem zarządzania, kierowania jednostką, zarządzania ryzykiem w jednostkach komercyjnych, a nie z wykonywaniem klasycznych czynności kontrolnych w sektorze publicznym[9]. Czynności kontrolne w rozumieniu tradycyjnym są tylko jednym z elementów składających się na instytucję kontroli zarządczej, a niezbyt fortunne w tym wypadku użycie terminu „kontrola" w odniesieniu do czyn-

[6] Ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157, poz.1241).
[7] Zob. obowiązująca definicja audytu wewnętrznego: <www.iia.org.pl>.
[8] L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak: *Podstawy kontroli finansowej*, Warszawa 1981; zob. także: J. Starościak: *Zarys nauki administracji*, Warszawa 1971, s. 356.
[9] E. Chojna-Duch: *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa" nr 1/2010, s. 59 i n.

ności zarządczych przyczyniło się do niejednoznaczności w ustawie. Wątpliwości pogłębia znaczenie tego pojęcia w przepisach dotyczących odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, przy zastąpieniu w niektórych wypadkach pojęcia kontroli finansowej kontrolą zarządczą (w katalogu naruszeń tej dyscypliny).

Instytucja kontroli zarządczej w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych wydaje się natomiast bliższa jej anglosaskiemu rozumieniu. Wedle definicji R.N. Anthony'ego: „kontrola zarządcza to proces, za pomocą którego menadżerowie zapewniają, że zasoby są pozyskiwane oraz wykorzystywane skutecznie i efektywnie w realizacji celów jednostki", a kluczową kwestią jest koncentracja na wynikach (efektach) działalności jednostki[10].

Ustawodawca przyjął w art. 68 ustawy, że kontrolą zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych jest ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Tak sformułowana definicja jest zbyt szeroka i ogólna, czyli znów nieprecyzyjna. Ustawodawca określił również otwarty katalog celów, do których ma dążyć kontrola zarządcza. Są nimi zapewnienie: zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji, zarządzania ryzykiem.

Aby audytor mógł rzetelnie wykonać swoje zadanie, czyli ocenić adekwatność kontroli zarządczej w jednostce, powinien dysponować wzorcowym modelem takiej kontroli. Inaczej mówiąc – powinien mieć punkt odniesienia, którym byłby postulowany model kontroli zarządczej. Określenie takiej bazy dla audytora to obowiązek prawny Ministra Finansów, jako organu właściwego do koordynacji kontroli zarządczej i audytu dla jednostek sektora finansów publicznych lub komitetów audytu dla poszczególnych działów. Należy dodać, że to ostatnie rozwiązanie nie obejmuje jednostek samorządu terytorialnego oraz jednostek, które nie są usytuowane w żadnym dziale administracji; w tym wypadku właściwe wydaje się przygotowanie alternatywnych modeli kontroli zarządczej. Rzetelna ocena skuteczności i efektywności kontroli zarządczej jest możliwa tylko przy wskazaniu optymalnych parametrów, będących punktem odniesienia (właśnie tradycyjnego „wyznaczenia" dla procesów kontroli) oceny w jednostce. Wzorcem przy określeniu takich uzupełniających modeli mogą być propozycje przedstawione w obszernej literaturze przedmiotu[11].

[10] Za: K. Winiarska: *Pojęcie i klasyfikacja kontroli zarządczej w literaturze światowej*, maszynopis niepublikowany, Szczecin 2012; szerzej czyt. tu także na temat pojęcia i rodzajów kontroli zarządczej.

[11] Na przykład opracowania zawarte w: *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe" nr 669: „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia" nr 42, pod red. K. Winiarskiej, Szczecin 2011.

Audyt wewnętrzny a kontrola wewnętrzna instytucjonalna

Analiza przepisów oraz literatura przedmiotu wskazują na zbieżne elementy kontroli wewnętrznej instytucjonalnej i audytu wewnętrznego; w niektórych opracowaniach obie instytucje traktowane są wręcz jako tożsame[12].

Szczególnego znaczenia powyższa kwestia nabiera w świetle przepisów ustawy o kontroli w administracji rządowej[13]. Akt ten określa zasady i tryb przeprowadzania kontroli działalności organów administracji rządowej, urzędów obsługujących organy lub stanowiących ich aparat pomocniczy oraz jednostek organizacyjnych podległych tym organom lub przez nie nadzorowanych oraz organy właściwe w sprawach kontroli. Z racji usytuowania kontrolującego kontrola ta ma charakter zewnętrzny, ale w niektórych wypadkach może być kontrolą wewnętrzną[14].

Pojęcia kontroli ustawa nie definiuje, wskazuje zaś jej cele – ocenę działalności jednostki kontrolowanej przeprowadzoną na podstawie ustalonego stanu faktycznego, przy zastosowaniu przyjętych kryteriów; ustalenie zakresu nieprawidłowości, ich przyczyn i skutków oraz osób odpowiedzialnych, a także sformułowanie zaleceń zmierzających do usunięcia nieprawidłowości.

Określone zostały również kryteria, które należy uwzględniać przy przeprowadzaniu kontroli – legalność, gospodarność, celowość i rzetelność; nie są one jednak bezwzględnie obowiązujące.

Ustawa przenosi zatem akcenty w sposobie przeprowadzania i zakresie funkcji kontroli – z kontroli prawidłowości na kontrolę wykonania zadań. Jako dodatkowy cel kontroli wskazywane jest również ustalenie zakresu, przyczyn i skutków nieprawidłowości oraz osób odpowiedzialnych, a także sformułowanie zaleceń zmierzających do usunięcia, co w ujęciu tradycyjnym stanowi już zalecenia pokontrolne, będące poza zakresem kontroli.

Kontrola prawidłowości jest określana jako kontrola zgodności z przepisami prawa oraz dokumentami wyznaczającymi kierunki działalności[15]. Podstawowym kryterium jej przeprowadzenia jest legalność. Forma kontroli prawidłowości jest zbliżona do tradycyjnego modelu kontroli.

Ustawa o kontroli w administracji rządowej zmienia klasyczną kontrolę prawidłowości, której głównym zadaniem jest – na podstawie kryterium legalności – stwierdzanie nieprawidłowości; ustępuje ona miejsca ocenie działalności jednostki, ukierunkowanej na wykonywane przez nią zadania. Zmiana dotyczy również kryteriów, które stają się nadrzędne przy przeprowadzaniu kontroli wykona-

[12] C. Kosikowski: *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo" nr 12/2009; także: *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, NIK, Warszawa 2005, s. 9.

[13] Ustawa z 15.07.2011 r. o kontroli w administracji rządowej (DzU nr 185, poz. 1092).

[14] Takie usytuowanie kontroli znajduje swoje uzasadnienie w doktrynie: por. J. Jagielski: *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 1999, s. 18 i n.

[15] *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu*…, op. cit., s.21.

nia zadań; podstawowe znaczenie zyskują elementy związane z dynamicznym aspektem działalności jednostki.

Kontrola wykonania zadań jest niezależnym badaniem wydajności i skuteczności projektów, programów i działalności instytucji publicznych, przeprowadzonym z należytym uwzględnieniem oszczędności i mającym na celu ich poprawę[16].

Uwzględniając podstawy (wyznaczenia) kontroli zarządczej, można stwierdzić, że kontrola wykonania zadań powinna orzekać, czy cele (zadania) jednostki administracji publicznej zostały zrealizowane z należytą skutecznością (mają należytą jakość), w sposób oszczędny oraz wykorzystujący w pełnym zakresie posiadane zasoby ludzkie i rzeczowe (wydajność). Kryterium, które determinuje relację trzech wyznaczników, jest adekwatność. Oszczędność należy rozumieć jako minimalne wykorzystanie zasobów jednostki przy realizacji jej celów, z zachowaniem należytej jakości, zaś wydajność polega na optymalnym wykorzystaniu zasobów. Oba te kryteria są do siebie zbliżone i w pewnych sytuacjach nie jest możliwe rozpatrywanie ich niezależnie. Skuteczność łączy się z realizowaniem celów oraz wykazuje związek przyczynowy między działaniem a skutkiem[17].

Punktem wyjścia do przeprowadzania kontroli wykonania zadań jest pojęcie „rozliczalności", które pozwala oceniać odpowiedzialność osób kierujących kontrolowaną strukturą z punktu widzenia skuteczności i wydajności realizacji jej zadań[18].

Tak sformułowany sposób prowadzenia kontroli jest w rzeczywistości tym samym rodzajem zadań, które są wykonywane w ramach audytu wewnętrznego. W postępowaniu występują różnice formalne, ale merytoryczny aspekt jest tożsamy. Pewne wątpliwości może budzić możliwość wykorzystania procedury kontrolnej do ewentualnych czynności doradczych, które w audycie są wprost wskazane. Jeżeli ponadto uwzględni się stosowanie odpowiednio standardów kontroli administracji rządowej przy kontroli wewnętrznej instytucjonalnej, to wystąpi sytuacja, w której czynności kontroli wewnętrznej instytucjonalnej sprowadzają się od oceny jednostki i zapewnienia zgodności w zakresie kontroli zarządczej. Skutkiem takich okoliczności jest wykonywanie tych samych czynności w jednostce administracji przez dwie różne komórki organizacyjne – audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej instytucjonalnej[19].

Konsekwencją nakładania się kompetencji jest niewłaściwe wykorzystanie zasobów osobowych w jednostce, co stanowi działanie nieracjonalne i nieefektywne. Należy zauważyć, że odpowiedzią na sytuację dublowania zadań kontrolnych jest łączenie tych komórek w wielu jednostkach sektora finansów publicznych

[16] *Standardy i wytyczne kontroli wykonania zadań na podstawie standardów kontroli INTOSAI i praktyki*, *INTOSAI 3000*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2009, s. 10.
[17] Jw., s. 14 i n.
[18] Jw., s. 11.
[19] Zob. *Standardy kontroli w administracji rządowej*, <www.big.kprm.gov.pl>.

(w tym w większości ministerstw). Wydaje się, że koniecznym rozwiązaniem byłoby ujednolicenie tych dwóch wewnętrznych służb kontrolnych. Powyższy proces niesie ze sobą określone wymagania, w tym przede wszystkim dotyczące certyfikacji uprawnień do wykonywania czynności kontrolnych występujących w audycie oraz zapewnianie metody ustawicznego kształcenia kadr kontrolnych.

Procedury audytu wewnętrznego

Obecne regulacje, podobnie jak poprzednie, tworzą sformalizowaną procedurę audytu. Szczególnie procedura odwoławcza ma kazuistycznie określony charakter, ale i brakuje jednoznacznych ram czasowych, które pozwoliłyby zdyscyplinować zakończenie zadania zapewniającego[20].

Sformalizowany nadmiernie, jak się wydaje, proces czyni audyt narzędziem mało elastycznym, a więc i mało skutecznym w ocenie kontroli zarządczej. Biorąc pod uwagę, że w praktyce wielu jednostek często występuje również audyt pozaplanowy, nie jest możliwa efektywna realizacja takich zadań w pełnym zakresie.

Wydaje się, że pożądane byłoby przygotowanie uproszczonego trybu audytu, który pozwoliłby na podejmowanie doraźnych działań zapewniających. Procedura przewidująca wielomiesięczne działania rozciąga proces oceny i uniemożliwia formułowanie „szybkich" wniosków, potrzebnych kierownikowi jednostki do zarządzania – istotą audytu jest bowiem ocena kontroli zarządczej (bieżącego zarządzania jednostką). Na pewno nie jest możliwe zastąpienie doraźnych czynności zapewniających czynnościami doradczymi.

Z drugiej strony, regulacja ustawy o finansach publicznych z 2005 r. wprowadziła obowiązek czynności doradczych w stosunku do audytora wewnętrznego, nie precyzując jednak ich form i zakresu. Podobnie ogólne sformułowanie zawiera obowiązująca ustawa z 2009 r. Obecne przepisy rozporządzenia wykonawczego Ministra Finansów dotyczące przeprowadzania i dokumentowania audytu pozostawiają pełną dowolność, otwartość form zarówno w aspekcie zakresu, jak i procedur, w przeprowadzaniu czynności, jak i ich dokumentowaniu[21]. Taką sytuację prawną należy ocenić negatywnie, zwłaszcza w porównaniu ze szczegółową, wręcz nadmierną i kazuistyczną regulacją procedury zadania zapewniającego. Skutkiem takiego ogólnego i niejednoznacznego unormowania jest różnorodnie interpretowane i dowolnie wykonane zadanie, a więc również niewielkie jego znaczenie w praktyce podmiotu sektora finansów publicznych.

Brak należytej regulacji i pozostawienie przeprowadzania tych czynności przez audytorów w sposób zbyt swobodny i niejednolity uniemożliwia tym samym dokonanie rzetelnych ocen na szczeblu organu właściwego do koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, to jest Ministra Finansów.

[20] Zob. § 25 i n. rozporządzenia Ministra Finansów z 1.02.2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (DzU nr 21, poz. 108).
[21] Zob. § 29 i n. rozporządzenia Ministra Finansów z 1.02.2010 r., jw.

Nowością w ustawie z 2009 r. jest również instytucja komitetów audytu, powoływanych przez ministrów kierujących działami. Ich zadania to przede wszystkim doradztwo w zakresie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej i skutecznego audytu wewnętrznego[22]. Komitet ocenia również audyt przeprowadzany w ramach działu. Działania komitetów to obecnie dodatkowe obowiązki administracyjne i koszty ministerstwa, głównie obsługa zadań komitetu audytu, wykonywana przez komórki audytu wewnętrznego. Komórki te mają obowiązek także gromadzić plany audytu, informacje jednostek w dziale, przygotowywać zbiorcze informacje o istotnych rodzajach ryzyka i słabości kontroli zarządczej oraz proponowane usprawnienia kontroli zarządczej. Komitety audytu powinny liczyć co najmniej trzech członków; poza przewodniczącym, który jest sekretarzem lub podsekretarzem stanu, są to osoby spoza ministerstwa, jako członkowie niezależni, ale też i wynagradzani z funduszy publicznych. Działalność komitetów audytu nie jest szczegółowo unormowana[23]. Należy zauważyć również odmienność w kompetencjach komitetów audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych i w sektorze prywatnym. W sektorze prywatnym mają one władcze kompetencje w zakresie zasad działania oraz obsady osobowej audytu wewnętrznego, wskazują także kierunki jego prac. Dodatkowo, stanowią ostatnią instancję przyjmującą ustalenia audytu[24]. W sektorze finansów publicznych kompetencje komitetów mają charakter przede wszystkim opiniodawczy i doradczy. Jedyna władcza decyzja może dotyczyć wyrażenia zgody na rozwiązanie stosunku pracy z kierownikiem komórki audytu wewnętrznego w dziale.

Przepisy ustawy o finansach publicznych, rozporządzenia Ministra Finansów oraz standardy audytu wewnętrznego posługują się pojęciem „analizy ryzyka" w kontekście przygotowania rocznego planu audytu, strategicznego planu audytu oraz ewentualnie – przy ocenie ryzyka – na potrzeby przygotowania programu zadania zapewniającego. Sam proces analizy ryzyka ma duże znaczenie przy przeprowadzaniu audytu i wykonywaniu zadań kontroli.

Obecnie istnieje pełna dowolność w tym zakresie. W „Podręczniku audytu wewnętrznego w administracji publicznej" z 2003 r.[25] opisano kilka metod. Należy zauważyć, że niektóre z nich nie są możliwe do zastosowania w administracji publicznej lub nie dają zamierzonych efektów w większości jednostek sektora finansów publicznych, gdyż były wypracowane dla jednostek gospodarczych, komercyjnych. Obecnie więc w praktyce audytorzy w jednostkach sektora finansów publicznych stosują dowolne metody anali-

[22] Zob. art. 289 ust. 1 ustawy z 27.08.2009 r. (cyt. w przyp. 6).

[23] Rozporządzenie Ministra Finansów z 29.12.2009 r. w sprawie komitetu audytu (DzU nr 226, poz. 1826) określa tylko podstawowe zasady organizacyjne działalności komitetu audytu.

[24] R. Moeller: *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Warszawa 2011, s. 645 i n.

[25] Por. metodę matematyczną oraz szacunkową (delficką) i „mieszaną", opisane w *Podręczniku audytu wewnętrznego w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, 2003. Zob. także mapa ryzyka: <www.mf.gov.pl>.

zy ryzyka, mniej lub bardziej obiektywne. Taka praktyka uniemożliwia skuteczne oceny ryzyka na szczeblu Ministra Finansów jako organu właściwego do koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Niezbędne wydaje się wskazanie jednej lub kilku metod analizy ryzyka, które powinny być precyzyjnie opisane i zalecane do wykorzystywania przez audytorów wewnętrznych w jednostkach sektora finansów publicznych. Stosowana przy publikacji standardów audytu wewnętrznego forma komunikatu Ministra Finansów powinna być zastosowana przy określeniu jednolitej, powszechnie obowiązującej metody analizy ryzyka.

Niezależność pozycji audytora wewnętrznego

Ustrojową cechą audytu wewnętrznego, nie tylko w administracji publicznej, ale także w sektorze prywatnym, jest niezależność audytu wewnętrznego i pozycji audytorów wewnętrznych. Wskazują na nią międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego. Niezależność ta ma dwa aspekty – organizacyjny (standard 1110) oraz operacyjny (standard 1110.A1)[26]. Zgodnie z interpretacją standardów, niezależność jest sytuacją, w której nie występują okoliczności zagrażające bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny lub zarządzającego audytem[27].

Zgodnie z zasadami wyrażonymi w literaturze przedmiotu oraz w przepisach ustawy, audytor wewnętrzny podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, który zapewnia organizacyjną odrębność wykonywanych przez niego zadań. Nie powinien być ponadto narażony na próby narzucenia obszarów audytu, wpływania na sposób wykonywania pracy i przekazywania wyników. Należy mu zagwarantować nieograniczony dostęp do wszelkich źródeł informacji, zaś jedynym ograniczeniem mogą być zakazy wynikające z przepisów o ochronie informacji niejawnych. Audytor wewnętrzny nie powinien brać udziału w działalności operacyjnej jednostki.

Niezależność audytora doznaje jednak ograniczeń już w procesie planowania. Wynika to z przepisu stanowiącego, że przygotowuje on plan audytu w porozumieniu z kierownikiem jednostki[28]. Umożliwia to kierownikowi ingerencję w jego treść, a zwłaszcza wpływ na ustalenie zadań audytowych do realizacji i ich terminach. Może on wyeliminować z planu zadania obarczone dużym ryzykiem lub których wynik byłby dla niego niekorzystny.

Pod względem organizacyjnym niezależność audytora wewnętrznego przechodziła dość znaczące zmiany, idące w kie-

[26] Standard 1110 i 1110.A1 [w:] komunikat nr 8 Ministra Finansów z 20.04.2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych; załącznik do komunikatu: *Międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego* (DzUrzMF nr 5, poz. 24).

[27] Zob. komunikat nr 8 Ministra Finansów, jw. Z interpretacji standardów wynika, że niezależność powinna być rozpatrywana na czterech płaszczyznach – na szczeblu audytora, zadania audytowego, działalności audytu oraz jego pozycji w strukturze.

[28] Zob. § 14 rozporządzenia Ministra Finansów z 1.02.2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (cyt. w przyp. 20).

runku jej ograniczania, choć w trakcie negocjacji przedakcesyjnych niezależność (nieusuwalność) audytora była podstawowym zagadnieniem, któremu przyznawano szczególną rangę[29].

Innym wyznacznikiem niezależności organizacyjnej jest wydzielenie w strukturze jednostki sektora finansów publicznych audytu wewnętrznego jako odrębnej komórki (lub samodzielnego stanowiska). Praktyka była jednak różna. Minister Finansów, jako organ właściwy do koordynacji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego, również nie był w tym zakresie konsekwentny[30]. Gwarancyjna funkcja standardów polega na obowiązku ujawnienia rzeczywistego lub domniemanego naruszenia niezależności odpowiednim osobom[31].

Szczególna rola audytora wewnętrznego, który przeprowadza ocenę działalności jednostki, wymaga właściwej ochrony. Audytor, w okolicznościach, w których nie zostanie wszczęta procedura odwoławcza, nie tylko opisuje stwierdzony stan faktyczny, ale również wydaje zalecenia o charakterze rozstrzygnięć władczych w stosunku do audytowanej komórki. Wykonywanie tych czynności wymaga szczególnej ochrony, a zapewnić ją może gwarancja stałości stosunku pracy oraz warunków pracy i płacy[32].

Niezależność audytorowi wewnętrznemu gwarantowała ochrona stosunku pracy, aby mógł on obiektywnie i niezależnie wykonywać swoje obowiązki, nie ponosząc konsekwencji w razie dokonania ustaleń, które byłyby niezgodne z wyobrażeniem kierownika jednostki o badanym obszarze. Inną formą gwarancji było zabezpieczenie jego osoby przed zmianami politycznymi[33]. Nieusuwalność audytora wewnętrznego jest analogiczną konstrukcją, ma ten sam charakter prawny, jak w przypadku niektórych służb kontrolnych[34].

---

[29] *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, <www.mf.gov.pl>.

[30] Por. § 1 pkt 7 zarządzenia nr 24 Ministra Finansów z 19.12.2002 r. zmieniające zarządzenie w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (DzUrzMF nr 1, poz. 1). Zgodnie z tym zarządzeniem, komórka audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej miała wykonywać zadania obejmujące: przygotowanie planu i wykonywanie audytu wewnętrznego w urzędach skarbowych, mającego na celu uzyskanie obiektywnej oceny ich funkcjonowania pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, przejrzystości i jawności; zapobieganie oraz ujawnianie naruszeń obowiązków służbowych i przestępstw pracowniczych dokonywanych przez pracowników izby i podległych urzędów skarbowych, w tym na podstawie skarg podatników oraz doniesień właściwych organów; sprawowanie nadzoru i kontroli nad przestrzeganiem zasad etyki zawodowej, bezstronności i obiektywizmu działania pracowników izby i podległych urzędów skarbowych oraz właściwym wykorzystywaniem przez nich czasu pracy; przeprowadzenie kontroli wewnętrznej w formie kompleksowej kontroli problemowej lub doraźnej, której celem jest badanie prawidłowości wykonywania zadań należących do zakresu komórek organizacyjnych izby oraz kontroli sprawdzającej obejmującej swym zakresem wykonywanie wcześniejszych zleceń pokontrolnych.

[31] Standard 1130 – „Naruszenie niezależności lub obiektywizmu" [w:] komunikat nr 8 Ministra Finansów z 20.04.2010 r. (cyt. w przyp. 26).

[32] Gwarancja ochrony stosunku pracy audytora wewnętrznego była wskazywana w trakcie negocjacji akcesyjnych, w rozdziale *Kontrola finansowa,* jako kluczowa zasada dotycząca organizacji audytu wewnętrznego; zob. *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej*, Warszawa 2003, <www.mf.gov.pl>.

[33] W tym wypadku proponowano rozwiązania podobne do apolityczności służby cywilnej.

[34] Podobny mechanizm funkcjonuje np. w ETO. Tylko w wyjątkowych okolicznościach można zdymisjonować członka ETO lub pozbawić go prawa do emerytury; decyzję o tym podejmuje ETS.

Gwarancja niezależności audytora przez ochronę jego stosunku pracy przechodziła w przepisach prawa ewolucję. Pod rządami ustawy o finansach publicznych z 1998 r. do rozwiązania stosunku pracy z audytorem wewnętrznym (z wyłączeniem jednostek samorządowych) wymagana była zgoda głównego inspektora audytu wewnętrznego w Ministerstwie Finansów. Rozszerzenie – najpełniejsze – ochrony audytora nastąpiło w ustawie o finansach publicznych z 2005 r. Była to nie tylko trwałość stosunku pracy, ale objęto nią również warunki pracy i płacy. Te szczególne gwarancje niezależności audytora uległy jednak ograniczeniu w przepisach ustawy o finansach publicznych z 2009 r. Nie jest on obecnie chroniony; ochronie takiej podlega tylko kierownik komórki audytu wewnętrznego. Zakres ochrony obejmuje zgodę na rozwiązanie stosunku pracy z kierownikiem komórki audytu oraz zmianę jego warunków pracy i płacy. Właściwe decyzje w tym względzie podejmuje komitet audytu w ministerstwie, odpowiedni dla danego działu[35].

Przedstawione zmiany w prawie, w szczególności w ustawie o finansach publicznych, dotyczące gwarancji niezależności audytu wewnętrznego należy ocenić negatywnie. Teza postawiona w uzasadnieniu do projektu ustawy, zgodnie z którą nowe rozwiązania mają usprawnić i wzmocnić system audytu wewnętrznego w Polsce, pozostaje w odniesieniu do jego niezależności niespełniona[36]. Szczególna rola audytora wewnętrznego, który nie tylko ocenia jakiś obszar działalności jednostki, ale również formułuje zalecenia – co daje mu pozycję zbliżoną do kompetencji kierownika jednostki – wymaga szczególnej ochrony. Audytor, w okolicznościach, w których nie zostanie wszczęta procedura odwoławcza, ma cechy podmiotu nadzorującego – nie tylko opisuje stwierdzony stan faktyczny, ale także wydaje zalecenia o charakterze rozstrzygnięć władczych w stosunku do badanej komórki[37]. Wykonywanie tych czynności powinno odbywać się przy zagwarantowaniu stałości stosunku pracy oraz warunków pracy i płacy.

prof. dr hab. **ELŻBIETA CHOJNA-DUCH,** Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, członek Rady Polityki Pieniężnej
MIŁOSZ ANCZAKOWSKI, kierownik zespołu Audytorów Wewnętrznych w Narodowym Funduszu Zdrowia

[35] Zob. art. 289 ust. 1 pkt 7 ustawy z 27.08.2009 r. (cyt. w przyp. 6).

[36] Uzasadnienie do rządowego projektu z 20.10.2008 r. ustawy o finansach publicznych, druk sejmowy nr 1181, <www.sejm.gov.pl>, s. 17.

[37] Rozpoczęcie procedury odwoławczej przywraca klasyczny model spotykany w czynnościach *stricte* kontrolnych, gdy decyzję o wprowadzeniu zmian w wykonaniach w stosunku do wyznaczeń (zob. L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak: *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000, s. 15 i n., a także: E. Chojna-Duch: *Polskie prawo finansowe,* op.cit., s. 54) – podejmuje kierownik jednostki (zob. § 27 ust. 2 i nast. rozporządzenia z 1.02.2010 r., cyt. w przyp. 20).

Artykuł wyraża prywatne poglądy autorów.

Restrukturyzacja i komercjalizacja spzoz

Przekształcenia szpitali

PIOTR WASILEWSKI

Badania przeprowadzone przez Najwyższą Izbę Kontroli w 15 samorządach, które są właścicielami szpitali przekształconych w spółki prawa handlowego pozwoliły stwierdzić, że sama zmiana formy organizacyjno-prawnej zakładu opieki zdrowotnej nie daje jeszcze gwarancji finansowej opłacalności jego działalności oraz poprawy dostępu do świadczeń przez pacjentów. W grupie kontrolowanych podmiotów były zarówno te, w których nie przyczyniło się to do poprawy kondycji, jak i takie, gdzie odnotowano wzrost rentowności. W drugim przypadku podejmowano bowiem działania dostosowujące strukturę lecznictwa do potrzeb zdrowotnych i warunków udzielania świadczeń określonych przez NFZ i związaną z tym optymalizację zatrudnienia. Przekształcenie w spółkę może więc poprawić zarządzanie placówką, nie zastąpi jednak jej konsekwentnej restrukturyzacji.

Wprowadzenie

Proces przekształceń samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (spzoz) w spółki wywołuje ożywioną dyskusję zarówno w gremiach eksperckich, jak i w mediach. Wskazuje się, że stwarza on szansę na poprawę sytuacji finansowej i lepsze zarządzanie placówkami ochrony zdrowia. Z drugiej strony pojawiają się obawy, czy nowe podmioty, dążąc do maksymalizacji zysku, będą nadal prowadziły działalność w obszarach, które są wprawdzie niezbędne do zaspokojenia potrzeb zdrowotnych danej społeczności, ale ekonomiczne nieopłacalne. Zagadnieniom tym z uwagą przygląda się także Najwyższa Izba Kontroli, badając nie tylko prawidłowość procedury stosowanej w trakcie przekształceń, ale także ich efekty.

Spółka stanowi kolejną formę organizacyjno-prawną placówek działających w sferze ochrony zdrowia. Początkowo funkcjonowały one jako jednostki budżetowe, ale problemy z rosnącym zadłużeniem wymusiły wprowadzenie nowych rozwiązań prawnych i organizacyjnych. W efekcie utworzono samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, które pokrywały koszty prowadzonej działalności z uzyskiwanych przychodów (przekazywanych przede wszystkim przez kasy chorych, a po ich likwidacji przez Narodowy Fundusz Zdrowia – NFZ). Forma ta w wielu wypadkach nadal nie zdawała jednak egzaminu. W ciągu ostatnich kilkunastu lat dokony-

wano więc różnych prób restrukturyzacji spzoz, szczególnie szpitali, a na wsparcie tych działań minister zdrowia przekazywał dotacje z budżetu państwa. Zamykano wybrane, nierentowne oddziały, zmieniano zakres działania innych, ograniczano liczbę łóżek szpitalnych w niektórych specjalnościach, rozwijając różne formy opieki długoterminowej jako alternatywę dla droższej opieki szpitalnej.

Realizacja działań restrukturyzacyjnych w latach 1999–2003 nie przyczyniła się jednak do rozwiązania głównych problemów sektora ochrony zdrowia, a zwłaszcza znacznych zobowiązań i braku płynności finansowej szpitali, mimo że tylko w latach 1999–2002 uruchomiono na ich restrukturyzację środki z budżetu państwa w wysokości 986,3 mln zł. Procesowi temu towarzyszyły ponadto liczne nieprawidłowości[1]. Założenia, na których miała się opierać restrukturyzacja szpitali w kolejnych latach, tworzono w Ministerstwie Zdrowia. W powstających tam programach corocznie stosowano inną metodykę podziału środków i odmiennie definiowano zadania dla poszczególnych podmiotów odpowiedzialnych za sprawy ochrony zdrowia. Nie sprzyjało to spójności działań i stabilności procesu restrukturyzacji. Sytuację tę miała zmienić ustawa z 15 kwietnia 2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej[2].

Wyniki kontroli NIK[3] wskazują, że restrukturyzacja, odbywająca się w zgodzie z przepisami tej ustawy, doprowadziła do spadku zobowiązań wymagalnych[4] spzoz. Całkowite zadłużenie tego sektora nadal było jednak bardzo wysokie, dokonano bowiem konwersji części zaległych płatności z tytułu dostaw towarów i usług na zobowiązania długoterminowe. Na pożyczki dla zadłużonych zakładów Bank Gospodarstwa Krajowego przekazał środki publiczne w kwocie prawie 2,2 mld zł. Po spełnieniu pewnych warunków, pożyczka dla danego zakładu mogła zostać umorzona, a zakłady niezadłużone otrzymały, w formie dotacji, dodatkowo ponad 200 mln zł. W skontrolowanych przez NIK szpitalach nadal, poza zmianami struktury organizacyjnej zakładów czy redukcją zatrudnienia, nie wprowadzono wystarczająco skutecznych usprawnień w ich funkcjonowaniu i nie przeciwdziałano procesowi zadłużania się. Wystąpiły nieprawidłowości zarówno w tworzeniu, jak i wdrażaniu programów restrukturyzacyjnych, które powinny racjonalizować ich gospodarkę finansową. O wynikach kontroli restrukturyzacji spzoz należy pamiętać analizując wyniki kontroli przekształceń szpitali.

---

1 Por. *Informacja o wynikach kontroli wykorzystania środków publicznych na restrukturyzację w służbie zdrowia*, Warszawa, luty 2002 r. (nr ewid. 11/2002/P/01/129/KPZ) oraz *Informacja o wynikach kontroli restrukturyzacji i przekształceń systemowych w ochronie zdrowia*, Warszawa, kwiecień 2004 r. (nr ewid. 4/2004/P/03/099/KPZ).

2 DzU nr 78, poz. 684 ze zm.

3 Por. *Informacja o wynikach kontroli restrukturyzacji samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ze szczególnym uwzględnieniem wykorzystania pomocy publicznej*, Warszawa, lipiec 2008 r. (nr ewid. 141/2008/P/07/100/KPZ).

4 Zobowiązanie wymagalne to zobowiązanie, którego termin płatności minął, a które nie zostało przedawnione lub umorzone.

Ustalenia kontroli NIK

Najnowsze ustalenia NIK

Wsparcie ministra zdrowia dla procesu przekształceń

Z ustaleń zakończonej niedawno kontroli wykonania budżetu państwa w 2011 r.[5] wynika, że nie udało się zrealizować założeń wieloletniego programu pn. „Wsparcie jednostek samorządu terytorialnego w działaniach stabilizujących system ochrony zdrowia", który miał wspomagać przekształcenia szpitali w latach 2009–2011. Program ustanowiła Rada Ministrów uchwałą nr 58/2009 z 27 kwietnia 2009 r., a na jego realizację zaplanowano znaczne środki finansowe, w wysokości prawie 1,4 mld zł. Efektem miała być stymulacja przekształceń w zakładach opieki zdrowotnej przez rezygnację z formy samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej oraz tworzenie i prowadzenie zakładu opieki zdrowotnej przez spółkę kapitałową.

W ramach tego programu 80 zakładów opieki zdrowotnej, w tym 71 szpitali, zmieniło formę organizacyjno-prawną, co w porównaniu z przyjętym w ustawie budżetowej na 2011 r. miernikiem 498 jednostek stanowiło tylko 16% planowanej ich liczby. Uwzględniając jednostki, które nie uczestniczyły w programie, ogółem w latach 2009–2011 przekształceniami objęto 139 spzoz.

Dlaczego możliwość zmiany formy organizacyjno-prawnej budziła stosunkowo niewielkie zainteresowanie jednostek samorządu terytorialnego, będących organami założycielskimi tych zakładów, nawet mimo możliwości uzyskania dotacji na spłatę części zobowiązań spzoz? Kontrola wykazała, że istotnym czynnikiem była obawa przed obciążaniem ich budżetu zobowiązaniami likwidowanych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, większymi od wsparcia możliwego do uzyskania z budżetu państwa, stosunkowo wysokie koszty i przewlekłe procedury związane z likwidacją spzoz, konieczną w związku z utworzeniem nowego podmiotu, oraz negatywne nastawienie do przekształceń niektórych organizacji związkowych działających w poszczególnych placówkach.

Zmiany formy organizacyjno-prawnej zoz

Proces przekształceń spzoz zostanie jednak w najbliższej przyszłości „wymuszony" przez nowe regulacje prawne, które wprowadziła obowiązująca od 1 lipca 2011 r. ustawa o działalności leczniczej[6].

Obowiązek podjęcia decyzji o przekształceniu spzoz w spółkę powstanie po raz pierwszy po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2012 r.[7] Termin sporządzenia sprawozdania upływa

---

[5] Por. *Informacja o wynikach kontroli wykonania w 2011 r. budżetu państwa w części 46 – Zdrowie oraz wykonania planu finansowego Funduszu Rozwiązywania Problemów Hazardowych*, Warszawa, maj 2012 r. (nr ewid. 60/2012/P/12/119/KZD).

[6] DzU nr 112, poz. 654.

[7] Por. art. 216 ustawy z 15.04. 2011 r. o działalności leczniczej. Od wejścia w życie tej ustawy, przekształcenie spzoz w spółkę jest możliwe, ale nieobligatoryjne. Podobnie jak w przypadku poprzednio obowiązującej ustawy z 30.08.1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej.

31 marca 2013 r., a jego zatwierdzenia 30 czerwca tegoż roku. Decyzję o przekształceniu samorząd musi podjąć, jeżeli do 30 września 2013 r. nie pokryje straty finansowej spzoz. Zgodnie z przepisami ustawy z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, zmiana formy organizacyjnej spzoz musi nastąpić w ciągu 12 miesięcy od upływu terminu na pokrycie straty, a więc do 30 września 2014 r.[8]. Tym samym, kierunek przemian czekających system ochrony zdrowia został praktycznie przesądzony.

Kontrola przekształceń własnościowych szpitali

W jaki sposób przekształcenie w spółkę wpływa na funkcjonowanie szpitala? Jakie są zalety i wady przyjętych w tym zakresie rozwiązań? Próbę odpowiedzi na te pytania dają wyniki kontroli przekształceń własnościowych wybranych szpitali, którą Najwyższa Izba Kontroli zakończyła w ubiegłym roku[9].

Badania kontrolne przeprowadzono w 15 jednostkach samorządu terytorialnego (JST), 12 spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością powstałych w wyniku likwidacji spzoz, których właścicielem pozostawał samorząd, oraz 3 spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, którym jednostki samorządu terytorialnego wydzierżawiły majątek zlikwidowanych spzoz, rezygnując z prowadzenia samodzielnej działalności w tym zakresie.

W 12 jednostkach decyzje o likwidacji szpitali publicznych podjęto ze względu na ich niekorzystną sytuację finansową, przejawiającą się prowadzeniem działalności ze stratą, wysokim zadłużeniem i brakiem środków na bieżące funkcjonowanie. Sytuacja ta wynikała ze wzrostu kosztów pracy z tytułu uregulowań prawnych, które wprowadziły obligatoryjne podwyżki dla pracowników spzoz, niedostosowania struktury stacjonarnej opieki zdrowotnej do zmieniających się potrzeb oraz mało skutecznego wdrażania wcześniejszych zmian i procesów restrukturyzacyjnych. Trzy jednostki samorządu terytorialnego podjęły jednak decyzje o przekształceniu spzoz, które znajdowały się w zasadniczo odmiennej sytuacji. Szpitale te osiągały nadwyżkę przychodów nad kosztami, a przesłanką do przemian było dążenie do zwiększenia sprzedaży usług odpłatnych, zahamowania tempa wzrostu kosztów działalności poszczególnych placówek oraz pozyskania środków finansowych z zewnątrz na sfinansowanie kosztów dostosowania pomieszczeń i urządzeń szpitali do wymagań określonych przez ministra zdrowia. Uznano również, że komercjalizacja pozwoli na zwiększenie potencjału diagnostyczno-leczniczego oraz spowoduje podniesienie jakości usług medycznych.

Najwyższa Izba Kontroli zwróciła uwagę, że zmiana formy organizacyjno-prawnej podmiotów udzielających świadczeń zdrowotnych w części kontrolowanych

[8] Por art. 59 ust. 2 i 4 ustawy jw.
[9] Por. *Informacja o wynikach kontroli przekształceń własnościowych wybranych szpitali w latach 2006–2010*, Warszawa, listopad 2011 r. (nr ewid. 104/2011/P/10/097/KPZ).

jednostek nie doprowadziła do zaprzestania generowania strat. Nie poprawiła się również dostępność świadczeń zdrowotnych, a samorządy w niewystarczającym stopniu monitorowały sytuację finansową nowo tworzonych podmiotów oraz zakres udzielanych przez nie świadczeń. Nie nadzorowano również prawidłowo procesu likwidacji spzoz.

Ustalenia kontroli NIK w odniesieniu do nienajlepszej kondycji ekonomicznej niektórych przekształconych szpitali potwierdzają też dane zebrane przez Ministerstwo Zdrowia w trakcie realizacji programu „Wsparcie jednostek samorządu terytorialnego w działaniach stabilizujących system ochrony zdrowia". Na koniec 2010 r. analiza resortu wykazała, że 24 nowo powstałe spółki spełniały wprawdzie łącznie określony w programie warunek stabilności ekonomicznej, mierzony stosunkiem przychodów tych spółek (656 589,6 tys. zł) do ich kosztów (650 966,7 tys. zł), ale 10 z nich odnotowało straty, które wynosiły od 82,1 tys. zł do prawie 1,5 mln zł. Najnowsze dane podaje „Dziennik Gazeta Prawna"[10], powołując się na Stowarzyszenie Niepublicznych Szpitali Samorządowych. Wynika z nich, że ubiegły rok stratą zakończyła co trzecia spółka. „Dziennik" zwraca uwagę na niepokojący fakt, że 14 spośród spółek objętych programem „Wsparcie jednostek samorządu terytorialnego w działaniach stabilizujących system ochrony zdrowia" utraciło płynność finansową, czyli zdolność do terminowego regulowania krótkoterminowych zobowiązań. W przypadku spółki prawa handlowego taka sytuacja jest niezwykle groźna, oznacza bowiem zagrożenie upadłością. Zauważa jednocześnie, iż ani minister zdrowia, ani minister finansów nie mają instrumentów prawnych umożliwiających monitorowanie sytuacji finansowej szpitali po przekształceniu. Jak wykazała wcześniej Najwyższa Izba Kontroli, nawet wobec jednostek objętych powyższym programem, w przypadku których istniała możliwość stworzenia systemu monitorowania, nie zdecydowano się na takie rozwiązanie. W programie i w umowach o udzielenie dotacji nie zawarto żadnych postanowień zobowiązujących samorządy do gromadzenia i przekazywania Ministerstwu Zdrowia danych niezbędnych do oceny skutków programu i wyliczenia wskaźników stabilności ekonomicznej nowo powstałych spółek oraz ich płynności finansowej.

Jakie czynniki zadecydowały o zróżnicowanej sytuacji finansowej przekształconych szpitali? Dlaczego zbliżone jednostki, działające w podobnych warunkach i otoczeniu, osiągają bardzo różne wyniki? Jak wykazała Najwyższa Izba Kontroli, niektóre przekształcone podmioty nadal jeszcze stosują niedobre praktyki, wyniesione z czasów gdy funkcjonowały jako źle zarządzane samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej.

Brak faktycznej odpowiedzialności dyrektorów spzoz i organów założycielskich za powstawanie zobowiązań sprzyjał niepodejmowaniu skutecznych działań

[10] *Zamiast pomocy dla szpitali – długi i prywatyzacja*, „Dziennik Gazeta Prawna" nr 169, 31.08–2.09.2012 r.

restrukturyzacyjnych. Również ich rady społeczne, do których należało przedstawianie kierownikowi zakładu wniosków i opinii w sprawach finansowych (plany, sprawozdania, kredyty, podział zysku), były przedmiotem krytyki niektórych ekspertów, odnoszącej się często do braku kompetencji członków. Członkowie rad nie musieli spełniać żadnych formalnych wymagań czy legitymować się kompetencjami pozwalającymi na realizowanie zadań, do których byli powoływani. Jednocześnie rada społeczna mogła tłumić inicjatywę dyrektora, także w najważniejszych sprawach dla efektywnego zarządzania placówką[11].

Obowiązujące rozwiązania prawne i organizacyjne nie mogą jednak w pełni usprawiedliwiać bierności niektórych dyrektorów spzoz. Najwyższa Izba Kontroli z niepokojem odnotowała, że siedmiu spośród czternastu likwidatorów spzoz zostało prezesami lub wiceprezesami nowo utworzonych spółek, będąc jednocześnie dyrektorami likwidowanych spzoz.

Zdaniem NIK, powyższa sytuacja była wprawdzie zgodna z przepisami, naruszała jednak przejrzystość relacji pomiędzy likwidowanym spzoz a nowo utworzonym podmiotem (spółką). Likwidatorzy, reprezentując jednocześnie spzoz i spółkę, mogli na przykład podpisywać umowy dzierżawy – jako wydzierżawiający i dzierżawca oraz najmu – jako wynajmujący i najemca. Ponadto, w ocenie NIK, nie było przesłanek do uznania, że dyrektorzy likwidowanych nierentownych spzoz doprowadzą nowo utworzone spółki do ich efektywnego funkcjonowania w przyszłości.

W badanych przez NIK procesach likwidacyjnych ujawniono wiele nieprawidłowości. W umowach z czterema likwidatorami nie określono szczegółowego zakresu zadań, co utrudniało sprawowanie prawidłowego nadzoru nad ich działalnością, natomiast pięciu nie realizowało w pełni zadań wynikających z podpisanych umów lub przyjętych harmonogramów. Wystąpiły przypadki nierzetelnej inwentaryzacji i wyceny majątku spzoz, niesporządzenia bilansu na dzień otwarcia i zakończenia likwidacji oraz sprawozdań z jej przebiegu w wyznaczonym terminie, a także niepodejmowania działań związanych z zaspokajaniem wierzycieli. Stanowiły one naruszenie przepisów art. 26 ust. 4 oraz art. 45 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości[12]. Nadzór nad procesem likwidacji spzoz jednostki samorządu terytorialnego, jako ich organy założycielskie, sprawowały w ograniczonym zakresie.

Spośród 15 skontrolowanych samorządów 11 wydzierżawiło nowo utworzonym podmiotom prawa handlowego majątek zlikwidowanych spzoz, zachowując tytuł własności do nieruchomości. Jednak 4 JST przeniosły prawo własności nieruchomości o wartości 97,6 mln zł (według wyceny rzeczoznawców) na spółki kapitałowe. Najwyższa Izba Kontroli zwróciła uwagę,

[11] Por. M. Kautsch: *Zarządzanie zakładami opieki zdrowotnej* [w:] *Koło ratunkowe dla szpitali*, pod redakcją A. Kozierkiewicza, Termedia Wydawnictwo Medyczne, Poznań 2008.
[12] DzU z 2009 r., nr 152, poz. 1223 ze zm.

że w takiej sytuacji, w razie upadłości spółki, należy liczyć się z zagrożeniem ciągłości udzielania świadczeń zdrowotnych.

Efekty przekształceń

Odpowiedź na pytanie o efektywność funkcjonowania mechanizmów zarządzania placówką po jej przekształceniu wymaga szczegółowego spojrzenia na kontrolowane spółki. W każdej z nich 100% udziałowcem był samorząd terytorialny.

Zarząd jednego z badanych przez NIK podmiotów nie podjął w okresie objętym kontrolą wystarczających działań w celu obniżenia kosztów działalności, w tym przede wszystkim kosztów osobowych. Wzrost zatrudnienia, w porównaniu z założeniami biznesplanu, wpłynął na pogłębienie trudności finansowych nowo utworzonej spółki i stwarzał realne zagrożenie dla ciągłości jej funkcjonowania. Założone przez zarząd spółki zmniejszenie zatrudnienia o 10-15% i tym samym obniżenie kosztów, gwarantujące odzyskanie rentowności, nie zostało przeprowadzone.

W innej spółce zarząd również nie realizował założeń biznesplanu, co przyczyniło się do powstania straty i wzrostu zobowiązań. W pierwszym półroczu 2010 r. spółka zamiast planowanego zysku odnotowała stratę w wysokości ponad 931 tys. zł, która na koniec października 2010 r. wzrosła do ponad 1,5 mln zł. Nie osiągnięto zwiększenia sprzedaży usług udzielanych odpłatnie, jak założono w biznesplanie. W pierwszych sześciu miesiącach 2010 r., w porównaniu z 2009 r., nastąpił nawet jej spadek. W badanym okresie spółka nie miała zdolności do samodzielnego finansowania swojej działalności i wymagała systematycznego dofinansowywania przez organ założycielski.

Trudności w zbilansowaniu przychodów i kosztów były problemem kolejnego przekształconego szpitala. Straty, z jakimi jednostka zakończyła 2009 r. i I półrocze 2010 r., wyniosły odpowiednio: 730,5 tys. zł i 284 tys. zł. Nie wdrożono tam skutecznych działań w celu ograniczenia kosztów prowadzonej działalności.

Spółki, które osiągnęły zysk, podjęły natomiast działania dostosowujące strukturę lecznictwa stacjonarnego do potrzeb zdrowotnych i warunków udzielania świadczeń określonych przez NFZ i związaną z tym optymalizację zatrudnienia personelu medycznego. Rzetelna analiza poziomu wykorzystania łóżek na poszczególnych oddziałach dała podstawę do ograniczenia ich liczby, bo okazywało się, że tę samą liczbę świadczeń można było wykonać dysponując mniejszymi zasobami.

Szpitale te obniżyły koszty działalności przez lepszą organizację pracy, bardziej efektywne gospodarowanie zasobami, skuteczne negocjowanie z dostawcami cen i terminów płatności za leki i sprzęt medyczny. Zmiany wprowadzano także w poszczególnych oddziałach. Ordynatorzy zostali zobligowani do planowania kosztów dostosowanych do przychodów oddziału. W przypadku istotnego wzrostu określonej kategorii kosztów należało uzasadnić tę zmianę. Zrezygnowano z niektórych usług pomocniczych wykonywanych wcześniej samodzielnie przez spzoz. W ten sposób pozbywano się problemów związanych z oceną efektywności ich wytworzenia oraz zatrudnianiem na stałe większej liczby pracowników. Poprawę zarządzania przyniosły też nowe rozwiązania

informatyczne, połączenie analizy przychodów i kosztów z systemem kontroli wykonywanych procedur w ramach kontraktu z NFZ, czytelne rozpisanie kompetencji i poprawa organizacji pracy.

W ocenie NIK, wspomniane rozwiązania nie były uzależnione od zmiany formy prawnej podmiotów udzielających świadczeń zdrowotnych i można je było wprowadzić również w trakcie funkcjonowania szpitala jako spzoz. Utworzenie spółki stymulowało natomiast działania w kierunku zwiększenia przychodów z tytułu udzielania świadczeń zdrowotnych odpłatnie, poza umową z NFZ.

Podczas kontroli zbadano także dostępność świadczeń udzielanych przez skomercjalizowane podmioty. Generalnie, spółki powstałe w miejsce zlikwidowanych spzoz zapewniły osobom korzystającym ze świadczeń zdrowotnych ich kontynuację. Jednak w części podmiotów pogorszyła się dostępność niektórych usług medycznych, czego dowodzi wzrost liczby pacjentów oczekujących na ich udzielenie. Bezzwłocznie natomiast były przyjmowane do szpitali osoby na zasadach odpłatności, poza kontraktem z NFZ.

Należy podkreślić, że na wynik finansowy danej jednostki organizacyjnej szpitala istotny wpływ miał NFZ, ustalając wycenę realizowanych przez nią świadczeń. Trwała deficytowość niektórych obszarów działalności, wynikająca z niedoszacowania wyceny, utrudniała racjonalne ustalenie ich struktury przez kierownictwo placówki. Taka sytuacja może w przyszłości skutkować, szczególnie w przypadku podmiotu działającego w formie spółki, likwidacją istotnego dla pacjentów zakresu usług.

Z ustaleń kontroli wynika zatem, że sama zmiana formy organizacyjno-prawnej zakładu opieki zdrowotnej nie daje jeszcze gwarancji, że jego działalność nie będzie generowała strat, a pacjenci uzyskają istotną poprawę dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej. Przekształcenie w spółkę prawa handlowego może poprawić zarządzanie placówką, nie zastąpi jednak jej konsekwentnej restrukturyzacji. Jednocześnie zmieniające się czynniki zewnętrzne, przede wszystkim wartość umów zawieranych z NFZ i wycena objętych nimi świadczeń, a także konkurencja na rynku usług medycznych oraz rosnące oczekiwania ze strony pacjentów powodują konieczność stałego weryfikowania przyjętych założeń.

PIOTR WASILEWSKI, wicedyrektor Departamentu Zdrowia NIK

Realizacja programu rządowego

Ochrona przeciwpowodziowa w dorzeczu Odry w latach 2007–2010

ZDZISŁAW PORĘBA
KRZYSZTOF KUBIAK

Najwyższa Izba Kontroli sprawdziła, jak przebiega wykonanie zabezpieczeń przeciwpowodziowych prowadzonych w ramach „Programu dla Odry – 2006", ustanowionego po ataku żywiołu w 1997 roku. Z ustaleń wynika, że z powodu licznych nieprawidłowości jego całkowite wdrożenie w przewidzianym terminie jest niemożliwe, a konsekwencją opóźnień będzie odłożenie na kilka lat radykalnej poprawy stanu bezpieczeństwa powodziowego. Nawet całościowa realizacja Programu nie przyniesie jednak efektów, jeżeli nie będzie jej towarzyszyć poprawa stanu technicznego blisko 35% istniejących wałów. Sytuację pogarsza też ciągły brak krajowego planu ochrony przeciwpowodziowej z podziałem na dorzecza.

Katastrofalna powódź w lipcu 1997 r. w dorzeczu Odry[1], nazwana powodzią tysiąclecia, na terenie Polski spowodowała śmierć 54 osób i przyniosła znaczne straty gospodarcze i materialne, szacowane na 12-14 mld zł. Wylały wówczas wody Odry[2], a także rzek i dorzeczy: Bobru, Bystrzycy, Kaczawy, Kwisy, Małej Panwi, Nysy Kłodzkiej, Nysy Łużyckiej, Olzy, Oławy, Skory, Szprotawy, Ślęzy i Widawy. Zniszczeniu lub uszkodzeniu uległo 680 tys. mieszkań, 843 szkoły, 4 tys. mostów, 14 400 km dróg, 2 tys. km torów kolejowych, 613 km wałów przeciwpowodziowych. Powódź dotknęła duże miasta i skupiska ludności: Sosnowiec, Racibórz, Kędzierzyn-Koźle, Opole, Kłodzko, Oława, Wrocław, Głogów, Słubice, Nowa Sól.

Klęska ta jednoznacznie uzmysłowiła, że system ochrony przeciwpowodziowej w zlewni Odry jest zdecydowanie niewystarczający. Nie gwarantował bowiem bezpiecznego przepływu wód powodziowych, nie tylko w przypadku powodzi ekstremalnej, ale również w sytuacji pojawienia się wody miarodajnej. Uznano, że ra-

[1] Powierzchnia dorzecza Odry to 118,86 tys. km², w tym 106,05 tys. km² w Polsce.
[2] Odra, druga (po Wiśle) co do długości rzeka Polski (łącznie 854,3 km , w tym w granicach Polski 741,9 km).

dykalna poprawa bezpieczeństwa powodziowego w dorzeczu Odry będzie możliwa jedynie dzięki wzniesieniu nowych i modernizacji istniejących budowli regulacyjnych (jazów, tam, opasek i umocnień brzegowych, progów, ostróg) i przeciwpowodziowych (wałów przeciwpowodziowych, zbiorników i polderów, kanałów).

Ustanowienie „Programu dla Odry – 2006"

Wychodząc naprzeciw oczekiwaniom społecznym, jak również zaleceniom Najwyższej Izby Kontroli, rząd opracował wieloletni „Program dla Odry – 2006" (zwany dalej Programem), któremu nadano wysoką rangę, bowiem wdrożony został ustawą z 6 lipca 2001 r.[3]. W rozumieniu ustawy z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych[4] oznacza to, że może on być finansowany z budżetu państwa, gdyż koszty jego wprowadzenia w życie przekraczają kwotę 1 mln zł. Realizuje go Rada Ministrów, a organem opiniodawczo-doradczym jest komitet sterujący (złożony z przedstawicieli: prezesa Rady Ministrów, kilku ministerstw, wojewodów i zarządów województw, a także nauki, organizacji ekologicznych). Pełnomocnikiem rządu do spraw programu (zwanym dalej pełnomocnikiem rządu) jest wojewoda dolnośląski, nadzór nad jego działalnością sprawuje prezes Rady Ministrów. Rada Ministrów zobowiązana jest do corocznego (do 30 czerwca) przedstawiania sejmowi informacji o zaawansowaniu prac.

Program obejmuje zasięgiem ponad jedną trzecią powierzchni kraju, w granicach administracyjnych 8 województw (śląskiego, opolskiego, dolnośląskiego, łódzkiego, lubuskiego, wielkopolskiego, kujawsko-pomorskiego i zachodniopomorskiego) i przewiduje podjęcie wielu działań gospodarczych i inwestycyjnych związanych z modernizacją odrzańskiego systemu wodnego. Oprócz poprawy jakości wód, rozwoju żeglugi, energetyki i turystyki, ochrony obszarów przyrodniczych i renaturyzacji ekosystemów oraz zwiększenia lesistości, najważniejszym efektem będzie podniesienie bezpieczeństwa powodziowego całego dorzecza Odry, w tym zbudowanie nowoczesnego systemu monitorowania sytuacji hydrologicznej i sprawnego systemu ostrzegania przed zagrożeniem powodziowym. Priorytetowe zadania w zakresie ochrony przeciwpowodziowej to: dokończenie budowy zbiorników wodnych Topola i Kozielno na Nysie Kłodzkiej; budowa zbiorników Racibórz na Odrze, Kamieniec Ząbkowicki na Nysie Kłodzkiej, Wielowieś Klasztorna na Prośnie oraz wielu mniejszych zbiorników i polderów w dorzeczu Odry; budowa stopnia wodnego Malczyce; modernizacja systemu ochrony od powodzi miast w dolinie górnej Odry (od Raciborza do Słubic); wykonanie budowli regulacyjnych na Odrze i w dorzeczu Warty aż do Szczecina); naprawa i modernizacja wałów w dorzeczu Odry wraz z Wartą; modernizacja wrocławskiego węzła wodnego, śluz Kanału Gliwickiego i Odry ska-

[3] DzU z 2001 r., nr 98, poz. 1067 ze zm.
[4] DzU z 2003 r., poz. 148 ze zm.

nalizowanej, a także suchych zbiorników przeciwpowodziowych w dorzeczu Nysy Kłodzkiej, Kaczawy i Bobru.

Okres wdrażania Programu założono na lata 2002–2016. Ustalono, że łączne nakłady na jego finansowanie w całym okresie wykonawczym nie mogą przekroczyć 9,1 mld zł, w tym 5,5 mld zł z budżetu państwa. Jednostki realizujące poszczególne zadania to: Ministerstwo Środowiska, Krajowy Zarząd Gospodarki Wodnej, regionalne zarządy gospodarki wodnej we Wrocławiu, Gliwicach, Poznaniu i Szczecinie, wojewódzkie zarządy melioracji i urządzeń wodnych we Wrocławiu, Opolu, Zielonej Górze, Łodzi, Włocławku, urzędy wojewódzkie i marszałkowskie, Lasy Państwowe, Instytut Melioracji i Gospodarki Wodnej, Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej i fundusze wojewódzkie.

Część przedsięwzięć „Programu dla Odry – 2006" jest realizowana w ramach „Projektu ochrony przeciwpowodziowej w dorzeczu rzeki Odry" (zwanego dalej Projektem). Na jego sfinansowanie rząd pozyskał w 2007 r. środki inwestycyjne w międzynarodowych instytucjach finansowych – Banku Światowym i Banku Rozwoju Rady Europy – w postaci pożyczki i kredytu w łącznej wysokości 345,1 mln euro. Całkowity koszt realizacji założeń Projektu określono na 505 mln euro. Brakujące środki będą pochodzić z budżetu państwa – 30 mln euro i funduszy Unii Europejskiej – 130 mln euro.

Projekt obejmuje cztery komponenty, z których najważniejsze są dwa: budowa suchego zbiornika przeciwpowodziowego Racibórz oraz modernizacja wrocławskiego węzła wodnego. Koordynację zadań prowadziło Biuro Koordynacji Projektu Ochrony Przeciwpowodziowej we Wrocławiu.

Założenia i cele kontroli

Planowa kontrola koordynowana została podjęta z inicjatywy własnej NIK w związku z sugestią komisji sejmowej i prezesa Rady Ministrów oraz pojawiającymi się krytycznymi publikacjami dotyczącymi postępu prac przy wdrażaniu Programu. Jej celem była ocena stopnia poprawy w latach 2007–2010 zabezpieczeń przeciwpowodziowych w dorzeczu Odry, przewidzianych do wykonania w „Programie dla Odry – 2006" oraz wyrażenie opinii na temat sprawozdania finansowego z realizacji w 2010 r. części Programu pn. „Projekt ochrony przeciwpowodziowej w dorzeczu rzeki Odry" – w wyniku przeprowadzenia audytu tego projektu dla Banku Światowego[5].

Kontrola – koordynowana przez Delegaturę NIK we Wrocławiu – odbywała się od 1 grudnia 2010 r. do 18 marca 2011 r. łącznie w 15 jednostkach[6]. Uczestniczyli w niej

[5] Był to już trzeci audyt Projektu sporządzony na potrzeby Banku Światowego. Prezes NIK w 2009 r., na wniosek wiceprezesa Rady Ministrów – ministra spraw wewnętrznych i administracji, do przeprowadzenia audytu wyznaczył Delegaturę NIK we Wrocławiu.

[6] Dolnośląskim Urzędzie Wojewódzkim we Wrocławiu (pełnomocnik rządu ds. „Programu dla Odry – 2006"), Krajowym Zarządzie Gospodarki Wodnej w Warszawie, Generalnej Dyrekcji Lasów Państwowych w Warszawie, 4 regionalnych zarządach gospodarki wodnej (Wrocław, Gliwice, Poznań, Szczecin) i 8 wojewódzkich zarządach melioracji i urządzeń wodnych (Wrocław, Katowice, Poznań, Szczecin, Opole, Zielona Góra, Łódź, Włocławek).

także: Departament Środowiska, Rolnictwa i Zagospodarowania Przestrzennego NIK oraz delegatury NIK w Bydgoszczy, Katowicach, Łodzi, Opolu, Poznaniu, Szczecinie, Zielonej Górze). Audyt Projektu przeprowadziła Delegatura NIK we Wrocławiu w okresie od 28 marca do 22 kwietnia 2011 r. łącznie w 5 jednostkach[7].

Ustalenia kontroli

Ranga, jaką nadano Programowi, jak dotychczas nie znalazła odzwierciedlenia w terminowości i zakresie realizacji założeń. Nie nastąpił wyraźny postęp w odniesieniu do ustaleń poprzedniej kontroli przeprowadzonej przez NIK, obejmującej lata 2001–2006. Wykonane w badanym okresie w ramach Programu przedsięwzięcia nie skutkowały znaczącą poprawą bezpieczeństwa przeciwpowodziowego znajdujących się w dorzeczu Odry dużych miast i skupisk ludności oraz terenów, na których powodzie są częste i gwałtowne. Stan ponad jednej trzeciej istniejących wałów przeciwpowodziowych oceniono jako niezadowalający. Prezes Krajowego Zarządu Gospodarki Wodnej nie zdołał doprowadzić do opracowania projektu planu ochrony przeciwpowodziowej na terenie Polski z uwzględnieniem podziału na obszary dorzeczy, do czego był zobowiązany ustawą – Prawo wodne.

Kontrolowane jednostki wdrażające Program (regionalne zarządy gospodarki wodnej, wojewódzkie zarządy melioracji i urządzeń wodnych, Lasy Państwowe) nie miały wieloletnich planów rzeczowo-finansowych zadań wyszczególnionych w załącznikach do wprowadzającej go ustawy. Większość inwestycji i przedsięwzięć modernizacyjnych, w tym także najważniejszych z punktu widzenia bezpieczeństwa powodziowego, albo w ogóle nie była podjęta albo przebiegała nieterminowo, nawet z kilkuletnim opóźnieniem, co skutkowało niskim finansowym i rzeczowym zaawansowaniem wykonania Programu i Projektu. W niewielkim stopniu pozyskiwano i wykorzystywano środki pozabudżetowe.

Na prace niezgodne z założeniami Programu lub w nim nieprzewidziane wydano łącznie (po akceptacji pełnomocnika rządu) 103,4 mln zł. Miały miejsce przypadki nierzetelnego rozeznania potrzeb inwestycyjnych i niewłaściwego przygotowania zadań do realizacji, nieprzestrzegania zasad i procedur udzielania zamówień publicznych, nierzetelnego prowadzenia i dokumentowania robót budowlanych oraz ich odbiorów.

Nie wszystkie inwestycje w pełni służyły założonym w Programie celom lub spełniały przewidziane dla nich funkcje. Nierzetelna, niewystarczająca była koordynacja i nadzór nad przebiegiem działań oraz sporządzaniem sprawozdań z ich realizacji.

Planowanie i finansowanie zadań

Do dnia zakończenia kontroli (18 marca 2011 r.) nie został opracowany przez prezesa Krajowego Zarządu Gospodarki

[7] Instytucie Meteorologii i Gospodarki Wodnej w Warszawie, Biurze Koordynacji Projektu Ochrony Przeciwpowodziowej Dorzecza Odry we Wrocławiu, Dolnośląskim Zarządzie Melioracji i Urządzeń Wodnych we Wrocławiu oraz regionalnych zarządach gospodarki wodnej we Wrocławiu i Gliwicach.

Ustalenia kontroli NIK

Wodnej[8] „Projekt planu ochrony przeciwpowodziowej na obszarze kraju z uwzględnieniem podziału na obszary dorzeczy", do czego obligował go art. 90 ust. 1 pkt 2 ustawy – Prawo wodne (w brzmieniu obowiązującym od 30 lipca 2005 r.). Taka sytuacja była wynikiem nieprzygotowania studiów ochrony przeciwpowodziowej dla wszystkich dorzeczy rzek. Brak projektu przedmiotowego planu uniemożliwiał stworzenie i wdrożenie w skali kraju optymalnej koncepcji, strategii oraz zasad działania systemu ochrony przeciwpowodziowej, a także zaplanowanie i wykonanie w określonej kolejności wszystkich koniecznych bądź pożądanych zadań inwestycyjnych, modernizacyjnych oraz remontowych budowli przeciwpowodziowych[9] i urządzeń wodnych[10], jak również regulacji koryt cieków naturalnych.

W odniesieniu do przedsięwzięć inwestycyjnych i modernizacyjnych wykazanych w ustawie o ustanowieniu Programu oraz wysokości przypisanych im planowanych rocznych nakładów dla całego okresu realizacji skontrolowane jednostki nie sporządzały wieloletnich uszczegółowionych planów i harmonogramów rzeczowo-finansowych. Brakowało formalnej procedury selekcji i akceptacji zgłaszanych zadań oraz ustalania kolejności ich dofinansowania (określania priorytetów). W konsekwencji typowanie poszczególnych przedsięwzięć do dofinansowania w poszczególnych latach było mało przejrzyste, uznaniowe i doraźne, a wykonanie zadań odbywało się głównie na podstawie corocznych propozycji inwestycyjnych nadsyłanych do pełnomocnika rządu do spraw „Programu dla Odry – 2006" (wojewody dolnośląskiego) przez jednostki wdrażające Program. Stosowany w praktyce system planowania krótkoterminowego (jednorocznego na potrzeby budżetu) nie sprzyjał utrzymaniu dynamiki realizacji Programu, nie zapobiegał zgłaszaniu i następnie wykonywaniu zadań niekwalifikujących się do finansowania z dotacji celowej budżetu państwa lub mało przydatnych do podniesienia stanu bezpieczeństwa przeciwpowodziowego. Wydłużone uzgadnianie i kwalifikacja zadań planowanych do wykonania w roku kalendarzowym powodowało późniejsze przyznawanie i uruchamianie środków finansowych, co skutkowało opóźnieniami w przygotowaniu inwestycji (sporządzaniu dokumentacji projektowej, uzyskiwaniu wymaganych decyzji administracyjnych, dokonywaniu wyboru wykonawcy) oraz rozpoczynaniu robót budowlanych w niekorzystnych warunkach atmosferycznych (na początku lub końcu roku kalendarzowego), koncentracją wydatków w ostatnich miesiącach roku budżetowego, a także niepełnym wykorzystaniem przyznanych środków.

---

[8] Krajowy Zarząd Gospodarki Wodnej działa na podstawie ustawy z 18.07.2001 r. – Prawo wodne oraz statutu nadanego rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów z 27.06.2006 r. KZGW rozpoczął działalność 1.07.2006 r.

[9] W szczególności zbiorników przeciwpowodziowych, polderów zalewowych, kanałów ulgi, wałów przeciwpowodziowych wraz z obiektami związanymi z nimi funkcjonalnie.

[10] Takich jak: budowle piętrzące, upustowe, przeciwpowodziowe i regulacyjne, kanały, rowy, stopnie wodne, mury oporowe, bulwary, nabrzeża.

Pozytywnie natomiast trzeba ocenić częściowe skrócenie w 2010 r. procedury planowania zadań przez ustalenie ich klasyfikacji budżetowej (część, dział, rozdział, paragraf) przed wydaniem przez pełnomocnika rządu promes, co pozwoliło mu na wcześniejsze wystąpienie do ministra finansów o uruchomienie środków na realizację Programu.

Stopień zaawansowania inwestycji i modernizacji

Pomimo upływu 60% czasu przewidzianego na wykonanie zadań Programu, jego wartościowe zaawansowanie w zakresie ochrony przeciwpowodziowej na koniec 2010 r. było nieproporcjonalne. W latach 2002–2010 wydano tylko 1,9 mld zł, to jest 46,4% środków planowanych. W badanym okresie roczne plany wydatków realizowane były w przedziale od 43,9% w 2008 r. (wydano 234,3 mln zł) do 53,5%[11] w 2010 r. (wydano 254,1 mln zł).

Niskiemu zaawansowaniu finansowemu towarzyszyło małe zaawansowanie rzeczowe, wskutek przede wszystkim nierozpoczęcia lub nieterminowego wykonania najważniejszych i największych zadań inwestycyjnych i modernizacyjnych. Nie zostały zaczęte roboty budowlane o kluczowym znaczeniu dla poprawy bezpieczeństwa przeciwpowodziowego w dorzeczu Odry, takie jak budowa zbiorników: Racibórz, Wielowieś Klasztorna na Prośnie, Kamieniec Ząbkowicki czy modernizacja wrocławskiego węzła wodnego. Z opóźnieniami, nawet kilkuletnimi w stosunku do pierwotnych założeń, rozpoczęto bądź prowadzono prace na rzece Ścinawce, mające na celu bezpośrednią ochronę Kłodzka i Słubic przed powodzią, naprawę i modernizację wałów w dorzeczu Odry wraz z Wartą, modernizację systemów suchych zbiorników przeciwpowodziowych w dorzeczu Nysy Kłodzkiej, Kaczawy i Bobru. Spośród 31 zadań i przedsięwzięć ujętych w Programie[12] do 31 grudnia 2010 r. wykonano tylko 6 z 13 zaplanowanych, natomiast z 17 planowanych do rozpoczęcia do końca 2010 r. żadne nie było wykonywane terminowo. Opóźnienia wystąpiły w 6 spośród 12 skontrolowanych regionalnych zarządów gospodarki wodnej i wojewódzkich zarządów melioracji i urządzeń wodnych oraz w Generalnej Dyrekcji Lasów Państwowych (GDLP). W badanym okresie GDLP z otrzymanej dotacji celowej wydała łącznie tylko 4,7 mln zł, to jest 1,6% kwoty przeznaczonej na nakłady.

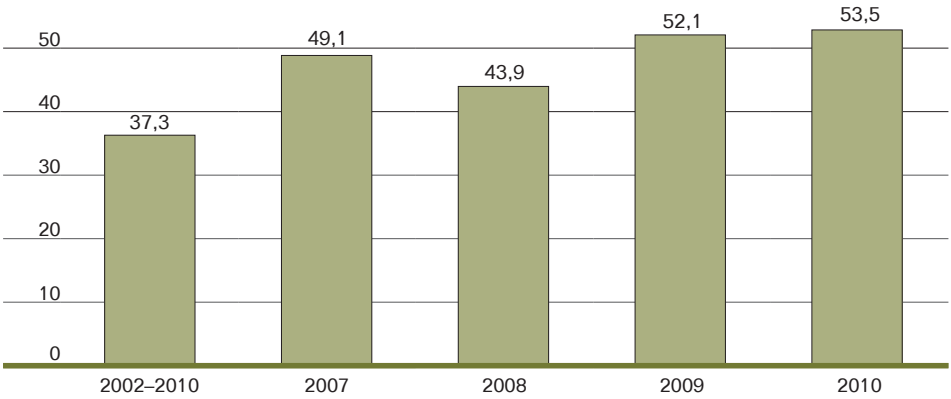
Opóźnienia w realizacji zadań Programu skutkowały (bądź zagrażały) niewykorzystaniem lub dezaktualizacją sporządzonych analiz, opracowań, dokumentacji oraz wydanych decyzji administracyjnych. Powodowało to konieczność wykonania nowej dokumentacji i implikowało dodatkowe koszty, zatem było działaniem niegospodarnym. Sytuacja taka miała miejsce w 6 spośród 15 skontrolowanych jednostek.

Przykładowo, Regionalny Zarząd Gospodarki Wodnej w Poznaniu na aktuali-

[11] Wyliczenia zaawansowania dokonano przy uwzględnieniu wskaźnika wzrostu cen.
[12] Wyszczególnionych w załącznikach do ustawy o ustanowieniu Programu.

Ustalenia kontroli NIK

Rysunek 1. **Wskaźniki wykonania planu finansowego „Programu dla Odry – 2006" w latach 2002–2010 (w procentach)**



Źródło: *Opracowanie własne.*

zację dokumentacji zbiornika Wielowieś Klasztorna, zaprojektowanego między innymi w celu ochrony Kalisza przed powodzią w latach 2002–2004, wydał z rezerwy celowej 2,7 mln zł. W 2007 r., w związku z umieszczeniem tego zadania na liście programu operacyjnego „Infrastruktura i środowisko" na lata 2007–2013, na dalszą aktualizację dokumentacji wydano jeszcze 302 tys. zł ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej. W lutym 2008 r. Ministerstwo Rozwoju Regionalnego podało do publicznej wiadomości zweryfikowaną listę projektów indywidualnych realizowanych w ramach tego programu operacyjnego, na której nie znalazła się budowa zbiornika Wielowieś Klasztorna, wobec czego wykonana aktualizacja dokumentacji ponownie utraciła swoją ważność.

Głównymi przyczynami opóźnień we wdrażaniu założeń programowych były: nierzetelne rozeznanie potrzeb inwestycyjnych i przygotowanie zadań, długotrwałe pozyskiwanie gruntów, błędy w udzielaniu zamówień publicznych, ponowne sporządzanie lub aktualizowanie dokumentacji projektowej, przedłużające się uzyskiwanie wymaganych uzgodnień i decyzji środowiskowych, a także zmiany prawa i zmiany inwestora. Na przykład, w Śląskim ZMiUW w Katowicach planowana na lata 2006–2008 odbudowa koryta cieku Stoła opóźniona była z powodu braku pozwolenia na budowę wskutek niewyegzekwowania przez blisko 4 lata (do marca 2011 r.) od wykonawcy kompletnej dokumentacji projektowej.

Niewątpliwie na nieterminowość realizacji Programu znacząco wpływały opóźnienia związane z wykonaniem zadań zawartych w Projekcie. Pomimo bowiem upływu połowy przewidzianego okresu (42 z 83 miesięcy), jego zaawansowanie finansowe na koniec 2010 r. wyniosło 74,1 mln zł, to jest zaledwie 2,8% planowanych całkowi-

tych kosztów (2,6 mld zł)[13]. Wynikało to przede wszystkim z nierozpoczęcia (także w 2011 r.) żadnego z dwóch głównych przedsięwzięć, to jest budowy zbiornika Racibórz oraz modernizacji wrocławskiego węzła wodnego. W konsekwencji koszty obsługi pożyczki i kredytu, zaciągniętych w międzynarodowych instytucjach finansowych, były wysokie w porównaniu z poniesionymi nakładami. Wynosiły one łącznie dla całego okresu objętego Projektem (czyli od 2007 r. do końca 2010 r.) 8,9 mln zł, co w porównaniu z wydatkami na jego realizację stanowiło 12%.

Niezrealizowanie lub nieterminowe wykonywanie zadań przez konsultantów wsparcia technicznego (wymóg Banku Światowego) zatrudnionych przez jednostki wdrażające także przyczyniało się do narastania opóźnień. Przedłużało się zwłaszcza opracowywanie studiów wykonalności zadań i raportów oddziaływania inwestycji na środowisko, pozyskiwanie ostatecznych decyzji środowiskowych, wybór wykonawców, sporządzanie dokumentacji projektowej. W przypadku budowy zbiornika Racibórz dodatkową przeszkodą w aktualizacji projektu okazał się brak praw autorskich. W rezultacie, do końca 2010 r. na prace budowlane zbiornika Racibórz wydano 97,8 mln zł, czyli zaledwie 5,7% planowanych środków.

Niezależnie od powstających opóźnień, zagrożeniu powodziowemu sprzyjał także stan techniczny ponad jednej trzeciej wałów przeciwpowodziowych u wszystkich zarządców tych obiektów, którzy tłumaczyli tę sytuację ograniczonymi środkami, jakie otrzymywali na działalność statutową. Czterej zarządcy nie mieli przy tym pełnego rozeznania potrzeb, gdyż nie przeprowadzali wymaganych okresowych kontroli. W niedostatecznym stanie technicznym znajdowało się 1233 km obwałowań, w stanie mogącym zagrażać bezpieczeństwu – 1047,1 km , a zagrażającym bezpieczeństwu – 576,2 km .

W administrowaniu Dolnośląskiego ZMiUW we Wrocławiu na 31 grudnia 2010 r. znajdowało się 1333,2 km wałów przeciwpowodziowych, w tym na odcinkach o łącznej długości 1023,9 km (77%) nie stanowiły one wystarczającego zabezpieczenia. Stan techniczny zagrażający bezpieczeństwu dotyczył 252,1 km obwałowań (24,6%), zaś stwarzający zagrożenie – 771,793 km (75,4%). Pięcioletnimi kontrolami okresowymi DZMiUW nie objął 158,4 km wałów (11,9% ogółu).

Udzielanie zamówień publicznych

Zamówienia w ramach Programu podlegały przepisom ustawy z 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych[14], jednak nieprawidłowości z nimi związane wystąpiły w 8 spośród 13 jednostek. Obejmowały one: niewykluczanie wykonawcy z postępowania w sytuacji, gdy przepisy tego wymagały; naruszenie zasad przygotowania i przeprowadzania postępowania o udzielenie zamówienia w sposób za-

[13] Zgodnie z zatwierdzonym 2.06.2009 r. przez komitet sterujący planem finansowym realizacji Projektu, który do dnia zakończenia audytu nie był aktualizowany.
[14] DzU 2004 r., nr 19, poz. 177.

pewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równe traktowanie wykonawców; zamieszczanie w specyfikacji istotnych warunków zamówienia (SIWZ) nieprecyzyjnych informacji; nienależytą staranność przy szacowaniu wartości zamówień; wprowadzanie nieuprawnionych zmian w składzie komisji przetargowej, niedokumentowanie wszystkich czynności w toku postępowania.

Przy udzielaniu zamówień publicznych dla zadań współfinansowanych ze środków Banku Światowego stosowane były procedury wymagane przez tę instytucję[15]. W jednej z pięciu badanych jednostek wystąpiły dwa przypadki nieuprawnionego (bez pisemnej zgody BŚ) wyłączenia części zadań przypadających do wykonania konsultantowi wsparcia technicznego. Pierwszy dotyczył zlecenia pierwotnemu wykonawcy przez RZGW w Gliwicach aktualizacji dokumentacji projektowej zbiornika w Raciborzu i operatu wodnoprawnego, a drugi – wyłączenia badań archeologicznych.

Wydawanie i rozliczanie środków finansowych

Mimo że Program jest przedsięwzięciem inwestycyjnym i modernizacyjnym, to w latach 2007–2010 niezgodnie z jego założeniami jednostki wdrożeniowe (za akceptacją pełnomocnika rządu) wykonały zadania na łączną kwotę 103,4 mln zł (30,7% ogółu wydatków poniesionych z rezerwy celowej na Program w tym okresie). Z tej kwoty 95 mln zł wydano na sfinansowanie zadań w nim niewymienionych – głównie na remonty i usuwanie skutków kolejnych powodzi po 1997 r. (co powinno być finansowane z innych źródeł), a także na utrzymanie wód i budowli oraz bieżące prace konserwacyjne. Wydatki te oceniono jako nielegalne, nierzetelne i z punktu widzenia celów Programu niegospodarne. Realizowanie i finansowanie zadań niezgodnych z założeniami ustawy o ustanowieniu Programu i zasadami kwalifikowania ich do realizacji stwierdzono w 5 spośród 12 skontrolowanych regionalnych zarządów gospodarki wodnej i wojewódzkich zarządów melioracji i urządzeń wodnych.

Na przykład, Wojewódzki ZMiUW w Opolu ze środków Programu przeznaczonych na zadania inwestycyjne kwotą 781, 3 tys. zł (3,3% pieniędzy otrzymanych w badanym okresie) sfinansował sześć (tj. 18 %) zadań z lat 2007–2008, których zakres rzeczowy obejmował roboty związane z bieżącym utrzymaniem wód i budowli. Ich wykonanie dyrektor WZMiUW uzasadniał wyższą koniecznością, to znaczy zapobieżeniem szkodom, jakie mogą wywołać powodzie.

Finansowanie ze środków Programu robót polegających na przywróceniu lub odtworzeniu stanu pierwotnego istniejących budowli przeciwpowodziowych i urządzeń wodnych znajdujących się w niezadowalającym stanie technicznym powodowało

[15] W umowie ustalono, że przy udzielaniu zamówień publicznych w ramach Projektu mają zastosowanie sformułowane przez Bank Światowy: *Wytyczne realizacji zamówień w ramach pożyczek MBOiR i kredytów IDA* (z maja 2004 r.) oraz *Wytyczne: wybór i zatrudnianie konsultantów przez pożyczkobiorców Banku Światowego*.

wprawdzie usunięcie wieloletnich zaniedbań remontowych, jednak w niewielkim stopniu przyczyniało się do zwiększenia ich przydatności we wzmacnianiu ochrony przed zalaniem.

W latach 2007–2010, przykładowo, RZGW Wrocław ze środków Programu wydał łącznie 118 mln zł, a jako efekty wykazał odbudowę 4 km wałów, przeprowadzenie regulacji cieków wodnych na jednym kilometrze oraz odtworzenie stanu pierwotnego cieków na długości 65,5 km . W rezultacie, wartość wytworzonych środków trwałych wyniosła w tej jednostce ogółem jedynie 1,7 mln zł.

W 5 (spośród 12) skontrolowanych jednostkach wdrażających zadania wydawano i rozliczano pieniądze na realizację zadań Programu nielegalnie, niezgodnie z przeznaczeniem, z naruszeniem postanowień umów bądź przepisów o finansach publicznych. Wynika z tego, że niedostateczny był zakres weryfikacji wydatków dokonywanych w jednostkach wdrożeniowych przez służby finansowo-księgowe i osoby odpowiedzialne za kontrolę i nadzór.

Śląski ZMiUW w grudniu 2007 r. i grudniu 2009 r. zapłacił wykonawcom trzech zadań łącznie 1,3 mln zł nie za wykonane i odebrane roboty budowlane, lecz za ujęte w kosztorysach ofertowych i planowane do zakupienia materiały budowlane, co uzasadniano opóźnieniami w robotach budowlanych. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, działania te – za które odpowiedzialność ponosił dyrektor kontrolowanej jednostki oraz inspektor nadzoru inwestorskiego – miały na celu uniknięcie zwrotu niewykorzystanych środków dotacji celowej do budżetu państwa i spowodowały nieuzasadnione zawyżenie ich wykorzystania w 2007 r. oraz w 2009 r.

Nielegalne lub nierzetelne prowadzenie i dokumentowanie robót budowlanych oraz odbiorów wykonanych zadań miało miejsce w 6 spośród 12 skontrolowanych regionalnych zarządów gospodarki wodnej i wojewódzkich zarządów melioracji i urządzeń wodnych.

W Wojewódzkim ZMiUW w Łodzi umowę o nadzór inwestorski nad robotami elektroenergetycznymi przy budowie zbiornika Smardzew zawarto dopiero 10 grudnia 2010 r., to jest po ich wykonaniu i odebraniu przez inspektora nadzoru inwestorskiego, który nie miał wymaganych uprawnień. Ponadto, dziennik budowy nie zawierał wpisów o prowadzeniu tych robót oraz zgłoszeniu ich do odbioru.

Badania kontrolne ujawniły przyznanie środków Programu przez pełnomocnika rządu jednej jednostce wdrożeniowej na inwestycje spoza dorzecza Odry oraz podmiotowi, który w ogóle nie realizował zadań Programu. Dotyczyło to Śląskiego ZMiUW w Katowicach, gdzie w latach 2007–2008 niezgodnie z zasadami wydano 303, 9 tys. zł na nieobjęte Programem dwa zadania w dorzeczu Wisły, oraz Starostwa Powiatowego w Częstochowie, któremu w 2010 r. przyznano kwotę 151 tys. zł, mimo że nie było ono podmiotem uprawnionym.

Nie wszystkie wykonane inwestycje mogły być wykorzystywane w pełni i służyły założonym w Programie celom lub spełniały przewidziane dla nich funkcje. Dotyczyło to dwóch zbiorników wodnych nieeksploatowanych z powodu przesiąkania i przeciekania, to jest zbiornika wodnego

Ustalenia kontroli NIK

Krynka (inwestycja DZMiUW we Wrocławiu) oraz zbiornika Włodzienin (inwestycja WZMiUW w Opolu), na które wydano łącznie 36,4 mln zł.

Nadzór i sprawozdawczość

Koordynacja i nadzór nad realizacją Programu były wieloszczeblowe i z założenia powinny odbywać się na każdym poziomie wykonawczym. Mając na względzie wskazane wcześniej nieprawidłowości, należy jednak stwierdzić, że były niewystarczające. Ocenę tę uzasadniają dodatkowo następujące ustalenia.

1. W Krajowym Zarządzie Gospodarki Wodnej (KZGW) dopiero 3 marca 2009 r. wprowadzono „Zasady zarządzania projektem ochrony przeciwpowodziowej w dorzeczu rzeki Odry", które określały zakres odpowiedzialności prezesa zarządu oraz obowiązki komórek organizacyjnych, podczas gdy umowy o finansowanie Projektu z Bankiem Światowym i Bankiem Rozwoju Rady Europy zawarte zostały w lipcu 2007 r.

2. Pełnomocnik rządu w niewielkim stopniu wykorzystywał swoje uprawnienia do inicjowania (przez podmioty nadzorujące jednostki wdrożeniowe, np. wojewodów, marszałków województw) kontroli przebiegu realizacji inwestycji i projektów Programu. W 2007 r. zainicjowane zostały bowiem jedynie trzy takie kontrole, w 2008 r. – ani jedna; w 2009 r. – jedna i w 2010 r. – trzy.

3. W latach 2007–2010 odbyło się sześć posiedzeń komitetu sterującego, w których ani razu nie uczestniczył przedstawiciel Ministerstwa Finansów, Ministerstwa Gospodarki, Urzędu Komitetu Integracji Europejskiej (a następnie Ministerstwa Spraw Zagranicznych), jedynie dwukrotnie brał w nich udział przedstawiciel Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji.

Nierzetelnie wywiązywano się także z obowiązków informacyjnych i sprawozdawczych. Roczna informacja Rady Ministrów z realizacji zadań Programu za 2007 r. została przekazana do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z około dwumiesięcznym opóźnieniem w stosunku do ustalonego terminu. W informacjach przy wyliczaniu pełnego zaangażowania finansowego budżetu państwa ujmowano także środki województw samorządowych (za lata 2007–2009 w łącznej kwocie 66,6 mln zł), co zniekształcało rzeczywisty wynik i strukturę finansowania, bowiem odrębnie wykazywane były środki statutowe gmin. Błędy w sporządzanej sprawozdawczości wystąpiły w połowie skontrolowanych jednostek i polegały głównie na niewłaściwym kwalifikowaniu wydatków, nieujmowaniu ich w ogóle lub zawyżaniu.

Przykładowo, w ZMiUW w Łodzi dane wykazane we wszystkich sprawozdaniach z lat 2007–2010 odbiegały od stanu wynikającego z ewidencji księgowej. W sprawozdaniu za 2007 r. nie ujęto nakładów poniesionych na budowę jazu Jeżew w kwocie 160 tys. zł oraz na regulację rzeki Grabi w kwocie 418 tys. zł. W sprawozdaniu za 2008 r. nie wykazano nakładów na zadanie pn. „Dolina Warty IV" w wysokości 529 tys. zł, na jaz Jeżew w kwocie 241 tys. zł oraz zaniżono o 100 tys. zł wydatki na budowę zbiornika Smardzew. W sprawozdaniu za 2009 r. zawyżono o 426 tys. zł wydatki na jaz Jeżew, natomiast w sprawozdaniu za 2010 r. nie ujęto wydanych na kontynuację tego zadania 400 tys. zł.

Audyt finansowy Projektu

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie oceniła zgodność wydatków poniesionych w ramach Projektu z celami określonymi w umowie pożyczki i procedurami przetargowymi Banku Światowego. Pieniądze wydane były zgodnie z wytyczonymi celami, a sprawozdanie finansowe[16] sporządzono prawidłowo. Kontrolowane jednostki[17] rzetelnie ujmowały wydatki w księgach rachunkowych, a dowody księgowe dekretowano właściwie. Biuro Koordynacji Projektu Ochrony Przeciwpowodziowej Dorzecza Odry we Wrocławiu przeprowadzało regularne audyty w jednostkach wdrożeniowych. W 2010 r. uzyskano pożądane proporcje finansowania Projektu ze źródeł przewidzianych w umowie pożyczki.

Realizacja wyników kontroli

Do kierowników wszystkich skontrolowanych jednostek wystosowane zostały wystąpienia pokontrolne zawierające oceny i wnioski odnoszące się do zbadanej działalności. Łącznie sformułowano 70 wniosków, z których 28 adresaci wdrożyli w pełni, a pozostałe znajdowały się jeszcze w fazie realizacji. W wystąpieniach NIK wnosiła:

- do Prezesa Krajowego Zarządu Gospodarki Wodnej w Warszawie – o opracowanie dokumentów dotyczących ochrony przeciwpowodziowej na terenie kraju, o których mowa w ustawie – Prawo wodne;
- do pełnomocnika rządu ds. „Programu dla Odry – 2006" (wojewody dolnośląskiego) – o zapewnienie większego zaawansowania i poprawę efektywności działań, wyeliminowanie przypadków wydawania pieniędzy na zadania ponadprogramowe i niezgodne z założeniami, sporządzenie wieloletniego planu i harmonogramu realizacji zadań objętych Programem;
- do regionalnych zarządów gospodarki wodnej oraz wojewódzkich zarządów melioracji i urządzeń wodnych – o zmniejszenie opóźnień, właściwe rozeznanie potrzeb i przygotowanie zadań inwestycyjnych, wyeliminowanie nieprawidłowości w udzielaniu zamówień publicznych, wydawanie otrzymanych środków zgodnie z przeznaczeniem, rzetelne przeprowadzanie odbiorów i rozliczeń zakończonych robót, sporządzanie sprawozdawczości z realizacji Programu, a także poprawę stanu technicznego i bezpieczeństwa wałów przeciwpowodziowych.

Adresaci wniosków pokontrolnych ustosunkowali się do nich następująco:

- prezes KZGW w Warszawie przedstawił katalog i harmonogram działań zmierzających do sporządzenia wymaganych ustawą – Prawo wodne opracowań i dokumentów z zakresu ochrony przeciwpowodziowej na terenie kraju;
- pełnomocnik rządu ds. „Programu dla Odry – 2006" poinformował o przyjęciu

[16] Zakres sprawozdania finansowego Projektu określony został w TOR (*Terms of Reference*) – warunkach realizacji audytu „Projektu ochrony przeciwpowodziowej dorzecza Odry". Sprawozdanie to składa się z następujących sprawozdań cząstkowych: *Źródła i wykorzystanie funduszy według zadań; Faktyczne i planowane roczne koszty Projektu; Zestawienie rachunku specjalnego utrzymywanego przez MF; Wydatki narastające według metody zakupu; Usługi dodatkowe – koszty pożyczki BŚ w walucie oryginalnej; Wypłaty kredytu BRRE; Zestawienie wydatków ujętych w aplikacjach rozliczeniowych.*

[17] Instytut Meteorologii i Gospodarki Wodnej w Warszawie, Biuro Koordynacji Projektu Ochrony Przeciwpowodziowej Dorzecza Odry we Wrocławiu, regionalne zarządy gospodarki wodnej w Gliwicach i Wrocławiu, Dolnośląski Zarząd Melioracji i Gospodarki Wodnej we Wrocławiu.

zasady ograniczania prac niespełniających założeń i celów Programu; podjęciu, w porozumieniu z jednostkami wdrażającymi, działań na rzecz opracowania wieloletniego planu i harmonogramu zadań Programu; przewidywanym zakupieniu systemu informatycznego do ich planowania i rozliczania w celu poprawy jakości i usprawnienia sporządzania kwartalnych i rocznych sprawozdań;

- w siedzibie Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych we Wrocławiu odbyło się spotkanie pełnomocnika rządu ds. „Programu dla Odry – 2006" z przedstawicielami Lasów Państwowych i Ministerstwa Środowiska w sprawie ich zaangażowania w realizację Programu do 2016 r.;
- dyrektorzy regionalnych zarządów gospodarki wodnej oraz wojewódzkich zarządów melioracji i urządzeń wodnych poinformowali o podjęciu działań mających na celu: przyspieszenie wykonania zadań objętych Programem i pozyskanie dodatkowych środków zewnętrznych; przestrzeganie procedur udzielania zamówień publicznych; zapewnienie rzetelnego nadzoru inwestorskiego nad wykonaniem i odbiorem robót; poprawę stanu technicznego istniejących wałów przeciwpowodziowych.

W odrębnym wystąpieniu, skierowanym do prezesa Rady Ministrów, NIK wnosiła o wzmożenie nadzoru nad wdrażaniem Programu i zapewnienie ciągłości jego finansowania. W związku z ustaleniami kontroli w zakresie realizacji Projektu, dotyczącymi nieprzestrzegania przepisów Prawa budowlanego, skierowano dodatkowo wystąpienia do Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego we Wrocławiu oraz do Miejskiego Konserwatora Zabytków we Wrocławiu.

W wyniku wcześniejszej kontroli „Programu dla Odry – 2006" wnioski przedłożone kierownikom badanych jednostek miały podobny charakter, dotyczyły głównie – oprócz usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości – skutecznego przyspieszenia realizacji Programu i zniwelowania powstałych opóźnień. Kierownicy podjęli wprawdzie starania na rzecz poprawy sytuacji, jednak nie były one w pełni wystarczające.

Ujawnione finansowe i potencjalne sprawozdawcze skutki nieprawidłowości wyniosły łącznie 249,4 mln zł, w tym: kwoty wydane z naruszeniem prawa stanowiły 119,1 mln zł, z naruszeniem zasad należytego zarządzania finansami – 23,3 mln zł, sprawozdawcze – 107 mln zł. Uzyskano także korzyści finansowe w wysokości 1,6 mln zł. W związku z wykazanymi nieprawidłowościami skierowano 2 zawiadomienia do właściwych organów nadzoru budowlanego oraz 6 zawiadomień do rzeczników dyscypliny finansów publicznych o podejrzeniu naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Podsumowanie

Niskie w stosunku do upływu czasu zaawansowanie rzeczowo-finansowe Programu i Projektu niekorzystnie wpłynie na ich terminową i pełną realizację oraz osiągnięcie założonych celów, a także zwiększy koszty wykonania. Całkowite wdrożenie Programu w terminie i zakresie określonym w ustawie o jego ustanowieniu jest już niemożliwe, chociażby z powodu przesunięcia poza 2015 r. wykonania zbiornika Kamieniec Ząbkowicki oraz przewidywane rozpoczęcie robót budowlanych zbiornika Racibórz dopiero w 2013 r., co nawet przy przyjęciu opty-

mistycznego 4-5-letniego okresu jego budowy spowoduje realne jej zakończenie w 2018 r. Konsekwencją opóźnień będzie kilkuletnie odłożenie w czasie radykalnej poprawy stanu bezpieczeństwa powodziowego w dorzeczu Odry. Dotychczas wykonane prace nie zabezpieczają bowiem przed skutkami tak znacznych wezbrań wód, jakie miały miejsce w lipcu 1997 r., nie eliminują także całkowicie ryzyka wyrządzenia szkód przez powódź o skali takiej jak w 2010 r., która objęła dolinę raciborsko-kozielską i tereny poniżej Wrocławia, w Kwiatkowicach. Stan krytycznego zagrożenia wystąpił na odcinku Odry w miejscowościach Brzeg – Oława – Jelcz i we Wrocławiu, zaś poważne zagrożenie miało miejsce w Ścinawie, Malczycach i w Głogowie. Zatopione zostały miejscowości St. Górnik i St. Otok w obrębie polderu Lipki-Oława oraz część miejscowości Jelcz, a we Wrocławiu podtopieniu uległa część Kozanowa.

Dla zmniejszenia zagrożenia powodziowego dorzecza Odry niezbędne jest zatem przyspieszenie wdrożenia wszystkich przedsięwzięć Programu i Projektu, a także pełna mobilizacja na rzecz zwiększenia skuteczności i efektywności działań oraz nadzoru (organów, instytucji, osób) na wszystkich szczeblach zarządzania i wdrażania. Nawet całościowa realizacja Programu i Projektu nie przyniesie jednak pełnego zabezpieczenia przed powodzią w dorzeczu Odry, jeżeli nie będzie towarzyszyć jej poprawa złego stanu technicznego blisko 35% istniejących wałów przeciwpowodziowych.

Zagrożeniem dla osiągnięcia tych celów może być także – w przypadku możliwej trudnej sytuacji finansów publicznych i spiętrzenia robot budowlanych – niedobór środków budżetowych, wynikający z wykonanych przez jednostki wdrożeniowe analiz (np. studiów wykonalności). Istnienie tak zwanej luki finansowej dostrzeżono już w planie finansowym Projektu zatwierdzonym w czerwcu 2009 r. przez komitet sterujący, w którym wielkość brakujących środków oszacowano na 432,7 mln zł (tj. 101,7 mln euro).

Najwyższy czas, by Polska – przecięta wzdłuż dwiema dużymi rzekami Odrą i Wisłą – doczekała się wreszcie krajowego planu ochrony przeciwpowodziowej, z podziałem na dorzecza. Wprawdzie poczyniony został w tym kierunku kolejny pierwszy krok – przez sporządzenie w końcu 2011 r. w znowelizowanym stanie prawnym[18] wstępnej oceny ryzyka powodziowego, jednak wykonanie finalnego opracowania ochrony przeciwpowodziowej kraju, to jest planów zarządzania ryzykiem powodziowym dla obszarów dorzeczy, spodziewać się można najwcześniej w 2015 r.

ZDZISŁAW PORĘBA, wicedyrektor
KRZYSZTOF KUBIAK, doradca ekonomiczny, Delegatura NIK we Wrocławiu

[18] Dot. znowelizowanej 18.03.2011 r. ustawy z 18.07.2001 r. – Prawo wodne (t.j. DzU 2012 r., poz. 145); wedle jej art. 88a ust. 1 pkt 3: „Ochronę przed powodzią prowadzi się z uwzględnieniem map zagrożenia powodziowego, map ryzyka powodziowego oraz planów zarządzania ryzykiem powodziowym". Zgodnie z art. 90 ust. 1 tej ustawy, prezes Krajowego Zarządu Gospodarki Wodnej zobowiązany został do przygotowania wstępnej oceny ryzyka powodziowego oraz map i planów jak wyżej.

Prace społeczne więźniów

Najwyższa Izba Kontroli oceniła działania organów gmin oraz podmiotów zobowiązanych do zapewnienia skazanym warunków wykonywania nieodpłatnej kontrolowanej pracy na cele społeczne w ramach kary ograniczenia wolności oraz orzekanej w zamian za nieściągalną grzywnę. W szczególności badaniem objęto: wywiązywanie się przez samorządy z obowiązku wyznaczania podmiotów organizujących prace; zapewnianie przez nie warunków do wykonywania pracy oraz jej kontrolowanie; ponoszenie wydatków na ten cel. Kontrolę przeprowadzono w 16 urzędach gmin (miast) oraz w 20 podmiotach organizujących prace na terenie województw: kujawsko-pomorskiego, lubelskiego, mazowieckiego, podlaskiego, świętokrzyskiego, wielkopolskiego, warmińsko-mazurskiego. Dotyczyła lat 2009, 2010 oraz I połowy 2011 roku.

Czystość w miejscach publicznych

Kontrola pozwoliła sprawdzić, jak gminy radzą sobie z utrzymaniem czystości i porządku w miejscach publicznych. Zbadano między innymi: tworzenie przez samorządy warunków do wykonywania związanych z tym prac; realizację wybranych obowiązków z zakresu gospodarowania odpadami komunalnymi oraz zadań służących zapewnieniu bezpieczeństwa i czystości ze strony osób utrzymujących zwierzęta domowe; budowę i eksploatację ogólnie dostępnych szaletów oraz przeprowadzanie deratyzacji. Kontrola dotyczyła okresu od stycznia 2009 r. do końca czerwca 2011 r., z uwzględnieniem stanu na dzień zakończenia kontroli (10 stycznia 2012 r.). Odbyła się w 36 jednostkach 7 województw: dolnośląskiego, pomorskiego, świętokrzyskiego, warmińsko-mazurskiego, wielkopolskiego, zachodniopomorskiego i śląskiego.

Infrastruktura wodno-ściekowa

Sprawdzono, jak wykorzystywane są środki na realizację programu „Rozbudowa i modernizacja infrastruktury wodno-ściekowej w regionie Wielkich Jezior Mazurskich – MASTERPLAN dla Wielkich Jezior Mazurskich", współfinansowanego z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Warmia i Mazury (RPOWiM) na lata 2007–2013. Zbadano przy tym, czy osiągnięto zakładane efekty, w tym korzyści ekologiczne. Przyjrzano się między innymi: przygotowaniu inwestycji, prawidłowości wydawania na nie pieniędzy, w tym przestrzeganiu przepisów ustawy o zamówieniach publicznych przy wyborze wykonawców robót budowlanych i dostawców urządzeń infrastruktury wodno-ściekowej; rezultatom przedsięwzięć; skuteczności nadzoru sprawowanego przez instytucję pośredniczącą – Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (WFOŚiGW) w Olsztynie nad wywiązywaniem się beneficjentów z zawartych umów o dofinansowanie. Badania obejmujące okres od stycznia 2007 r. do końca grudnia 2011 r., odbyły się we wszystkich 11 gminach na terenie województwa warmińsko-mazurskiego, wykonujących projekty objęte programem MASTERPLAN i dofinansowane z publicznych środków wspólnotowych RPOWiM oraz w Wojewódzkim Funduszu w Olsztynie.

Dotowanie przedszkoli

Oceniono sposób i efekty finansowania niepublicznych przedszkoli przez samorządy (JST) województwa pomorskiego. Kontrola objęła: ustalanie przez nie kwoty dotacji dla tych placówek, ich udzielanie i rozliczanie oraz funkcjonowanie kontroli zarządczej od 1 stycznia 2010 r. do 30 listopada 2011 r. Dotyczyła trzech urzędów miast i jednej samorządowej jednostki organizacyjnej oraz sześciu przedszkoli. Do badania wybrano JST, w których funkcjonowało co najmniej pięć niepublicznych placówek. Przy ich doborze kierowano się m.in. wysokością udzielonej dotacji.

Finansowanie szkół niepublicznych

Izba zajęła się finansowaniem ponadgimnazjalnych szkół niepublicznych przez jednostki samorządu terytorialnego (JST) województwa wielkopolskiego. Oceniono: ustalanie trybu udzielania i rozliczania dotacji, określania ich wysokości; występowanie ewentualnych mechanizmów korupcjogennych i ryzyko korupcji; relację kwot subwencji oświatowej otrzymywanych przez JST i dotacji udzielonych placówkom; kontrolę sprawowaną przez samorządy w zakresie prawidłowości wykorzystania dotacji. Sprawdzono przy tym, jak szkoły wykazują dane o liczbie uczniów w Systemie Informacji Oświatowej oraz zgodność tych przekazywanych do JST a także rozliczeń otrzymywanych dotacji. Badaniami objęto okres od września 2009 r. do końca 2011 r. Prowadzono je w 11 niepublicznych zespołach szkół, posiadających uprawnienia szkół publicznych oraz w 12 urzędach powiatów, dotujących takie placówki (w tym w jednym urzędzie miasta na prawach powiatu).

Instytuty badawcze

Zbadano funkcjonowanie wybranych instytutów badawczych, ze szczególnym uwzględnieniem skali prowadzonych przez nie badań naukowych i prac rozwojowych oraz nadzór sprawowany nad nimi przez Ministra Zdrowia. Przyjrzano się: zakresowi i efektom projektów tych placówek; ich sytuacji ekonomiczno-finansowej; organizacji działalności instytutów w systemie ochrony zdrowia. Kontrola objęła okres od 1 stycznia 2008 r. do 15 grudnia 2011 r. Przeprowadzono ją w resorcie zdrowia oraz Centrum Onkologii – Instytucie im. Marii Skłodowskiej-Curie; Instytucie „Pomnik – Centrum Zdrowia Dziecka" w Warszawie; Instytucie Matki i Dziecka; Instytucie Psychiatrii i Neurologii w Warszawie; Instytucie Reumatologii im. prof. dr hab. med. Eleonory Reicher. Dotyczyła zatem blisko 1/3 instytutów badawczych podległych Ministrowi. W czterech przypadkach do badania dobrano jednostki o największym zadłużeniu, a w jednym taką, która w ostatnich latach istotnie je zredukowała (IMiD).

Plan finansowy NFZ

NIK oceniła wykonanie planu finansowego Narodowego Funduszu Zdrowia (NFZ) w 2011 r. Sprawdzono przy tym realizację wniosków pokontrolnych, sformułowanych po badaniu planu finansowego Funduszu w 2009 r. Ogólne założenia kontroli zostały przygotowane z wykorzystaniem niektórych elementów kontroli budżetowej, przewidzianej dla funduszy celowych, dotyczących m.in. zamówień publicznych oraz zapisów w księgach rachunkowych. Kontrolę przeprowadzono w Centrali NFZ i 7 oddziałach wojewódzkich. **(red.)**

„Informacje o wynikach kontroli", przekazane do publikacji w sierpniu i wrześniu 2012 r., str. <www.nik.gov.pl>.

Państwo i społeczeństwo

Dotychczasowy dorobek i potrzeba nowego podejścia

Definicja korupcji w nauce prawa administracyjnego

Zjawisko korupcji, jak również sama problematyka działań antykorupcyjnych, znajduje się w sferze zainteresowania nauk prawnoadministracyjnych. Brakuje jednak pogłębionej refleksji zmierzającej do sformułowania jej definicji, co skutkuje inkorporowaniem określeń wypracowanych przez inne nauki społeczne lub przyjęciem definicji legalnych wprowadzonych w konwencjach międzynarodowych i prawie krajowym[1].

AGNIESZKA PISKORZ-RYŃ

Celem tego artykułu jest próba wyodrębnienia podstawowych cech korupcji na potrzeby nauki prawa administracyjnego. Analizie zostanie poddany nie tyle materiał normatywny, co dorobek nauk społecznych i prawnych, w tym administracyjnopraw-

[1] Na temat pojęcia korupcji w naukach prawnoadministracyjnych zob. R. Gałęski: *Wpływ zachowań korupcyjnych na prawidłowość aktu administracyjnego*, „Samorząd Terytorialny" 2000 nr 7-8; G. Słocki: *Korupcja jako przedmiot badań nauki administracji*, Acta UWr. Prawo, nr 295/2005. Szerzej o poglądach wskazanych autorów w dalszej części artykułu.

nych. Przyjęto założenie, że pojęcie to jest trudne do zdefiniowania, a wielu autorów przyjmuje, że w ogóle niemożliwe.

Termin „korupcja" należy traktować jako narzędzie i pojęcie prawne. Niniejsze rozważania będą się odnosiły przede wszystkim do pierwszego ze wskazanych znaczeń. Definicje legalne korupcji nie powinny być używane wprost do opisu tego zjawiska w prawie administracyjnym, zostały bowiem sformułowane na potrzeby wyraźnie określonych aktów prawnych i celów w nich przyjętych. Użycie ich do opisu zjawiska korupcji w nauce prawa administracyjnego może mieć jedynie charakter pomocniczy. Jako błąd metodologiczny należy traktować również wykorzystywanie wprost definicji wypracowanych przez inne nauki społeczne, przede wszystkim polityczne i socjologię prawa, są one bowiem tworzone do celów badawczych właściwych dla nich, co nie oznacza, że można abstrahować od ich osiągnięć.

Pojęciem korupcji zajmują się przede wszystkim nauki polityczne, socjologia, w tym socjologia prawa, ekonomia, historia oraz antropologia. Jest to więc zagadnienie interdyscyplinarne, otwierające jedną dziedzinę na dorobek innej. Za najistotniejszy należy uznać dorobek nauk politycznych i socjologii prawa, bez niego bowiem analiza na gruncie prawa administracyjnego byłaby niepełna. Jest on jednak bardzo rozbudowany, zwłaszcza w literaturze obcej, wobec czego nie zostanie kompleksowo zaprezentowany w tym artykule, nie jest bowiem niezbędny do przyjętego na wstępie założenia badawczego.

Dorobek nauk społecznych

Słowo korupcja pochodzi od łacińskiego słowa *corrumpo*, oznaczającego 'niszczyć, zepsuć, marnować'[2], zaś samo zjawisko jest złożone i wielopłaszczyznowe[3]. Jest to określenie pewnego syndromu, zjawiska wieloaspektowego i wielowątkowego, a raczej zespołu zjawisk, którego nie można definiować uniwersalnie[4]. Są po temu dwa podstawowe powody. Pierwszy wynika z jego wewnętrznej złożoności. A. Kojder uznaje, że z uwagi na to, iż korupcja oznacza bardzo różne zachowania, sytuacje społeczne i stosunki międzyludzkie, nie można przedstawić jej genezy, istoty i sposobów przejawiania się w życiu zbiorowym w postaci jednolitych, usystematyzowanych i adekwatnych twierdzeń naukowych[5]. Drugi związany jest ze stałym ewoluowaniem działań korupcyjnych, które zmieniają się wraz ze zmianami w państwie i społeczeństwie, stanowią wypadkową miejsca i czasu. Jest to

[2] *Słownik łacińsko-polski*, Warszawa 1985. Niektórzy Autorzy odwołują się do angielskiego źródłosłowu korupcji; zob. m.in.: P. Solarz: *„korupcja", „klientelizm", „kapitalizm polityczny" – jako podstawowe pojęcia w dyskursie o jawności życia publicznego w Polsce*, „Kontrola Państwowa" nr 3/2007, s. 114.

[3] A. Kojder: *Przestępczość i korupcja* [w:] *Dawne i nowe problemy społeczne. Szkice do obrazu społeczeństwa polskiego u progu XXI stulecia*, pod red. A. Kojdera, Warszawa 2002, s. 151.

[4] Por. J. Płoskonka: *Korupcja. Zagrożenia i metody jej zwalczania* [w:] *Administracja publiczna. Wyzwania w dobie integracji europejskiej*, pod. red. J. Czaputowicz, Europejski Instytut Administracji Publicznej, Warszawa 2008, s. 430; M. Kulesza, M. Niziołek: *Etyka służby publicznej*, Warszawa 2010, s. 218.

[5] A. Kojder: *Istota korupcji i jej uwarunkowania u progu ustrojowej transformacji* [w:] *Społeczeństwo polskie. Dylematy transformacji systemowej*, pod. red. B. Synaka, przy współpracy J. Coenan-Huthera, Gdynia 1992, s. 151.

zatem pojęcie dynamiczne, podlegające ewolucji społecznej wskutek rozmaitych procesów, których skandale są tylko objawem[6]. Właściwe wydaje się zatem zakwalifikowanie korupcji do grupy pojęć uciekających[7].

Zróżnicowane rozumienie zależy także od przyjętej perspektywy badawczej; pojęcie korupcji inaczej jest ujmowane w naukach politycznych, socjologii czy antropologii. Rozbieżność definicji zależy również od tego, czy jest ona opisywana wyłącznie w sektorze publicznym, czy także prywatnym. W tym artykule oś rozważań będą stanowiły definicje odnoszące się do sektora publicznego.

Korupcja w najszerszym rozumieniu to sfałszowanie jakiegoś stanu pozytywnego, uważanego za idealny lub czysty[8]. Bardzo szeroką definicję wprowadził K. Tarchalski, który za korupcję uznaje każde niejawne odchylenie od ustalonego porządku lub norm zachowania, przy czym pojęcie porządku odnosi się tu przede wszystkim do porządku publicznego[9]. A. A. Laswell i H. D. Rogow przyjmują, że czyn korupcyjny popełnia każdy, kto powodowany swoim bezpośrednim lub pośrednim interesem narusza system reguł, za których realizację sam jest odpowiedzialny[10]. A. Kamiński i B. Kamiński określają korupcję jako każde działanie jednostki zajmującej stanowisko w jakiejkolwiek instytucji, pozostające w niezgodzie z jej interesem i powodowane chęcią pozyskania prywatnych korzyści[11]. Pojęcie korupcji, jako deformację społecznego podziału dóbr wprowadził E. Hankiss[12]. Autor ten bazuje na teorii wymiany dóbr, zgodnie z którą wszelkie zachowania społeczne i relacje międzyludzkie można interpretować jako formę tej wymiany[13]. Przyjął, że korupcja jest aktem, w trakcie którego osoba odpowiedzialna za ustalony społecznie system podziału dóbr narusza go na czyjąś korzyść, za co otrzymuje od korzystającego jakąś gratyfikację lub choćby jej oczekuje[14]. M. Tymiński zaś skonstatował, że korupcja jest to nadużycie uprawnień związanych ze sprawowaną funkcją w celu uzyskania od osób trzecich niedozwolonych prywatnych korzyści, któ-

---

[6] J. Kurczewski: *Korupcja a prawo do dobrego rządu* [w:] *Korupcja w życiu społecznym*, pod red. J. Kurczewskiego i B. Łaciak, Warszawa 2000, s. 164.

[7] Pojęcia tego używa Z. Niewiadomski, opisując problemy ze zdefiniowaniem pojęcia administracji publicznej. Zob. Z. Duniewska, R. Hauser, M. Jaśkowska, M. Matczak, Z. Niewiadomski, A. Wróbel: *System prawa administracyjnego. Instytucje prawa administracyjnego*, tom 1, Instytut Nauk Prawnych PAN, Warszawa 2010, s. 3.

[8] K. Tarchalski: *Korupcja i przywilej. Zarys teorii i praktyki*, Warszawa 2000, s. 9.

[9] Tamże.

[10] A. A. Rogow, H. D. Lasswell: *Power, Corruption and Rectitude*, Englewood Cliffs 1963, cyt. za: E. Hankiss: *Pułapki społeczne*, Warszawa 1986, s. 62.

[11] A. Kamiński, B. Kamiński: *Korupcja rządów. Państwa pokomunistyczne w dobie globalizacji*, Warszawa 2004, s. 25.

[12] E. Hankiss: *Pułapki społeczne*, op. cit., s. 62.

[13] G. C. Homans: *Zachowania społeczne jako wymiana dóbr* [w:] *Elementy teorii socjologicznych. Materiały do dziejów współczesnej socjologii zachodniej*, wybór W. Derczyński, A. Jasińska-Kania, J. Szacki, Warszawa 1975.

[14] Szerzej o ewolucji poglądów na temat pojęcia korupcji w naukach politycznych zob.: A. J. Heidenheimer [w:] *Political corruption: a handbook* , A. J. Heidenheimer, M. Johnston, V. T. Le Vine (ed.), Transaction Publishers, New Brunswick 1999, s. 3-24.

re mogą przyjmować formę materialną i niematerialną[15].

Wielu autorów pojęcie korupcji odnosi wyłącznie do sektora publicznego. Przegląd należałoby rozpocząć od roboczej definicji sformułowanej przez Bank Światowy[16], który uważa, że jest nią wykorzystywanie urzędów publicznych do celów prywatnych. Definicja ta, ze względu na małą szczegółowość nie może być wystarczająca, kierunkuje jednak dalsze rozważania. I tak, J. S. Nye uznał, iż jest to zachowanie odbiegające od urzędowych obowiązków związanych z funkcją publiczną (wykonywaną na podstawie wyboru lub powołania) ze względu na prywatny (osobisty, rodzinny, grupowy) interes, polegający na wzroście bogactwa lub statusu. Podobnie, M. H. Kahan widzi korupcję jako zachowanie odbiegające od oficjalnych zasad postępowania osoby zajmującej stanowisko we władzy publicznej, ze względu na takie motywy, jak bogactwo, władza lub status[17]. Inne ujęcie wprowadził E. Pope, określając nią zachowanie władz publicznych, zarówno polityków, jak i urzędników służby cywilnej, którzy działając bezprawnie i przez niewłaściwe wykorzystywanie powierzonej im władzy wzbogacają się sami lub przyczyniają się do wzbogacenia osób sobie bliskich[18]. W tej definicji wprowadzony został element bezprawnego zachowania. Na ekonomiczne aspekty czynu korupcyjnego wskazują A. Shleifer i R.W. Vishny, którzy, tak jak ich poprzednicy, uważają za korupcję działanie funkcjonariuszy publicznych dla osobistych profitów, czyli sprzedaż dóbr publicznych dla prywatnych korzyści[19]. Dla wskazanych autorów urzędnik publiczny jest swoistym monopolistą, nielegalnie sprzedającym prawo do korzystania z ograniczonej konkurencji przez wydawanie pozwoleń, licencji czy kontyngentów[20].

W polskiej socjologii prawa definicję korupcji jako zjawiska właściwego sektorowi publicznemu wprowadził A. Kojder. Określił nią wymianę dóbr, usług, świadczeń i innych zasobów, która narusza obowiązujące prawo lub dobro publiczne (materialne lub symboliczne). Każde dysponowanie zasobami publicznymi niezgodne z ich przeznaczeniem nazywa się działalnością korupcyjną[21].

---

[15] M. Tymiński: *Różne twarze korupcji* [w:] *Zjawisko, skutki i metody przeciwdziałania*, pod red. M. Tymińskiego, P. Korysia, Warszawa 2006, s. 14.

[16] Definicję tę przyjmuje wielu autorów; zob. m.in. V. Tanzi: *Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope and Cures*, IMF Working Paper, 1998, s. 564.

[17] J. S. Nye: *Corruption and Political Development: A Cost-Benefit Analysis in American Political Science Review*, vil. 61, no.2, June 1967 (*The Political Economy of Development: Theoretical Empirical Contributions*, ed. N. T. Uphoff, W. F. Ilchman, University of California Press, Berkeley and Los Angeles, California.

[18] *Rzetelność życia publicznego. Podręcznik procedur antykorupcyjnych*, pod red. J. Pope, Warszawa 2000, s. 36.

[19] A. Shleifer, R. W. Vishny: *Corruption*, "The Quarterrly Journal Economics", August 1993, s. 599.

[20] Tamże, s. 601 i n.

[21] A. Kojder: *Strategie przeciwdziałania korupcji – doświadczenia polskie* [w:] *Klimaty korupcji*, red. A. Kojder, A. Sadowski, Warszawa 2001, s. 47. W swojej późniejszej publikacji za korupcję uznaje zaś przywłaszczenie zasobów publicznych (dóbr, świadczeń, usług) lub takie nimi dysponowanie, aby bezprawnie uzyskać osobistą korzyść (A. Kojder: *Przestępczość i korupcja*, op. cit., s. 151-152).

Podsumowując powyższe, można wskazać wspólne elementy korupcji jako zjawiska społecznego:

- korupcji dopuszcza się przedstawiciel władzy publicznej (funkcjonariusz, urzędnik publiczny);
- korupcja to wymiana dóbr, usług, świadczeń i innych zasobów lub sprzedaż naruszająca normy postępowania (przyjęte reguły) lub przepisy prawne;
- celem działalności korupcyjnej jest realizacja szeroko rozumianego interesu prywatnego: uzyskanie korzyści, bogactwa, władzy lub statusu dla siebie lub osób trzecich.

Cechy korupcji w naukach społecznych

Główne wyróżniki korupcji na gruncie socjologii wyodrębnia A. Kojder, a przyjęta przez niego typologia będzie podstawą do moich dalszych rozważań. Jako podstawowe cechy autor ten wymienia: powszechność, entropię, rynkowość oraz interakcyjność[22].

Najczęściej opisywana jest powszechność. A. Kojder wskazuje, że korupcja jako zjawisko społeczne jest immanentnie związana z ukształtowaniem się sfery publicznej[23], z kolei E. Hankiss wiąże jej początki z wyodrębnieniem kadry urzędniczej[24]. Nieznana była wyłącznie społeczeństwom pierwotnym, jej narodziny łączą się z powstaniem organizacji państwowych i działającego na ich rzecz aparatu administracyjnego. Patologia ta stanowiła problem od czasów starożytności[25]. W kontekście kondycji moralnej społeczeństwa pisali już o niej Platon i Arystoteles, problem ten był poruszany także przez Monteskiusza[26]. Korupcja nie zależy od szerokości geograficznej i nie jest, jak jeszcze niedawno uważano, zjawiskiem typowym dla państw rozwijających się. Występuje bowiem wszędzie, różny jest jedynie jej zakres[27]. Państwa, w których ma charakter instytucjonalny lub systemowy, są określane jako kleptokracje, miękkie państwa (*soft state*), państwa łupieżcze (*predatory state*)[28]. Na jej powszechność wskazuje także E. Łętowska, uznając, że jest to zjawisko uniwersalne w czasie i przestrzeni[29].

Z powszechnością wiąże się inna cecha, określana jako ponadkulturowość. Korup-

[22] A. Kojder: *Przestępczość i korupcja*, op. cit., s. 152.
[23] Tamże.
[24] E. Hankiss: *Pułapki społeczne*, op. cit., s. 56.
[25] Por. m.in. S. H. Alatas: *Coruption: It's Nature, Lauses and Functions*, Aldershot, Avebury, 1990. Autor przedstawia problem korupcji w starożytnej Grecji i Rzymie (s. 13-40) oraz starożytnych Chinach (s. 40-69). Na temat korupcji w starożytnej Grecji zob. również R. Kulesza: *Zjawisko korupcji w Atenach w V-IV w. p.n.e.,* Warszawa 1994. Problem korupcji w aspekcie historycznym został poruszony również w C. J. Fridrich: *Corruption Concepts in Historical Perspective* [w:] *Political corruption: a handbook,* A. J. Heidenheimer, M. Johnston, V. T. Le Vine (ed.), Transaction Publishers, New Brunswick 1999, s.15-25.
[26] A. Kamiński, B. Kamiński: *Korupcja rządów*, op. cit., s. 23.
[27] W. Fehler: *Kraje Unii Europejskiej w walce z korupcją*, „Przegląd Europejski" nr 1/2002.
[28] J. Kochanowicz: *Miękkie państwo*, „Res Publica" nr 7-8/1994, s. 27-31; P. Koryś: *Korupcja w świecie polityki* [w:] *Oblicza korupcji*, op. cit. s. 87 i n.
[29] E. Łętowska: *Dobro wspólne – władza – korupcja* [w:] *Dobro wspólne, władza, korupcja: konflikt interesów w życiu publicznym*, red. E. Popławska, Instytut Spraw Publicznych 1997, s. 14.

cja jest tym rodzajem patologii społecznej i instytucjonalnej, której ważnymi właściwościami są internacjonalizacja, przekraczanie granic kulturowych, ideologicznych i państwowych oraz rozbudowywanie obszarów oddziaływania[30]. Uznawaniu ponadkulturowości sprzeciwia się A. Dylus, która uważa, że to kultura społeczna determinuje poziom korupcji w danym kraju[31]. Biorąc powyższe pod uwagę, za jedną z cech podstawowych należałoby przyjąć powszechność, choć o różnym stopniu nasilenia, zaś ponadkulturowości nie można traktować jako cechę definicyjną. Bezsprzecznie, jedną z podstawowych determinant jest kultura społeczna danego kraju, w tym prawna. Pogląd ten zdaje się nie mieć przeciwników. Wydaje się zatem, że korupcja jest zjawiskiem powszechnym, ale nie ponadkulturowym. Z socjologicznego punktu widzenia „rozwija się" i stabilizuje jako produkt uboczny wadliwego funkcjonowania podstawowych struktur społecznych[32]. Właściwe byłoby więc przyjęcie odwrotnego twierdzenia: że korupcja jest zdeterminowana kulturowo.

Drugą z wymienionych przez A. Kojdera cech korupcji jest entropia, będąca miarą nieokreśloności, chaotyczności oraz stopnia nieuporządkowania[33]. Uznaje on, że korupcja rozpowszechnia się na podobieństwo tkanki nowotworowej na dziedziny wcześniej niezainfekowane[34]. Do porównań medycznych odwołuje się również E. Hankiss, który przyjmuje, że jest to choroba społeczna[35], zjawisko patologiczne i szkodliwe. Jako pasożyt żeruje nie tylko na słabych i chorych tkankach praktyki społecznej, ale także na zdrowych[36]. Korupcja charakteryzuje się więc chaotycznością występowania. W ten sposób autor nawiązuje do teorii systemów, gdzie społeczna entropia jest miarą naturalnych zniszczeń w systemie społecznym. Społeczeństwo znaczną część energii pożytkuje na przeciwdziałanie entropii przez edukację czy wprowadzenie odpowiednich rozwiązań prawnych. Entropia łączy się ze wspomnianym już wcześniej atrybutem, którym jest powszechność. Korupcja, nacechowana dużym poziomem nieuporządkowania, nie tylko nie zna granic czasowych i terytorialnych, ale również pojawia się w tych elementach systemów społecznych, w jakich dotychczas nie występowała, wbrew przyjętym schematom. Stąd można ją określić jako zjawisko zmienne, dynamiczne oraz w znacznym stopniu nieprzewidywalne.

Interakcyjny charakter korupcji bywa nazywany również „transakcyjnością". Określenie to jest częściej używane w literaturze obcej i wydaje się bardziej precyzyjne, z tego też względu będę się nim

[30] M. Jarosz: *Władza, przywilej, korupcja*, Warszawa 2004, s. 202.
[31] A. Dylus: *Kulturowe uwarunkowania korupcji. Doświadczenia Polski* [w:] *Korupcja*: *oblicza*, *uwarunkowania*, *przeciwdziałanie*, red. A. Dylus, A. Rudkowski, M. Zaborowski, Wrocław 2006, s. 325.
[32] Tamże.
[33] W. Kopaliński: *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych*, Warszawa 2003.
[34] A. Kojder: *Przestępczość i korupcja*, op. cit., s. 154.
[35] E. Hankiss: *Pułapki społeczne*, op. cit., s. 54 i 94.
[36] Tamże, s. 83.

posługiwała. Odnosi się ono do rozumienia czynu korupcyjnego jako transakcji (kontraktu), łączy się także z inną wskazywaną przez A. Kojdera cechą, jaką jest rynkowość. Z punktu widzenia ekonomii natura kontraktu korupcyjnego jest taka jak każdego innego kontraktu, zatem obie cechy będą omawiane łącznie.

Korupcja jest formą transakcji, w której występują zawsze „dawcy" zasobów publicznych oraz ich „biorcy", zwani czasem „zaborcami". Kieruje nimi chęć zmaksymalizowania osobistych korzyści i wspólne dążenie do zminimalizowania ryzyka. Transakcja jest obopólnie korzystna dla zaangażowanych w nią stron. Jej wartością jest to, co strony dzięki niej uzyskują, zaś kosztem – zagrożenie karą. Zysk z korupcyjnych transakcji jest równy uzyskanej korzyści pomniejszonej o poniesione koszty. Po stronie „dawcy" kosztem jest podejmowane ryzyko, na które się naraża, jeśli jego nielegalne działanie zostanie ujawnione. Częstość korupcyjnych interakcji jest tym większa, im bardziej oczekiwana wartość transakcji (korzyści) przewyższa jej spodziewane koszty[37]. Stabilizacja korupcyjnych powiązań i układów w skali ogólnospołecznej następuje wtedy, gdy „dawcy" i „biorcy" uzyskują duże zyski za wzajemnie świadczone nielegalnie usługi i mają poczucie niewielkiego obopólnego ryzyka (kosztów własnych). Korupcyjne transakcje mogą mieć charakter okazjonalny lub ciągły. Rynek świadczeń korupcyjnych działa według praw podaży i popytu. Cena korupcyjnych transakcji stanowi wypadkową tych dwu wskaźników na zawłaszczone dobra i usługi, które można uzyskać w sposób nielegalny[38]. Im większy popyt na określony rodzaj zasobów publicznych, tym wzrasta cena. Brak popytu obniża cenę usług korupcyjnych i w przypadku istnienia ryzyka może uczynić kontrakt korupcyjny nieopłacalnym[39].

Autorami pierwszych analiz kontraktu jako korupcyjnej relacji między zwierzchnikiem, podwładnym i agentem byli S. Rose-Ackerman i E. Banfield[40]. Warto przedstawić podstawowe elementy teorii tego zjawiska, opierając się na poglądach S. Rose-Ackerman. Kontrahent chce zawrzeć kontrakt ze zwierzchnikiem, w imieniu którego występuje podwładny (agent), warunki umowy są jednak przez kontrahenta z jakichś względów niemożliwe do zaakceptowania. Podwładny, działając w imieniu zwierzchnika ma władzę dyskrecjonalną, pozwalającą na podjęcie decyzji korzystnej dla kontrahenta. Podwładny, w zamian za uzyskane lub obiecane korzyści, przedkłada interesy kontrahenta ponad

---

[37] A. Kojder: *Strategie przeciwdziałania korupcji,* op. cit., s. 48.

[38] ibidem.

[39] Szerzej na temat korupcji jako kontraktu: A. Kojder: *Godność i siła prawa,* Warszawa 2001, ss. 367-372; M. Tymiński: *Korupcja jako kontrakt,* [w:] *Oblicza korupcji,* op. cit., s. 97-106

[40] Na temat korupcji jako kontraktu zob.: S. Rose-Ackerman: *The economics of corruption*, "Journal of Public Economics" nr 4/1975; E. Banfield: *Corruption as a featureof govermental organisation,* "Journal of Law and Economics", vol. XVIII 1975; R. Klitgaard: *Controlling Corruption*, University of California Press, Berkeley 1988; A. Shleifer, R. W. Vishny: *Corruption*, "The Quarterrly Journal Economics", August 1993; D. Gambetta: Corrupction: *An Analytica* [in:] S. Kotkin, A. Sajo (ed.) *Political Corruption of Transition: A Sceptic'c Handbook*, Central European University Press, Budapest 2002.

swoje zobowiązanie wobec zwierzchnika, zawierając bez jego wiedzy i zgody kontrakt naruszający jego interes. Korupcję można zatem rozumieć jako formę wymiany towarzyszącą temu kontraktowi.

Z kolei K. Tarchalski uważa, że korupcja nie musi zakładać interakcji z osobami trzecimi, gdyż możliwe jest dopuszczenie się czynu korupcyjnego bez porozumienia z innymi[41]. Pogląd ten wydaje się jednak odosobniony, jako że jest wynikiem bardzo szerokiego ujmowania zjawiska korupcji. Autor uznaje, że korupcja nie ma charakteru interaktywnego, a jako przykłady podaje „oszczędzanie się", zaniedbywanie obowiązków czy niewłaściwe wykorzystywanie własności[42].

Za istotną cechę korupcji K. Tarchalski uznaje niejawność lub tajność wymiany świadczeń. Pisze, że jeśli działalność członka danej społeczności podzielimy na dwa obszary: aktywności publicznej (np. politycznej, administracyjnej) oraz prywatnej (np. ekonomicznej, socjalnej), to każdą niejawną wymianę między tymi obszarami można określić mianem korupcji[43]. Wydaje się, że cecha ta nie powinna być traktowana jako definicyjna, ponieważ stopień tajności transakcji korupcyjnej jest odwrotnie proporcjonalny do poziomu korupcji w danym systemie prawnym. Korupcja praktycznie nigdy nie ma charakteru jawnego, ale zapewnienie jej tajności schodzi na dalszy plan tam, gdzie ma ona charakter powszechny. Przykładowo, w kleptokracji tajność nie może być traktowana jako istotna cecha korupcji, bowiem, jak pisze J. Kochanowicz, mamy tu do czynienia ze świadomym traktowaniem aparatu państwowego własnego kraju jak terytorium okupowanego. Jedynym celem urzędniczo-wojskowych klik jest własne wzbogacenie[44].

Przyjęty przez A. Kojdera katalog znamion korupcji należy rozbudować o naruszenie zaufania. Korupcja jest przestępstwem władzy, a dokładniej – osób zaufania publicznego[45]. Może pojawić się tylko tam, gdzie jest miejsce na zaufanie i lojalność[46]. Akt korupcyjny, którego dopuszcza się funkcjonariusz publiczny, skutkuje lub potencjalnie może skutkować podważeniem zaufania do instytucji państwa. Szerzej, korupcja jest nie tylko zawiedzeniem zaufania publicznego w konkretnym przypadku, ale także stworzeniem zagrożenia dla zaufania publicznego w ogólności[47]. Stanowisko to potwierdza P. Dębiński, uznając, że korupcja ujęta w kategoriach moralnych to przede wszystkim zdrada, czyli nadużycie zaufania. Zdaniem autora, aby zdrada przyjęła formę korupcji, konieczna jest trzecia postać (poza zdradzającym i zdradzonym), czyli zlecenio-

[41] K. Tarchalski: *Korupcja i przywilej*, op. cit., s. 9.
[42] Tamże, s. 9-10.
[43] Jw., s. 9.
[44] J. Kochanowicz: *Miękkie państwo*, op. cit., s. 28.
[45] J. Kurczewski: *Czy możliwa jest socjologia korupcji* [w:] *Korupcja w życiu społecznym*, red. J. Kurczewski, B. Łaciak, Warszawa 2000, s. 164.
[46] P. Dębiński: *Korupcja jako syndrom schorzenia systemu* [w:] *Korupcja. Oblicza, uwarunkowania*, op. cit., s.121.
[47] J. Kurczewski: *Czy możliwa jest socjologia korupcji*, op. cit., s. 162.

dawca, który z aktu korupcyjnego czerpie korzyści[48]. Akt korupcyjny podważa zaufanie do państwa, zarówno w wymiarze indywidualnym, jak i generalnym. Cecha ta wydaje się istotna dla późniejszych rozważań nad administracyjnoprawnymi aspektami tego zjawiska.

Podsumowując, za cechy podstawowe zjawiska korupcji trzeba uznać powszechność, entropię oraz transakcyjność, zaś czyn korupcyjny zawsze traktować jako nadużycie zaufania.

Nauki prawne o korupcji

W tej dziedzinie nauk korupcja jest traktowana zarówno jako pojęcie prawne, jak i narzędzie, interesuje się nią także prawo karne. Przepisy Kodeksu karnego oraz Prawnokarnej konwencji o korupcji[49] typizują czyny korupcyjne podlegające kryminalizacji, nie zawierają jednak definicji legalnej. Kodeks karny jest podstawowym aktem prawnym, na podstawie którego zwalcza się przestępczość korupcyjną. Przepisy penalizujące znajdują się w rozdziale XXIX, zatytułowanym „Przestępstwa przeciwko działalności instytucji państwowych oraz samorządu terytorialnego". Wyróżniono tu podstawowe typy korupcji: przyjęcie łapówki, nazywane sprzedajnością urzędniczą lub łapownictwem biernym (art. 228 § 1-5 k.k.); opłata protekcyjna, określana jako handel wpływami (art. 230 oraz art. 230a k.k.); nadużycie służbowe (art. 231 § 1-4 k.k.). Poddane penalizacji jest także poświadczenie nieprawdy (art. 271 § 3 k.k.), nadużycie zaufania (art. 296 § 2 k.k.), czerpanie korzyści z prania brudnych pieniędzy (art. 299 § 6 k.k.), udaremnianie lub utrudnianie przetargu publicznego (art. 305 § 1 k.k.)[50]. Rozszerzając pole kryminalizacji, ustawodawca odniósł się również do korupcji w sporcie profesjonalnym (art. 296 k.k.), wyborczej (art. 250a k.k.) oraz w sektorze prywatnym (art. 296a k.k.) .

Nauka prawa karnego zmierza do opisu czynów korupcyjnych stanowiących przestępstwa uregulowane w Kodeksie karnym, nie podejmuje jednak prób zdefiniowania pojęcia korupcji[51]. Bezsprzecz-

---

[48] P. Dębiński: *Korupcja jako syndrom schorzenia systemu*, op. cit., s.121-122.

[49] *Prawnokarna konwencja o korupcji*, sporządzona w Strasburgu 27.01.1999 r. (DzU 2005 nr 29 poz. 249).

[50] Z. Rau: *Przestępczość zorganizowana*, op. cit., s. 272.

[51] Por. A. Spotowski: *Przestępstwa służbowe (nadużycie władzy i łapownictwo) w nowym kodeksie karnym*, Wydawnictwo Prawnicze 1972; P. Palka, M. Reut: *Korupcja w nowym kodeksie karnym*, Zakamycze 1999; Z. Rau: *Przestępczość zorganizowana w Polsce*, op. cit.; W. Jasiński: *Nowe rozwiązania kodeksu karnego przeciw korupcji*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego" nr 11/2003; J. Skorupka: *Podstawy karania korupcji w kodeksie karnym de lege lata i de lege ferenda (wybrane zagadnienia)*, „Państwo i Prawo" nr 12/2003; B. Mik: *Nowela antykorupcyjna z dnia 13 czerwca 2003 r.*, Warszawa 2003; J. Bojarski, T. Oczkowski: *Penalizacja korupcji gospodarczej w polskim prawie karnym*, „Prokuratura i Prawo" nr 4/2004; R. A. Stefański: *Przestępstwo korupcji w sporcie profesjonalnym (art. 296b)*, „Prokuratura i Prawo" nr 2/2004; J. Skorupka: *Przestępstwo korupcji wyborczej z art. 250(a) k.k.*, „Palestra" nr 11-12/2006; C. Nowak: *Korupcja w polskim prawie karnym na tle uregulowań międzynarodowych*, Warszawa 2008. Wyjątek w tym zakresie stanowi W. Wróbel (W. Wróbel: *Prawnokarne regulacje przeciwdziałania zjawiskom korupcji w administracji publicznej* [w:] *Unormowania antykorupcyjne w administracji publicznej*, red. M. Stec, K. Bandarzewski, Warszawa 2009, s. 279). Przyjmuje on na potrzeby opracowania definicję korupcji politycznej, uznając, że jest to sposób postępowania funkcjonariusza publicznego, który narusza obowiązki wynikające ze stanowiska, funkcji lub urzędu w celu osiągnięcia korzyści materialnych, osobistych (rodzinnych, erotycznych, klikowych, partyjnych) lub związanych z pozycją społeczną.

nie, wymienione przestępstwa urzędnicze powinny mieścić się w definicji korupcji w sektorze publicznym, lecz nie wyczerpują jej zakresu przedmiotowego. Dorobek nauk prawnokarnych może być więc wykorzystywany jedynie pośrednio do celu badawczego sformułowanego na wstępie tego artykułu. Trzeba pamiętać, że pojęcia korupcji nie można utożsamiać ze spenalizowanymi w prawie karnym czynami korupcyjnymi, bowiem samo zjawisko ma znacznie szerszy charakter.

Do polskiego porządku prawnego pojęcie korupcji wprowadziła międzynarodowa Cywilnoprawna konwencja o korupcji[52]. Zgodnie z zawartą w niej definicją legalną, korupcja to żądanie, proponowanie, wręczanie lub przyjmowanie bezpośrednio lub pośrednio łapówki lub jakiejkolwiek innej nienależnej korzyści lub jej obietnicy, które wypacza prawidłowe wykonywanie jakiegokolwiek obowiązku lub zachowanie wymagane od osoby otrzymującej łapówkę, nienależną korzyść lub jej obietnicę (art. 2).

Kolejną definicję w polskim prawie wprowadziła ustawa o CBA[53], wedle której jest to czyn:

- polegający na obiecywaniu, proponowaniu lub wręczaniu przez jakąkolwiek osobę, bezpośrednio lub pośrednio, jakichkolwiek nienależnych korzyści osobie pełniącej funkcję publiczną dla niej samej lub dla jakiejkolwiek innej osoby, w zamian za działanie lub zaniechanie działania w wykonywaniu jej funkcji;
- polegający na żądaniu lub przyjmowaniu przez osobę pełniącą funkcję publiczną bezpośrednio, lub pośrednio, jakichkolwiek nienależnych korzyści, dla niej samej lub dla jakiejkolwiek innej osoby, lub przyjmowaniu propozycji lub obietnicy takich korzyści, w zamian za działanie lub zaniechanie działania w wykonywaniu jej funkcji;
- popełniany w toku działalności gospodarczej, obejmującej realizację zobowiązań względem władzy (instytucji) publicznej, polegający na obiecywaniu, proponowaniu lub wręczaniu, bezpośrednio lub pośrednio, osobie kierującej jednostką niezaliczaną do sektora finansów publicznych lub pracującej w jakimkolwiek charakterze na rzecz takiej jednostki, jakichkolwiek nienależnych korzyści, dla niej samej lub na rzecz jakiejkolwiek innej osoby, w zamian za działanie lub zaniechanie działania, które narusza jej obowiązki i stanowi społecznie szkodliwe odwzajemnienie;
- popełniany w toku działalności gospodarczej obejmującej realizację zobowiązań względem władzy (instytucji) publicznej, polegający na żądaniu lub przyjmowaniu bezpośrednio lub pośrednio przez osobę kierującą jednostką niezaliczaną do sektora finansów publicznych lub pracującą w jakimkolwiek charakterze na rzecz takiej jednostki, jakichkolwiek nienależnych korzyści lub przyjmowaniu propozycji lub obietnicy takich korzyści dla niej samej lub dla jakiejkolwiek innej osoby, w zamian za działanie lub zaniechanie działa-

[52] *Cywilnoprawna konwencja o korupcji*, sporządzona w Strasburgu 4.11.1999 r. (DzU 2004 r., nr 244, poz. 2443).

[53] Art. 3a ustawy z 9.06.2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (DzU 2006 r., nr 104, poz. 708 ze zm.).

nia, które narusza jej obowiązki i stanowi społecznie szkodliwe odwzajemnienie.

Korupcja, a przede wszystkim przeciwdziałanie jej, leży w sferze zainteresowania nauk prawnoadministracyjnych, pojęcie to nie jest jednak przedmiotem dociekań badawczych. B. Kudrycka pisze, że termin korupcja nie jest głęboko zakorzeniony w języku polskim i w zasadzie rozumiany jest jako sprzedajność, czyli łapownictwo bierne, polegające na przyjęciu korzyści majątkowej lub osobistej w związku z pełnieniem funkcji publicznej[54]. Na potrzeby swoich rozważań autorka przyjmuje szersze rozumienie tej patologii. Uznaje, że jest to taki sposób postępowania funkcjonariusza publicznego, który narusza obowiązki wynikające ze stanowiska, funkcji lub urzędu w celu osiągnięcia korzyści materialnych, osobistych (rodzinnych, erotycznych, klikowych, partyjnych) lub związanych z pozycją społeczną[55]. M. Kulesza i M. Niziołek, podejmując omawianą problematykę, ograniczają się wyłącznie do prezentacji dorobku doktryny oraz definicji legalnych zawartych w konwencjach międzynarodowych oraz ustawie o CBA, bez wyraźnego opowiedzenia się za którąś z nich[56].

Na wieloaspektowość korupcji wskazuje E. Łętowska, podkreślając, że mamy do czynienia ze zjawiskiem o wyjątkowo szerokich, a przez to rozmytych konturach. „Twarde jądro problemu" jest otoczone bardzo szerokim pasmem zjawisk odczuwanych trochę intuicyjnie, kiedy to zachodzi korupcyjne, lecz niekarane nadużycie władzy, a także tych, kiedy „coś jest nie w porządku" z wykorzystaniem władzy, nie jest to jednak pewne, czy jest to jeszcze (już) korupcja, czy też nie[57]. E. Łętowska pojęcie korupcji wiąże z naruszeniem przez czyn korupcyjny interesu publicznego.

Na powyższych poglądach E. Łętowskiej opiera się A. Koniuszewska; autorka nie używa pojęcia korupcja, lecz nadużycie władzy. Obejmuje ono mające charakter korupcyjny takie zjawiska, jak nepotyzm, faworyzm, kumoterstwo czy zachowania stanowiące naruszenie procedur administracyjnych[58].

W inny sposób pojęcie korupcji definiuje R. Gałęski. Podobnie jak E. Łętowska, łączy je z interesem publicznym, przyjmując, że korupcją w rozumieniu nauki administracji będzie zachowanie funkcjonariusza administracji publicznej naruszające interes publiczny. Cechą charakterystyczną, która wyróżnia ją spośród innych zjawisk nieprawidłowych, czyli spełniających w znaczeniu ujemnym jakąś wartość, jest pogwałcenie norm etyki zawodowej w celu osiągnięcia egoistycznych korzyści lub co najmniej stworzenia w ten sposób pozorów „kupczenia władzy"[59].

---

[54] B. Kudrycka: *Przeciwdziałanie korupcji. Dobro wspólne*, op. cit., s. 76.
[55] Tamże.
[56] M. Kulesza, M. Niziołek: *Etyka służby publicznej*, op. cit., 218-222.
[57] E. Łętowska: *Dobro wspólne – władza – korupcja* [w:] *Dobro wspólne*, op. cit., s. 8.
[58] E. Koniuszewska: *Środki prawne ograniczające nadużycia władzy w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2009, s. 24.
[59] R. Gałęski: *Wpływ zachowań korupcyjnych na prawidłowość aktu administracyjnego*, „Samorząd Terytorialny" nr 7-8/2000, s. 81.

Pojęcie korupcji w nauce prawa administracyjnego

Po przedstawieniu poglądów doktryny spróbuję zdefiniować pojęcie korupcji na potrzeby nauki prawa administracyjnego, przyjmując dwa założenia o charakterze porządkującym. Po pierwsze, trudności istniejące na gruncie innych nauk społecznych odnoszą się w pełni do rozważań nad administracyjnoprawną definicją korupcji. Podejmę zatem próbę wyodrębnienia kilku istotnych na gruncie nauki prawa administracyjnego cech, rezygnując ze ścisłego zdefiniowania tego pojęcia. Po drugie, rolą prawa administracyjnego nie jest wyłącznie sankcjonowanie czynów korupcyjnych, ale również efektywne im przeciwdziałanie przez ustawodawstwo, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w definicji.

W wielu zaprezentowanych definicjach korupcja jest traktowana jako działanie na rzecz interesu prywatnego, sprzeczne z interesem instytucji, której funkcjonariusz dopuszcza się takiego czynu. Zawsze więc korupcja następuje wówczas, gdy są łamane określone reguły nakazujące działanie na rzecz dobra instytucji, którą funkcjonariusz reprezentuje. Motywatorem dla osoby dopuszczającej się czynu korupcyjnego jest uzyskanie bogactwa, władzy lub statusu dla siebie bądź osób (podmiotów) trzecich. Należy zatem przyjąć, że w nauce prawa administracyjnego czyn korupcyjny to przede wszystkim działanie lub zaniechanie podejmowane przez funkcjonariusza publicznego w interesie prywatnym, stojącym w sprzeczności z interesem publicznym, do realizacji którego został powołany. Inaczej niż w prawie karnym, mniej istotne wydają się motywy wskazanego czynu, jak i uzyskane w związku z tym korzyści. Od kwestii tych nie można jednak abstrahować.

Administracja publiczna wyróżnia się tym, że jest sprawowana przez państwo lub wyodrębnione podmioty działające z jego upoważnienia i realizuje dobro wspólne, czyli interes publiczny po to, aby przynieść korzyść ogółowi (wspólnocie, państwu) albo też dba o interes indywidualny, reprezentując interes całego społeczeństwa lub wspólnoty, bądź ze względu na wyznawane powszechnie wartości[60]. Niezależnie od przyjmowanych przez różnych autorów definicji administracji publicznej, w literaturze przedmiotu panuje zgoda co do tego, że celem działania współczesnej administracji jest realizacja dobra wspólnego jako misji publicznej, określanej również jako interes publiczny[61]. Przyjmując więc za podstawę do dalszych rozważań

[60] J. Zimmermann: *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008, s. 26.

[61] Doktryna prawa administracyjnego, formułując definicję administracji publicznej i określając jej cel działania (element wartościujący), posługują się takimi pojęciami, jak dobro wspólne, dobro wspólne jako misja publiczna, dobro publiczne oraz interes publiczny. Część doktryny pojęcie interesu publicznego i dobra wspólnego traktuje jako synonimy, część zaś wskazuje na odmienne ich rozumienie. W artykule tym zrezygnowałam z opowiadania się za jedną z koncepcji, pojęć tych używam zamiennie. Ze względu również na ograniczone ramy tego opracowania nie podjęłam choćby ogólnych rozważań nad problematyką interesu publicznego (dobra wspólnego) i jego znaczenia dla definicji administracji publicznej. Na ten temat zob. m.in.: Z. Duniewska, R. Hauser, M. Jaśkowska, M. Matczak, Z. Niewiadomski, A. Wróbel: *System prawa administracyjnego*, op. cit.; A. Duda: *Interes prawny w polskim prawie administracyjnym*, War-

twierdzenie Z. Niewiadomskiego, że dobro wspólne i misja publiczna stają się centralnym punktem odniesienia w badaniach nad zjawiskiem administracji publicznej, w relacji do nich zjawisko korupcji będzie opisywane[62].

Podstawowym zadaniem administracji publicznej działającej przez swoich funkcjonariuszy powinna być realizacja tego interesu. W konkretnej sytuacji, gdy funkcjonariusz publiczny[63] dopuszcza się czynu korupcyjnego zamiast realizować interes publiczny, podejmuje on działanie kierując się interesem prywatnym, mając na względzie realne lub potencjalne korzyści o charakterze osobistym lub grupowym. Czyn korupcyjny traktować należy jako formę naruszenia zaufania do państwa i jego instytucji. Korupcja jest przestępstwem władzy, a dokładnie przestępstwem osób zaufania publicznego, polegającym na podważeniu tego zaufania w społeczeństwie. Ofiarą korupcji jest człowiek, który ma prawo do dobrego państwa, do cieszącego się zaufaniem porządku publicznego[64]. Dzieje się tak, ponieważ dla osób trzecich, niezaangażowanych w czyn korupcyjny, działania funkcjonariusza mogą być traktowane jako forma realizacji interesu publicznego, dając podstawę do oceny państwa i jego instytucji, podważając ich wiarygodność. Naruszenie zaufania następuje w skali indywidualnej i zbiorowej. Odnosi się do relacji między administracją publiczną a jej pracownikiem, w układzie zbiorowym zaś wiąże się z oceną administracji publicznej przez obywatela nie tylko w tym indywidualnym przypadku, ale może stanowić podstawę szerszej oceny władz publicznych. Korupcja godzi w autorytet państwa, zmniejsza zainteresowanie uczestniczeniem w życiu społecznym, zatem przeciwdziałanie jej jest ważne dla każdej demokratycznej władzy. Szczególnie zaś istotne w krajach postkomunistycznych, gdzie poziom partycypacji w życiu społecznym jest nadal niezadowalający.

Za podstawową cechę korupcji na gruncie nauki prawa administracyjnego należy więc uznać sprzeczność z interesem publicznym działań o charakterze korupcyjnym. Rezygnując z rozważań na pozio-

szawa 2008; H. Izdebski, M. Kulesza: *Administracja publiczna. Zagadnienia ogólne*, Warszawa 2004; I. Lipowicz: *Dylematy zmiany siatki pojęciowej w nauce prawa administracyjnego* [w:] *Koncepcja systemu prawa administracyjnego. Zjazd katedr prawa i postępowania administracyjnego*, Zakopane 24-27.09. 2006 r., red. J. Zimmermann, Kraków 2004; J. Lang: *Pojęcie interesu w prawie administracyjnym*, Acta Universitatis Wratislaviensis nr 2018, Wrocław 1997; M. Modliński: *Pojęcie interesu publicznego w prawie administracyjnym*, Warszawa 1932; Z. Niewiadomski, Z. Cieślak, I. Lipowicz, G. Szpor: *Prawo administracyjne*, red. Z. Niewiadomski, Warszawa 2009; M. Stahl: *Dobro wspólne w prawie administracyjnym* [w:] J. Boć, A. Chajbowicz: *Nowe problemy badawcze w teorii prawa administracyjnego*, Wrocław 2009; M. Wyrzykowski: *Pojęcie interesu społecznego w prawie administracyjnym*, Warszawa 1986; J. Zimmermann: *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008.

[62] Z. Duniewska, R. Hauser, M. Jaśkowska, M. Matczak, Z. Niewiadomski, A. Wróbel: *System prawa administracyjnego*, op. cit., s. 16.

[63] Pojęcie funkcjonariusza publicznego należy rozumieć w taki sposób, jak ujmuje to art. 115 §13 ustawy z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (DzU 1997 r., nr 88, poz. 553 ze zm.); niewłaściwe wydaje się tworzenie odrębnej definicji na potrzeby podejmowanej problematyki.

[64] *Korupcja w życiu społecznym*, red. J. Kurczewski, B. Łaciak, Warszawa 2000, s. 164.

mie indywidualnym, gdzie korupcja oznacza czyn określonej osoby w określonym czasie, i dokonując pewnego uogólnienia, można przyjąć, że korupcja narusza interes publiczny. Nie każde jednak działanie sprzeczne z nim powinno być traktowane jako korupcja, gdyż w ten sposób pojęcie to zostałoby zdefiniowane zbyt szeroko i na przykład nieprawidłowe wykonywanie czynności służbowych mogłoby zostać tak określone. Trzeba wziąć pod uwagę, że korupcja ma charakter interakcyjny, wobec czego za czyn korupcyjny należy uznać działanie funkcjonariusza publicznego sprzeczne z interesem publicznym, w wyniku którego otrzymał on lub mógł otrzymać realne lub potencjalne korzyści o charakterze osobistym lub grupowym od osoby trzeciej. Osoba zleceniodawcy i jego rola w czynie korupcyjnym z punktu widzenia prawa administracyjnego jest mało istotna. Ważne jest jednak to, że ogranicza pojęcie korupcji wyłącznie do czynów leżących poza sferą nienależytego wykonywania misji publicznej przez funkcjonariusza publicznego, wynikających z jego negatywnego stosunku do wykonywania obowiązków służbowych. Przyjąć więc należy, że czyn korupcyjny może zaistnieć wyłącznie w interakcji z osobą trzecią, nawet jeżeli przewidywana korzyść ma charakter potencjalny.

Kolejną kwestią do rozważenia jest to, czy czyn korupcyjny stojący w sprzeczności z interesem publicznym musi również naruszać obowiązujący porządek prawny. Odpowiedź nie wydaje się jednoznaczna, wziąwszy pod uwagę dwa rodzaje sytuacji. Pierwszą – gdy czyn korupcyjny narusza określony przepis prawa, jako że jest sprzeczny z interesem publicznym. W tym wypadku ocena określonego typu zachowania i jego negatywnego wpływu na dobro wspólne skutkowała wprowadzeniem do porządku prawnego zakazu lub ograniczenia. Druga sytuacja ma miejsce wówczas, gdy czyn korupcyjny narusza interes publiczny (dobro wspólne) przy braku normy prawnej zakazującej wprost określonego zachowania. W tym wypadku wydaje się, że czyn korupcyjny sprzeczny z interesem publicznym musi choćby pośrednio naruszać porządek prawny. Jest tak, ponieważ pojęcie dobra wspólnego sygnalizuje istnienie skonkretyzowanych wartości i celów w obowiązujących regulacjach prawnych[65]. Zatem uzasadnione wydaje się twierdzenie, że czyn sprzeczny z interesem publicznym narusza prawo w sposób pośredni.

Istotnym elementem definicji korupcji w sektorze publicznym jest wskazanie podmiotu dopuszczającego się czynu korupcyjnego. Jest to osoba zaliczana przez prawo danego państwa do osób wykonujących oficjalne zadania, określana jako urzędnik, funkcjonariusz publiczny czy osoba pełniąca funkcję publiczną[66]. Dalej będę używała nazwy funkcjonariusz publiczny, bowiem pojęcie to obejmuje zarówno urzędników administracji publicznej, jak i osoby pełniące funkcje publiczne w innych formach niż na podstawie stosunku pracy lub służby.

[65] Z. Niewiadomski, Z. Cieślak, I. Lipowicz, G. Szpor: *Prawo administracyjne*, op. cit., s. 57.
[66] O. Górniok: *Próba zdefiniowania pojęcia korupcji. Zagrożenia korupcją w świetle badań kontrolnych NIK*, Warszawa 2000, pkt 22.

Przejdę teraz do rozważań nad tym, jak zjawisko korupcji (w ujęciu teoretycznym) wpływa na charakter administracji publicznej. Jeżeli przyjąć, że jest ona funkcją państwa polegającą na bezpośrednim i nieprzerwanym realizowaniu dobra wspólnego, to jaki charakter ma administracja, w której korupcja jest powszechna? Wydaje się, że czyn korupcyjny z aksjologicznego punktu widzenia narusza leżące u podstaw administracji wartości, stanowiąc ich zaprzeczenie. Niezależnie więc od stopnia upowszechnienia korupcji, wpływa ona negatywnie na realizację wartości, do urzeczywistnienia których administracja jest powołana. Jeśli jednak poziom korupcji wzrasta i zjawisko to staje się powszechne, to czy administracja publiczna nie traci charakteru publicznego? Moim zdaniem, zależy to od znaczenia elementu wartościującego w definicji administracji publicznej. Biorąc pod uwagę poglądy doktryny, trzeba przyjąć, że jest to element definicyjny o charakterze podstawowym. Administracja, w której korupcja staje się zjawiskiem powszechnym, może być traktowana jako organizacja niespełniająca wszystkich elementów ją charakteryzujących[67].

Reasumując trzeba stwierdzić, że zarówno pojęcie korupcji, jak i administracji publicznej jest trudne do zdefiniowania oraz zmienne w czasie. Na gruncie prawa administracyjnego korupcję należy traktować jako czyn będący działaniem lub zaniechaniem:
- funkcjonariusza publicznego;
- podejmowanym w celu realizacji interesu prywatnego sprzecznego z dobrem wspólnym (interesem publicznym);
- naruszającym choćby pośrednio porządek prawny;
- w wyniku którego funkcjonariusz publiczny otrzymał lub mógł otrzymać realne bądź potencjalne korzyści osobiste lub grupowe od osoby trzeciej.

Wskazane powyżej cechy korupcji mogą być wykorzystane do interpretacji prawa, jak również w przyszłości do sformułowania definicji tego zjawiska w jego przepisach. Będzie to miało istotne znaczenie w przypadku podjęcia prac nad kodeksem antykorupcyjnym, w którym powinna znaleźć się taka definicja.

Rozważań nad istotą zjawiska korupcji nie można pozostawiać tylko socjologom czy politologom, zaś w naukach prawnych problem ten nie może być wyłącznie przedmiotem regulacji prawa karnego. Zwalczanie i przeciwdziałanie korupcji jest istotnym zadaniem prawa administracyjnego, a przepisy powinny zmierzać nie tyle do karania, ile do przeciwdziałania tej patologii. Podejmowanie koniecznych działań zapobiegawczych jest warunkiem nieodzownym funkcjonowania nowoczesnej administracji publicznej w demokratycznym państwie. Korupcja bowiem obniża zaufanie społeczne do państwa, czyniąc z administracji publicznej organizację fasadową, która zagubiła wartości stanowiące o jej powołaniu.

dr **AGNIESZKA PISKORZ-RYŃ**,
Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego

[67] K. Sobczak: *Administracja publiczna. Problemy węzłowe*, Warszawa 1993, s. 7-8.

Problemy definicyjne i ich konsekwencje

Usługa publiczna w transporcie

Pojęcie usług publicznych w transporcie pojawia się w art. 93 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, stanowiącym, że zgodna z traktatami jest pomoc, która odpowiada potrzebom koordynacji transportu lub stanowi zwrot za wykonanie pewnych świadczeń nierozerwalnie związanych z pojęciem usługi publicznej. Zasadnicze znaczenie dla stosowania tego przepisu ma jednoznaczne ustalenie, co ono oznacza. Traktat ani inne akty prawa unijnego nie zawierają jednak takiej definicji.

STEFAN JARECKI

Wspomniany art. 93 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) określa specyficzne dla sektora transportu wyłączenia spod zakazu udzielania pomocy publicznej, o którym mowa w art. 107 ust. 1 TFUE. Stanowi on również *lex specialis* w stosunku do art. 106 ust. 2 TFUE, w zakresie, w jakim określa zasady mające zastosowanie do rekompensat z tytułu obowiązku świadczenia usług publicznych w sektorze transportu[1]. Art. 93 dotyczy wyłącznie transportu kolejowego, drogowego i żeglugi śródlądowej, ponieważ znajduje się w tytule VI – „Transport", którego postanowienia, zgodnie z art. 100, odnoszą się do powyższych gałęzi transportu[2]. A zatem, podczas gdy wsparcie dla transportu lądowego jest

[1] Zob. *Infrastruktura*, red. naukowa Z. Brodecki, wyd. Lexis Nexis, Warszawa 2004, s. 169; A. Colucci: Transport [w:] *European Competition Law,* volume IV: State Aid, book two, red. W. Mederer, N. Pesaresi, M. Van Hoof, wyd. Claseys & Casteels, 2008, s. 1468, pkt 3 preambuły do rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady nr 1370/2007 z 23.10.2007 r. dotyczącego usług publicznych w zakresie kolejowego i drogowego transportu pasażerskiego oraz uchylającego rozporządzenia Rady (EWG) nr 1191/69 i (EWG) nr 1107/70 (DzUrzUE L 315 z 03.12.2007 r., s. 1).

[2] Zgodnie z art. 10 ust. 2 TFUE, Parlament Europejski i Rada, działając zgodnie ze zwykłą procedurą prawodawczą, mogą ustanowić odpowiednie przepisy dotyczące transportu morskiego i lotniczego. Czynią to po konsultacji z Komitetem Ekonomiczno-Społecznym i Komitetem Regionów. W odniesieniu do rekompensat związanych ze świadczeniem usług publicznych w sektorze transportu lotniczego i morskiego zastosowanie ma art. 106 ust. 2 TFUE.

oceniane na podstawie przepisów szczególnych – art. 93 i 96 TFUE[3] i związanego z nimi rozbudowanego prawodawstwa pochodnego, pomoc w sektorze transportu morskiego i lotniczego jest analizowana na podstawie systemu określonego w art. 107 TFUE i ogólnych wytycznych dotyczących pomocy państwa[4]. Zasadnicze znaczenie dla stosowania art. 93 ma zdefiniowanie pojęcia usługi publicznej w transporcie, bowiem aby dana pomoc stanowiąca rekompensatę z tytułu świadczenia określonych usług w transporcie mogła zostać uznana za zgodną z rynkiem wewnętrznym, konieczne jest przede wszystkim ustalenie, czy usługi te mieszczą się w kategorii usług publicznych. Traktat nie zawiera jednak takiej definicji. Próbę jej skonstruowania można podjąć posiłkując się przepisami rozporządzenia (WE) nr 1370/2007 Parlamentu Europejskiego i Rady z 23 października 2007 r., dotyczącego usług publicznych w zakresie kolejowego i drogowego transportu pasażerskiego oraz uchylającego rozporządzenie Rady (EWG) nr 1191/69 i (EWG) nr 1107/70[5]. Rozporządzenie to reguluje na poziomie prawa Unii Europejskiej kwestie związane z zapewnieniem świadczenia usług publicznych w zbiorowym transporcie pasażerskim i mimo że nie formułuje wprost definicji, to określa charakterystyczne cechy tego rodzaju usług.

W artykule 1 ust. 1 rozporządzenia nr 1370/2007 wskazano, że ma ono na celu określenie, w jaki sposób, przy zachowaniu zasad prawa unijnego, właściwe organy mogą podejmować działania w sektorze pasażerskiego transportu publicznego, aby zapewnić świadczenie usług w ogólnym interesie gospodarczym, które miałyby bardziej masowy charakter, były bezpieczniejsze, odznaczały się wyższą jakością lub niższą ceną niż usługi świadczone tylko na zasadzie swobodnej gry sił rynkowych. Art. 2 rozporządzenia stanowi, że pasażerski transport publiczny oznacza usługi transportu pasażerskiego o ogólnym znaczeniu gospodarczym świadczone publicznie w sposób niedyskryminacyjny i ciągły. Zgodnie zaś z art. 2 lit. e, zobowiązanie z tytułu świadczenia usług publicznych ozna-

[3] Zgodnie z art. 96 TFUE, zakazane jest narzucanie przez państwo członkowskie w zakresie transportu wykonywanego wewnątrz Unii stosowania stawek i warunków zawierających jakikolwiek element wsparcia lub ochrony jednego lub kilku przedsiębiorstw bądź poszczególnych gałęzi przemysłu, chyba że jest ono dozwolone przez Komisję. Komisja z inicjatywy własnej lub na wniosek państwa członkowskiego bada ww. stawki i warunki, uwzględniając w szczególności – z jednej strony – wymagania właściwej regionalnej polityki gospodarczej, potrzeby regionów słabo rozwiniętych i problemy regionów poważnie dotkniętych przez okoliczności polityczne oraz – z drugiej strony – skutki tych stawek i warunków dla konkurencji między różnymi rodzajami transportu. Komisja podejmuje niezbędne decyzje w tym zakresie po konsultacji z każdym zainteresowanym państwem członkowskim. Jednocześnie ww. zakaz nie ma zastosowania do taryf konkurencyjnych.

[4] *Competition and State Aid – An Analysis of the EC Practice*, red. A. Santa Maria, wyd. Kluwer Law International The Netherlands, 2007, s. 43; *Infrastruktura*, op. cit., s. 137 i 169; A. Colucci, op. cit., s. 1469, S. Jarecki: *Finansowanie świadczenia usług publicznych w lądowym transporcie pasażerskim* [w:] „Prawo Pomocy Publicznej" nr 3(14)/2009, s. 27; S. Jarecki: *Pomoc na koordynację transportu* [w:] „Prawo Pomocy Publicznej" nr 5(16)/2009, s. 27; orzeczenie Sądu Pierwszej Instancji z 16.03.2004 r. w sprawie T-157/01: Danske Busvognmænd przeciwko Komisji Europejskiej (Combus), „Zbiór Orzeczeń" 2004 r., s. II-917.

[5] DzUrzUE L 315 z 3.12.2007 r., s. 1.

cza wymóg określony lub ustalony przez właściwy organ, w celu zapewnienia świadczenia usług w ogólnym interesie w zakresie pasażerskiego transportu publicznego, których świadczenia podmiot wykonujący usługi ze względu na własny interes gospodarczy bez rekompensaty nie podjąłby lub nie podjąłby w takim samym zakresie lub na takich samych warunkach.

Przytaczając treść powyższych przepisów rozporządzenia, posługiwałem się angielską, francuską i niemiecką wersją językową, bowiem w polskiej wersji językowej tego aktu występują błędy uniemożliwiające prawidłowe skonstruowanie definicji pojęcia usługi publicznej w transporcie. W polskim brzmieniu wskazanych przepisów wielokrotnie posłużono się zwrotem „usługi użyteczności publicznej" zamiast występującego w innych wersjach językowych zwrotu „usługi w ogólnym interesie gospodarczym" lub „usługi w ogólnym interesie" (ang. *service in general economic interest*; niem. *dienstleistung in allgemeinem wirtschaftlichem Interesse*; fr. *services d'intérêt général*).

Cechy usługi publicznej w transporcie

Na podstawie powyższych przepisów można sformułować następującą definicję: usługa publiczna w transporcie to usługa w ogólnym interesie gospodarczym, świadczona publicznie w sposób niedyskryminacyjny i ciągły, której świadczenia dany podmiot bez rekompensaty ze względu na własny interes gospodarczy nie podjąłby lub nie podjąłby na takich samych warunkach lub w takim samym zakresie, odznaczająca się większym bezpieczeństwem, wyższą jakością lub niższą ceną niż usługi świadczone tylko na zasadzie swobodnej gry sił rynkowych. A zatem usługa publiczna w transporcie to szczególny rodzaj usługi w ogólnym interesie gospodarczym.

Charakteryzują ją następujące cechy:
- musi być świadczona publicznie, w sposób niedyskryminacyjny i ciągły;
- powinna odznaczać się większym bezpieczeństwem, wyższą jakością lub niższą ceną niż usługi świadczone na normalnych zasadach rynkowych;
- nie może zostać zapewniona na takich samych warunkach lub w takim samym zakresie przez rynek.

Usługi w ogólnym interesie gospodarczym

Analizując poszczególne elementy tej definicji, trzeba najpierw wyjaśnić pojęcie usługi w ogólnym interesie gospodarczym, które samo w sobie jest dość skomplikowane. Również i ono nie zostało zdefiniowane w Traktacie ani orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE[6]. Pomimo, że jest ono przedmiotem dużego i niesłabnącego zainteresowania doktryny, także w doktrynie nie udało się w jednolity sposób wyjaśnić tego pojęcia. Jako że przedmiotem niniejszego artykułu jest pojęcie usługi publicznej w transporcie, a nie usługi w ogólnym interesie gospodarczym, poprzestanę na

[6] M. Szydło: *Artykuł 86* [w:] *Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską. Komentarz*, red. A. Wróbel, tom II (art. 61-188), red. K. Kowalik-Bańczyk oraz M. Szwarc-Kuczer, wyd. LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2009, s. 516.

przedstawieniu jedynie kilku ogólnych spostrzeżeń w odniesieniu do tego ostatniego.

W doktrynie rozróżnia się pojęcia usług w ogólnym interesie oraz usług w ogólnym interesie gospodarczym. Pierwsze odnosi się zasadniczo do usług, które nie mają charakteru gospodarczego, takich jak: związane z obroną narodową, edukacją publiczną czy systemem zabezpieczenia społecznego. Choć niektórzy autorzy traktują pojęcie usług w ogólnym interesie jako kategorię zbiorczą, obejmującą zarówno usługi o gospodarczym, jak i niegospodarczym charakterze. Pod pojęciem usług w ogólnym interesie gospodarczym mieszczą się wyłącznie usługi o charakterze gospodarczym. Ze względu na swój gospodarczy charakter w odróżnieniu od usług w ogólnym interesie, podlegają one traktatowym przepisom o konkurencji oraz regułom rynku wewnętrznego[7]. Usługi w ogólnym interesie podlegają przepisom Traktatu jedynie w ograniczonym zakresie, na przykład stosuje się do nich postanowienia dotyczące niedyskryminacji[8].

Odnosząc się do znaczenia określenia interes ogólny, należy wskazać, że chodzi tu o usługi zaspokajające potrzeby nie wybranych podmiotów lub sektorów gospodarki, lecz o usługi, których celem jest realizacja dobra wspólnego[9]. Powinny one służyć interesom ponadjednostkowym, do pewnego stopnia powszechnym (generalnym), a nie prywatnym (partykularnym) poszczególnych osób[10].

Co do gospodarczego charakteru usługi, trzeba odwołać się do przyjętego w prawie UE rozumienia działalności gospodarczej. W zakresie pojęcia usług w ogólnym interesie gospodarczym mieszczą się bowiem wyłącznie usługi, których świadczenie wiąże się z prowadzeniem działalności gospodarczej[11] i to niezależnie od tego, że podstawowym ich celem może być zaspokajanie potrzeb społecznych czy kulturalnych, a nie osiąganie zysków[12]. Działalność gospodarcza jest rozumiana w prawie UE niezwykle szeroko i abstrahuje od wszelkich definicji przyjętych w poszczególnych państwach członkowskich. Trybunał Sprawiedliwości zdefiniował działalność gospodarczą jako każdą działalność polegającą na oferowaniu towarów lub usług na określonym rynku[13]. Obejmuje ona wszelką działalność produkcyjną, handlową czy usługową i nie ma znaczenia, czy jest zarobkowa, czy też nie. Wynika z tego, że mogą ją prowadzić również różnego rodzaju pod-

---

[7] P. Nocolaides: *The economics of services of general economic interest* [w:] *The EC state aid regime – Distortive Effects of State Aid on Competition and Trade*, red. M. Sanchez Rydelski, wyd. Cameron May Ltd, Londyn 2006, s. 575.

[8] D. Grespan: *Services of General Economic Interest* [w:] *European Competition Law,* volume IV: *State Aid*, book two, op. cit., s. 1124-1125.

[9] S. Dudzik: *Pomoc państwa dla przedsiębiorstw publicznych w prawie Wspólnoty Europejskiej. Między neutralnością a zaangażowaniem*, wyd. Zakamycze 2002, s. 334.

[10] Zob. M. Szydło: *Regulacja sektorów infrastrukturalnych jako rodzaj funkcji państwa wobec gospodarki*, wyd. Prawo i Praktyka Gospodarcza, Warszawa 2005, s. 138.

[11] Por. tamże, s. 136; M. Szydło: *Artykuł 86*, op. cit., s. 516.

[12] Zob. podobnie M. Szydło: *Regulacja sektorów infrastrukturalnych*…, op. cit., s. 137-138.

[13] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich z 12.09. 2000 r. w sprawach połączonych C-180-184/98 Pavel Pavlov, „Zbiór Orzeczeń" 2000 r., s. I – 6451, pkt 75.

mioty działające na zasadzie *non profit*[14]. Gospodarczego charakteru nie ma działalność mieszcząca się w zakresie prerogatyw państwa (bezpieczeństwo wewnętrzne i zewnętrzne, wymiar sprawiedliwości, stosunki zagraniczne, szkolnictwo publiczne, obowiązkowe podstawowe ubezpieczenia społeczne itp.)[15].

Znaczenie pojęcia usługi świadczonej w ogólnym interesie gospodarczym zmienia się stopniowo i zależy między innymi od potrzeb obywateli, zmian technologicznych i rynkowych, a także od preferencji społecznych i politycznych w poszczególnych państwach członkowskich. Trybunał Sprawiedliwości UE stwierdził, że usługi w ogólnym interesie gospodarczym są usługami posiadającymi szczególne, charakterystyczne cechy odróżniające je od innych rodzajów działalności gospodarczej[16]. Jednocześnie należy zauważyć, że wobec braku definicji usługi w ogólnym ineresie gospodarczym w prawie UE, państwa członkowskie dysponują dużą swobodą w zaliczaniu konkretnych usług do będących w ogólnym interesie gospodarczym. Kompetencje Komisji Europejskiej w tym zakresie są ograniczone do sprawdzania, czy dane państwo nie popełniło oczywistego błędu w ocenie dokonując kwalifikacji określonej usługi[17], co nie oznacza dowolności czy arbitralności państw członkowskich[18]. Choć państwo dysponuje szerokim zakresem uznaniowości w określeniu tego, co uważa za usługę w ogólnym interesie gospodarczym, nie zwalnia go to z czuwania, by spełniała ona pewne minimalne kryteria wspólne dla wszystkich usług tego rodzaju, które zostały sprecyzowane w orzecznictwie. Chodzi tu zwłaszcza o istnienie aktu władzy publicznej, powierzającego danym podmiotom świadczenie usług w ogólnym interesie gospodarczym, a także powszechny i obowiązkowy charakter tych usług. Brak udowodnienia przez państwo członkowskie, że kryteria te zostały spełnione lub niespełnienie ich, może stanowić oczywisty błąd w ocenie[19].

Publiczne świadczenie

Pierwszą cechą analizowanych usług jest to, że muszą być świadczone publicznie. Słowo publiczny pochodzi od łacińskiego wyrazu *publicus* i oznacza dotyczący całego społeczeństwa lub jakiejś zbio-

[14] *Konkurencja*, red. naukowa Z. Brodecki, wyd. Lexis Nexis, Warszawa 2004, s. 329 i orzecznictwo tam cytowane.
[15] S. Dudzik, op. cit., s. 358.
[16] P. Nocolaides, op. cit., s. 575.
[17] Komunikat Komisji w sprawie stosowania reguł Unii Europejskiej w dziedzinie pomocy państwa do rekompensaty z tytułu usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym (DzUrzUE C 8 z 11.01.2012 r., s. 4, pkt 45-46); orzeczenie Sądu Pierwszej Instancji z 12.02.2008 r. w sprawie T-289/03 British United Provident Association Ltd (BUPA) i in. przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, „Zbiór Orzeczeń" 2008 r., s. II-00081, pkt 166-169 oraz 172; sprawa T 17/02 Fred Olsen, SA przeciwko Komisji, „Zbiór Orzeczeń" 2005 r., s. II-2031, pkt 216.
[18] Pkt 24 komunikatu Komisji – wytyczne wspólnotowe w sprawie stosowania przepisów dotyczących pomocy państwa w odniesieniu od szybkiego wdrażania sieci szerokopasmowych (DzUrzUE C 235 z 30.09.2009 r., s. 7).
[19] Orzeczenie Sądu Pierwszej Instancji w sprawie T-289/03 British United Provident Association Ltd (BUPA) i in. przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, pkt 127.

rowości ludzkiej[20], ogółu ludzi, służący ogółowi, powszechny, przeznaczony (dostępny) dla wszystkich, ogólny, nieprywatny, odbywający się w miejscu dostępnym dla wszystkich[21]. Usługa publiczna musi zatem służyć obywatelom lub leżeć w interesie całego społeczeństwa[22]. Konsumenci powinni mieć zagwarantowany dostęp do niej zarówno w sensie faktycznym (stworzenie warunków do rzeczywistego dostępu), jak i prawnym (obowiązek świadczenia usług na rzecz konsumentów spełniających określone warunki)[23]. A zatem usługa publiczna nie może służyć zaspokajaniu interesów prywatnych poszczególnych podmiotów, lecz musi mieć charakter generalny, powszechny, służyć interesom społecznym. Można powiedzieć, że usługa ta powinna leżeć w interesie publicznym[24]. W praktyce wyznaczenie granicy pomiędzy usługami służącymi interesom powszechnym (publicznym) i usługami zaspokajającymi interesy prywatne (partykularne) może nie być proste. Treść interesu publicznego nie jest bowiem stała, lecz zmienna, zależy od etapu rozwoju społeczno-kulturalnego państwa oraz jego modelu ustrojowego[25]. Bez wątpienia jednak, za usługę publiczną w transporcie nie mogłoby zostać uznane, na przykład, dowożenie pracowników do zakładu konkretnego przedsiębiorcy. Usługa taka wyraźnie nie służyłaby zaspokajaniu interesu społecznego (publicznego), lecz jedynie partykularnego interesu konkretnego przedsiębiorcy.

Niedyskryminacyjny charakter usługi

Kolejną cechą usługi publicznej jest świadczenie jej w sposób niedyskryminacyjny. Dyskryminacja ma miejsce wówczas, gdy podobne (jednakowe) sytuacje są traktowane niejednakowo lub przeciwnie – niepodobne (różne) sytuacje są traktowane w taki sam lub podobny sposób, chyba że istnieje obiektywne uzasadnienie dla odmiennego traktowania[26]. Tę cechę usługi publicznej w transporcie należy rozpatrywać przez pryzmat art. 18 TFUE. Zgodnie z tym przepisem, w zakresie zastosowania Traktatów i bez uszczerbku dla postanowień szczególnych, które on przewiduje, zakazana jest wszelka dyskryminacja ze względu na przynależność państwową. Przepis ten wyraża jedną z pod-

[20] *Inny słownik języka polskiego,* red. M. Bańko, PWN, Warszawa 2000, s. 394.
[21] *Słownik wyrazów obcych*, red. nauk. J. Tokarski, wyd. PWN, Warszawa 1977, s. 615; *Słownik języka polskiego,* red. M. Szymczak, PWN, Warszawa 2002, s. 1022.
[22] Komunikat Komisji w sprawie stosowania reguł Unii Europejskiej w dziedzinie pomocy państwa do rekompensaty z tytułu usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, pkt 50.
[23] Por. M. Szydło: *Regulacja sektorów infrastrukturalnych …,* op. cit., s. 244-246.
[24] Jw., s. 138.
[25] *Mała encyklopedia prawa,* red. U. Kalina-Prasznic, wyd. CH Beck, Warszawa 2005, s. 170.
[26] A. Wróbel: *Artykuł 12* [w:] *Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską. Komentarz,* red. A. Wróbel, tom I (art. 1-60), red. D. Miąsik oraz N. Półtorak, wyd. LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2008, s. 353; M. Szydło: *Regulacja sektorów infrastrukturalnych…,* op. cit., s. 263; W. Czapliński: *I filar Unii Europejskiej – integracja gospodarcza* [w:] *Prawo Unii Europejskiej,* red. J. Barcz, wyd. Prawo i Praktyka Gospodarcza, Warszawa 2004, s. 98. Istnieje wiele różnych koncepcji dyskryminacji, na ich temat zob. np. A. Wróbel, op. cit., s. 352-357.

stawowych zasad prawa UE, której celem jest przezwyciężenie „statusu obcego" cudzoziemca – obywatela państwa członkowskiego, co m.in. ma kluczowe znaczenie dla urzeczywistnienia idei rynku wewnętrznego[27]. Obywatele UE znajdujący się w takiej samej sytuacji mają prawo do równego traktowania, niezależnie od ich przynależności państwowej, z wyjątkiem powodów wyraźnie określonych[28].

Dyskryminacja ze względu na przynależność państwową może mieć charakter dyskryminacji bezpośredniej lub pośredniej (ukrytej). Z dyskryminacją bezpośrednią mamy do czynienia wówczas, gdy sytuacja osób (znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji) jest różnicowana bezpośrednio wedle kryterium przynależności państwowej. Dyskryminacja pośrednia (ukryta) ma miejsce w przypadku, gdy zastosowanie innego kryterium różnicującego, niż przynależność państwowa, prowadzi do takiego samego lub podobnego skutku co zastosowanie kryterium obywatelstwa. Trybunał Sprawiedliwości zasadniczo przeprowadza badanie ewentualnych przypadków dyskryminacji pośredniej w dwóch etapach. Najpierw bada, czy faktycznie występuje kryterium różnicujące, które wywołuje podobne skutki jak rozróżnienie ze względu na obywatelstwo, a następnie ustala, czy rozróżnienie nie jest obiektywnie uzasadnione[29]. Za dyskryminacyjne mogą zostać uznane, na przykład, stosowane w przewozach świadczonych w ramach usług publicznych systemy ulg, które różnicują położenie obywateli państw członkowskich, znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji. Również wtedy, gdy pomimo formalnej możliwości skorzystania z systemu ulg, bariery administracyjne związane z danym systemem ulg utrudniają lub wręcz uniemożliwiają korzystanie z niego obywatelom innych państw członkowskich. W raporcie „Assessment of contract conditions and preferential tariff schemes" zbadano system ulg (preferencyjnych taryf) funkcjonujących w transporcie publicznym w 27 państwach członkowskich UE, w celu zidentyfikowania przypadków nieuczciwej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową lub miejsce zamieszkania. W raporcie zauważono, że o ile dyskryminacja związana bezpośrednio z obywatelstwem jest zjawiskiem rzadkim, o tyle dyskryminacja pośrednia, związana z miejscem zamieszkania, jest powszechna. Niekiedy rozróżnienie mogło zostać uznane za uzasadnione z uwagi na nadrzędne względy interesu publicznego oraz proporcjonalność w stosunku do założonego celu, jak również z uwagi na obiektywne różnice pomiędzy uprawnionymi do korzystania z ulg mieszkańcami danego obszaru a obywatelami innych państw członkowskich. W wielu wypadkach nie znaleziono jednak argumentów za stwierdzeniem zgodności rozróżnienia z traktatowym zakazem dyskryminacji[30].

[27] Por. A. Wróbel, op. cit., s. 327.
[28] Jw., s. 337 i orzecznictwo tam cytowane.
[29] Jw., s. 366.
[30] Raport *Assessment of contract conditions and preferential tariff schemes*, final report, wrzesień 2008, przygotowany na zlecenie Komisji Europejskiej przez Steer Davies Gleave Londyn, s. 5-6 i 14-18.

Ciągłość trwania

Usługa publiczna w transporcie to usługa świadczona w sposób ciągły[31]. Nie może mieć charakteru incydentalnego, jednorazowego, służy zaspokojeniu trwale występujących potrzeb przewozowych społeczeństwa. Powinna odznaczać się większym bezpieczeństwem, wyższą jakością lub niższą ceną niż usługi świadczone na zwykłych zasadach rynkowych. Usługa publiczna w transporcie to zatem usługa, której rynek nie jest w stanie zapewnić, ponieważ uwzględniając pożądaną społecznie i oczekiwaną przez organizatora (władze publiczne, właściwe organy odpowiedzialne za organizację publicznego transportu zbiorowego) jakość, bezpieczeństwo i dostępność cenową, koszt usługi jest zbyt duży w stosunku do aktualnego poziomu popytu lub przeciwnie – popyt jest zbyt mały w stosunku do bieżącego (lub najbardziej efektywnego) poziomu kosztów. Wynika z tego, że usługa publiczna jest nierozerwalnie związana ze zdolnością rynku do jej zapewnienia w oczekiwanym społecznie standardzie (jakość, bezpieczeństwo, cena), a nie samym charakterem usługi[32]. A zatem, za publiczną można uznać taką usługę, która wprawdzie mogłaby być świadczona komercyjnie (na zasadach rynkowych), lecz nie na takich samych warunkach. Uzasadnieniem kwalifikacji danej usługi jako publicznej może być nałożenie na przedsiębiorstwo transportowe przez państwo (organizatora usługi) zobowiązania do stosowania taryf socjalnych, utrzymania cen na określonym niskim poziomie czy wykonywania jej z dużą częstotliwością (nie tylko w dochodowych, ale również w niedochodowych pasmach czasowych). W każdym wypadku państwo członkowskie powinno móc udowodnić, że podjęte w celu zapewnienia danej usługi publicznej środki, które wiążą się z ograniczeniem konkurencji (są sprzeczne z traktatami), są konieczne i proporcjonalne w stosunku do założonych celów. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości, wystarczające jest szczegółowe określenie przez państwo członkowskie czynników, z powodu których w przypadku eliminacji danego środka świadczenie usług publicznych na akceptowalnych ekonomicznie warunkach byłoby zagrożone. Państwo członkowskie nie musi udowadniać, że nie istnieje żaden inny, hipotetyczny, mniej restrykcyjny środek, który umożliwiłby wykonywanie usług publicznych na takich warunkach. Aby dowieść, że dany środek nie jest konieczny i proporcjonalny, Komisja Europejska za pomocą konkretnej analizy musi wykazać, że alternatywne środki, biorąc pod uwagę warunki rynkowe, pozwoliłyby świadczyć usługi na tych samych warunkach co kwestionowany środek. Analizy w tym zakresie nie mogą się ograniczyć do argumentów prawnych[33].

---

[31] Czyli trwający, dziejący, odbywający się stale, nieustannie, bezustannie, ustawicznie, stale się powtarzający, stały. *Słownik języka polskiego*, op. cit., s. 273; *Mały słownik języka polskiego,* red. S. Skorupka, H. Auderska, Z. Łempicka, PWN, Warszawa 1969, s. 82.

[32] P. Nocolaides: *The economics of services of general economic interest*, op. cit., s. 575.

[33] D. Grespan, op cit., s. 1128 i orzecznictwo tam cytowane.

Trzy poziomy odpowiedzialności

Według niektórych opracowań, istnieją trzy poziomy odpowiedzialności przy definiowaniu usług publicznych: strategiczny, taktyczny oraz operacyjny. Poziom strategiczny obejmuje planowanie długoterminowe. Na tym poziomie władze publiczne muszą odpowiedzieć na pytanie – co chcemy osiągnąć? Należy zatem określić cele polityki transportowej. Poziom taktyczny, to planowanie w perspektywie średnioterminowej, w ramach którego poszukuje się odpowiedzi na pytanie – jakie usługi pomogą osiągnąć założone cele? Na tym etapie tworzona jest szczegółowa charakterystyka usługi. Poziom operacyjny obejmuje natomiast perspektywę krótkoterminową. W tym wypadku stawiane jest pytanie – jak dostarczyć usługi[34]?

Rentowność usług

Jednym z budzących największe kontrowersje elementów definicji usługi publicznej zawartej w rozporządzeniu nr 1370/2007 jest określenie, że chodzi o usługi, których wykonania podmiot świadczący usługi ze względu na swój własny interes gospodarczy bez rekompensaty nie podjąłby lub nie podjąłby w takim samym zakresie lub na takich samych warunkach. W komunikacie w sprawie stosowania reguł Unii Europejskiej w dziedzinie pomocy państwa w odniesieniu do rekompensaty z tytułu usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym[35], Komisja Europejska zauważyła, że nie byłoby właściwe łączenie zobowiązań do świadczenia określonych usług publicznych z działalnością, która jest lub może być wykonywana skutecznie i na warunkach takich, jak cena, obiektywne cechy jakościowe, ciągłość i dostęp – zgodnych z interesem publicznym zdefiniowanym przez państwo – przez przedsiębiorstwa działające na zwykłych warunkach rynkowych. Jeśli chodzi o to, czy dana usługa może być zapewniona przez rynek (na zwykłych zasadach rynkowych), ocena Komisji ogranicza się do sprawdzenia, czy państwo członkowskie nie popełniło oczywistego błędu. Komisja powołała się przy tym na przykład sektora łączności szerokopasmowej, w odniesieniu, do którego wystosowała jasne wytyczne[36], określające jakie działania państw członkowskich można uznać za mieszczące się w kategorii usług w ogólnym interesie gospodarczym. Zgodnie z wytycznymi, Komisja uważa, że na obszarach, na których inwestorzy prywatni poczynili już inwestycje w infrastrukturę sieci szerokopasmowych (lub w danym momencie ją rozbudowują) i świadczą już konkurencyjne usługi, zapewniając odpowiedni zasięg, stworzenie rozległej infrastruktury o tym charakterze nie powinno być uznawane za usługę w ogólnym interesie gospodarczym. Jeśli natomiast inwestorzy nie są w stanie zapewnić

[34] Raport *Study on the implementation of Regulation (EC) N° 1370/2007 on public passengers transport services by rail and by road. Final report*, DLA Piper (Brussels), 31.10.2010 r., s. 5-6 za raportem *Contracting in urban public transport*, NEA, 2008, s. 32-33.

[35] DzUrzUE C 8 z 11.01.2012 r., s. 4.

[36] Komunikat Komisji – wytyczne wspólnotowe w sprawie stosowania przepisów dotyczących pomocy państwa w odniesieniu od szybkiego wdrażania sieci szerokopasmowych (DzUrzUE C 235 z 30.09.2009 r., s. 7).

odpowiedniego zasięgu sieci, po spełnieniu określonych warunków, takie usługi mogą zostać uznane za usługi w ogólnym interesie gospodarczym[37].

W związku z powyższym formułowany jest wniosek, że jako usługi publiczne mogą być świadczone wyłącznie usługi nierentowne. Rozwiązanie takie należałoby uznać za niekorzystne, a ponadto sprzeczne z praktyką wielu państw członkowskich. Na przykład, w Niemczech czy Wielkiej Brytanii chętnie jest stosowane rozwiązanie polegające na powierzaniu świadczenia usług „w pakietach" obejmujących zarówno usługi dochodowe, jak i niedochodowe, sieci połączeń składające się z tras (linii) rentownych i nierentownych, co pozwala zapewnić szeroki wybór usług dostępnych dla społeczeństwa przy ograniczeniu wielkości publicznego finansowania dzięki subwencjonowaniu usług nierentownych przez usługi rentowne[38]. Odciąża to budżety organizatorów, co powala sfinansować inne zadania publiczne, przynosząc korzyści społeczeństwu. W przypadku ograniczonej wielkości środków publicznych, jakie organizator może przeznaczyć na świadczenie usług zbiorowego transportu pasażerskiego, model taki pozwala zwiększyć zakres usług dostępnych dla społeczeństwa w stosunku do sytuacji, w której jedynym źródłem ich finansowania byłyby środki budżetowe.

Rozwiązanie takie jest również dopuszczalne na gruncie prawa polskiego. Zgodnie z ustawą z 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym[39], organizator może określić w specyfikacji istotnych warunków zamówienia, że świadczenie usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego na danej linii, liniach lub sieci komunikacyjnej, które są nierentowne, będzie wiązało się ze świadczeniem takich usług przez tego samego operatora na innej linii, liniach lub sieci komunikacyjnej, które są rentowne. Celem ustawodawcy było zapewnienie zorganizowania przewozów na wszystkich liniach komunikacyjnych przewidzianych w planie transportowym[40]. Organizator publicznego transportu zbiorowego, podejmując decyzję o tym, czy powierzyć świadczenie usług w takim pakiecie (na sieci połączeń), czy też wyłącznie na niedochodowych trasach, dokonuje swoistego rachunku aksjologicznego. Mamy tu bowiem do czynienia z kolizją co najmniej dwóch osadzonych w prawie wartości –

[37] Pkt 48 oraz 49 komunikatu Komisji w sprawie stosowania reguł Unii Europejskiej w dziedzinie pomocy państwa w odniesieniu do rekompensaty z tytułu usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym; pkt 24 komunikatu Komisji – wytyczne wspólnotowe w sprawie stosowania przepisów dotyczących pomocy państwa w odniesieniu od szybkiego wdrażania sieci szerokopasmowych.

[38] W tym wypadku wszystkie usługi (dochodowe i niedochodowe) są świadczone w ramach usług publicznych (jednej umowy o świadczenie usług publicznych obejmującej sieć połączeń), nie mamy zatem do czynienia z niedozwolonym subsydiowaniem skrośnym pomiędzy różnymi rodzajami działalności. Zresztą, subsydiowanie skrośne usług publicznych z zysków osiąganych z działalności komercyjnej prowadzonej przez przedsiębiorstwo poza umową o świadczenie usług publicznych także nie jest, co do zasady, sprzeczne z prawem UE.

[39] DzU z 2011 r., nr 5, poz. 13.

[40] Uzasadnienia do ustawy o publicznym transporcie zbiorowym, druk sejmowy nr 2916, s. 18-19.

konkurencji oraz racjonalnej gospodarki środkami publicznymi. Organizator musi zdecydować, czy lepiej jest zastosować pierwsze z rozwiązań, co pozwoli dostarczyć pożądane społecznie usługi taniej, a zatem będzie prowadzić do oszczędnej, bardziej racjonalnej alokacji środków publicznych, lecz może ograniczyć konkurencję na trasach, na których mogłaby ona występować (tj. na dochodowych trasach), czy też lepiej zastosować drugie rozwiązanie, które będzie korzystniejsze z punktu widzenia konkurencji, ale spowoduje wzrost publicznych wydatków[41].

Wydaje się, że wniosek, iż każda z usług świadczonych w ramach usług publicznych z założenia musi być nierentowna – nie jest trafny. Analizowany komponent definicji usługi publicznej w transporcie nie odnosi się bowiem do rentowności, czy nierentowności poszczególnych, obsługiwanych w ramach usług publicznych tras (poszczególnych usług wchodzących w skład usługi publicznej), lecz do tego, czy świadczenia całości usług, obsługi całej sieci połączeń, tzn. wszystkich składających się na usługę publiczną tras (mogą być to zarówno trasy rentowne, jak i nierentowne), dany podmiot, ze względu na swój własny interes gospodarczy, bez rekompensaty nie podjąłby w takim samym zakresie lub na takich samych warunkach, tj. np. w takim samym standardzie, dostępności cenowej, częstotliwości, itp., jak tego oczekuje organ powierzający świadczenie danej usługi. Pogląd taki znalazł potwierdzenie w decyzji Komisji Europejskiej z 24 lutego 2010 r. w sprawie umów o świadczenie usług publicznych w zakresie transportu, zawartych pomiędzy duńskim ministerstwem transportu a Danske Statsbaner (pomoc państwa C 41/08 <ex NN 35/08>)[42]. Komisja Europejska stwierdziła, że przepisy rozporządzenia nr 1370/2007 w żaden sposób nie ograniczają możliwości powierzenia zadań z zakresu świadczenia usług na wszystkich liniach (sieci połączeń) w celu stworzenia spójnego systemu transportowego, zwłaszcza w trosce o umożliwienie ciągłości transportu. Przepisy rozporządzenia nie wymieniają przy tym żadnego kryterium dotyczącego rentowności lub braku rentowności poszczególnych linii. Komisja uznała również, że nie stanowiło oczywistego błędu w zdefiniowaniu usług publicznych objęcie umową o świadczenie usług publicznych jednej lub kilku linii (tras) przynoszących zyski, w zakresie, w jakim dane linie (trasy) wpisują się w spójny system transportowy. Komisja zauważyła również, że jeżeli jedna linia wchodząca w skład systemu miałaby być beneficjentem, przychody te należy uwzględnić przy ogólnym obliczaniu kosztów i przychodów związanych z danymi usługami i przy określaniu wysokości rekompensat. Wynika z tego, że dochody osiągane z obsługi rentownej linii mogłyby ostatecznie doprowadzić do zmniejszenia o taką samą wartość rekompensaty finansowej koniecznej do obsługi in-

[41] Na temat mechanizmu rachunku aksjologicznego zob. Z. Cieślak: *Zbiory zachowań w administracji państwowej. Zagadnienia podstawowe*, wyd. Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1992, s. 107-118.
[42] DzUrzUE L 7 z 11.01.2011 r., s. 1

nych nierentownych linii w danym systemie. W przypadku braku szczegółowych przepisów stanowiących inaczej, państwu członkowskiemu pozostawia się swobodę w ocenie zakresu zadań świadczenia usług publicznych, które chce powierzyć przedsiębiorstwu w celu ustanowienia wystarczającego systemu transportowego. Ponadto, trzeba zauważyć, że świadczenie danych usług mogłoby się odbywać na zwykłych warunkach rynkowych, należy badać wyłącznie rynek konkretnych usług transportowych, ponieważ prawodawca unijny określił różne przepisy dla każdego ze środków transportu, które skutkują różnym stopniem otwarcia rynku na konkurencję i różnymi swoistymi cechami dla użytkownika i władz publicznych[43].

Do pewnego stopnia podobne rozumowanie do zastosowanego przez Komisję w decyzji dotyczącej rekompensat dla duńskiego przedsiębiorstwa kolejowego DSB przejawia się w wymienionych wyżej wytycznych wspólnotowych w sprawie stosowania przepisów dotyczących pomocy państwa w odniesieniu do szybkiego wdrażania sieci szerokopasmowych. Komisja wskazała w nich, że pełniąc misję polegającą na powszechnym udostępnieniu sieci, podmiot świadczący usługę w ogólnym interesie gospodarczym być może będzie musiał wdrażać infrastrukturę sieciową nie tylko na obszarach, na których jest to nieopłacalne, lecz również tam, gdzie to się opłaca, czyli na obszarach, na których inni operatorzy mogli już wdrożyć swoją infrastrukturę sieciową lub zamierzają to zrobić w bliskiej przyszłości. Jednak w takim przypadku, zważywszy na specyfikę sektora, kwota przyznanej rekompensaty powinna pokrywać jedynie koszty wdrażania infrastruktury na obszarach, gdzie nie jest to opłacalne[44].

Należy zaznaczyć, że prawidłowość podejścia zastosowanego przez Komisję w sprawie rekompensat dla duńskiego przedsiębiorstwa kolejowego DSB jest obecnie przedmiotem oceny Trybunału Sprawiedliwości, bowiem decyzja ta została zaskarżona. Skarżący podniósł m.in. zarzut, że Komisja w oczywisty sposób naruszyła prawo, stwierdzając, iż rząd duński nie dopuścił się oczywistego błędu w ocenie, zaliczając do usługi publicznej połączenie, które było skutecznie obsługiwane przez niedotowane podmioty gospodarcze działające na rynku[45]. Trzeba zatem zwrócić uwagę, że przedstawiony wyżej pogląd dotyczący rentowności poszczególnych usług wchodzących w skład usługi publicznej może zostać zmodyfikowany przez Trybunał Sprawiedliwości.

STEFAN JARECKI, starszy specjalista w Departamencie Monitorowania Pomocy Publicznej UOKiK, uczestnik Warszawskiego Seminarium Aksjologii Administracji, doktorant na Wydziale Prawa i Administracji UKSW

[43] Zob. pkt 263-264 oraz 266 decyzji.
[44] Por. pkt 29 wytycznych.
[45] Skarga wniesiona 18.02. 2011 r. – Andersen przeciwko Komisji (Sprawa T-92/11).

Artykuł przedstawia osobisty pogląd autora i nie należy go utożsamiać ze stanowiskiem UOKiK.

Nowe rozwiązania dla strefy euro

Europejski Mechanizm Stabilności

Traktat o utworzeniu Europejskiego Mechanizmu Stabilności (EMS), podpisany przez państwa członkowskie strefy euro 2 lutego 2012 r., zacznie obowiązywać po ratyfikowaniu go przez te kraje, co ma nastąpić najpóźniej 1 stycznia 2013 r. Znajdą się w nim przepisy wewnętrzne zawierające odniesienia do zewnętrznej kontroli EMS, opracowane przez najwyższe organy kontroli państw strefy pod przewodnictwem Federalnej Izby Obrachunkowej Niemiec.

EWA MIĘKINA

Posiadanie jednej waluty na jednym rynku ekonomicznym i finansowym tworzy złożoną współzależność i oznacza, że decyzje podejmowane w niektórych krajach strefy euro oddziałują bezpośrednio na innych jej członków. Kryzys finansowy ujawnił poważne słabości istniejącego systemu zarządzania gospodarczego Unii Europejskiej i pokazał, że dotychczasowe zasady nie wystarczą, aby zapewnić stabilność strefy euro w dłuższej perspektywie. Zasady fiskalne, zawarte w „Pakcie na rzecz stabilności i wzrostu"[1] okazały się za słabe, a procedury i działania mające na celu wzmocnienie koordynacji polityki gospodarczej nie zostały wdrożone w stopniu pozwalającym na szybkie reagowanie i naprawienie nierównowagi makroekonomicznej. Konieczne okazało się podjęcie działań zmierzających do lepszego zintegrowania polityki fiskalnej i makroekonomicznej państw strefy euro.

W maju 2010 r. Rada ds. Gospodarczych i Finansowych (ECOFIN), składająca się z ministrów finansów i gospodarki państw członkowskich UE, podjęła decyzję o ustanowieniu dwóch tymczasowych mechanizmów ochronnych, które zagwarantowałyby stabilność strefy euro: Europejskiego Mechanizmu Stabilizacji Finansowej

[1] Zatwierdzony w 1997 r., stanowi ramy prawne prowadzenia polityki budżetowej w unii gospodarczo-walutowej. Reguluje procedurę nadmiernego deficytu, a także politykę gospodarczą państw członkowskich, zobowiązanych do przedkładania corocznych programów stabilności (państwa strefy euro) i konwergencji (państwa, których walutą nie jest euro).

– EMSF (*European Financial Stabilisation Mechanism*), oferującego pożyczki w wysokości do 60 mld euro państwom członkowskim UE potrzebującym wsparcia finansowego, oraz Europejskiego Instrumentu Stabilności Finansowej – EISF (*European Financial Stability Facility*), stanowiącego wsparcie finansowe do 440 mld euro tylko dla państw strefy euro[2]. Mają one obowiązywać do czerwca 2013 r. i stanowić, obok pomocy finansowej z Międzynarodowego Funduszu Walutowego (MFW), wsparcie dla państw członkowskich przechodzących trudności finansowe.

W październiku 2010 r., na posiedzeniu Rady Europejskiej, szefowie państw i rządów zgodzili się co do tego, że członkowie UE powinni utworzyć stały mechanizm antykryzysowy służący ochronie stabilności finansowej całej strefy euro, zaś na posiedzeniu w grudniu 2010 r. uzgodnili, że powstanie Europejski Mechanizm Stabilności (*European Stability Mechanizm*)[3]. Najpierw jednak należało dokonać zmiany Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE), która pozwoliłaby na jego stworzenie. W związku z tym, w marcu 2011 r. Rada Europejska podjęła decyzję o zmodyfikowaniu art. 136 TFUE przez dodanie ustępu 3 o brzmieniu: „Państwa członkowskie, których walutą jest euro, mogą ustanowić mechanizm stabilności, uruchamiany jeżeli będzie to niezbędne do ochrony stabilności strefy euro jako całości. Udzielenie wszelkiej niezbędnej pomocy finansowej w ramach takiego mechanizmu będzie podlegało rygorystycznym warunkom"[4]. Również w marcu Rada Europejska zatwierdziła szczegóły dotyczące jego funkcjonowania.

Państwa członkowskie strefy euro podpisały 2 lutego 2012 r. Traktat o utworzeniu Europejskiego Mechanizmu Stabilności[5]. Jego postanowienia zaczną obowiązywać po ratyfikowaniu go przez kraje strefy euro, reprezentujące 90% kapitału EMS (w założeniu ma to nastąpić do 1 stycznia 2013 r., ale spodziewana jest wcześniejsza ratyfikacja, jeszcze w 2012 r.).

Europejski Mechanizm Stabilności

Europejski Mechanizm Stabilności działa jako międzynarodowa instytucja finansowa z siedzibą w Luksemburgu (dopuszcza się utworzenie filii w Brukseli). Powstał w efekcie porozumienia między państwa-

[2] Press Release, *Extraordinary Council meeting, Economic and Financial Affairs*, 9-10 May 2010 (9596/10, Presse 108).

[3] *Konkluzje Rady Europejskiej* z 28-29.10.2010 r. (EUCO 25/1/10) i *Konkluzje Rady Europejskiej* z 16-17.12.2010 r. (EUCO 30/1/10).

[4] Decyzja Rady Europejskiej z 25.03.2011 r. w sprawie zmiany art. 136 *Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej* w odniesieniu do mechanizmu stabilności dla państw członkowskich, których walutą jest euro (2011/199/UE). Decyzję podjęto na podstawie art. 48 ust. 6 *Traktatu o Unii Europejskiej*, który przewiduje uproszczoną procedurę zmiany części trzeciej *Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, dotyczącej polityk i działań wewnętrznych Unii. Po zatwierdzeniu przez państwa członkowskie, decyzja wejdzie w życie 1.01.2013 r.

[5] *Traktat o utworzeniu Europejskiego Mechanizmu Stabilności* (ang. *Treaty on establishing the European Stability Mechanism*). Pierwszą wersję traktatu podpisano 11.07.2011 r., jednak później szefowie państw i rządów strefy euro podjęli decyzję o wprowadzeniu modyfikacji w celu zwiększenia skuteczności działania jego postanowień.

FUNKCJONOWANIE FINANSOWYCH MECHANIZMÓW WSPIERAJĄCYCH

Do 30 czerwca 2013 r.	Od 1 lipca 2013 r.
EISF	EMS
EMSF	
Pomoc finansowa z MFW	

mi członkowskimi strefy euro, podlega zatem przepisom międzynarodowego prawa publicznego. Należy podkreślić, że wszystkie państwa strefy euro stają się automatycznie członkami EMS, mającymi pełne prawa i obowiązki.

Europejski Mechanizm Stabilności zastąpi od 1 lipca 2013 r. oba wyżej wspomniane tymczasowe mechanizmy: Europejski Mechanizm Stabilizacji Finansowej i Europejski Instrument Stabilności Finansowej. W odniesieniu do państw strefy euro do tego czasu zarówno EMS, jak i EISF będą działały równolegle, z tym że EMS stanie się głównym instrumentem finansującym nowe programy, zaś EISF będzie zasadniczo finansował programy rozpoczęte przed uruchomieniem EMS[6]. W chwili przejęcia funkcji przez EMS, EISF nie ulegnie natychmiastowej likwidacji, lecz będzie zarządzał swoimi zobowiązaniami do czasu całkowitego ich spłacenia, a niewypłacone lub jeszcze niesfinansowane części przyznanego przez EISF wsparcia zostaną przetransferowane do EMS[7]. Europejski Mechanizm Stabilności będzie funkcjonował równolegle z Międzynarodowym Funduszem Walutowym, z którym ma ściśle współpracować (na poziomie technicznym i finansowym) w zapewnianiu pomocy finansowej (państwo, które zwraca się z prośbą o pomoc z EMS powinno, w miarę możliwości, wystosować podobną prośbę do MFW[8]).

Całkowity kapitał subskrybowany Europejskiego Mechanizmu Stabilności to 700 mld euro, w tym: 80 mld euro – będzie stanowił kapitał wpłacony przez państwa członkowskie strefy w 5 równych, rocznych ratach począwszy od rozpoczęcia działania EMS[9] oraz 620 mld euro – zadeklarowany kapitał na żądanie. Efektywna zdolność Europejskiego Mechanizmu Stabilności (podczas okresu przejściowego, to jest od momentu wejścia w życie Traktatu o utworzeniu EMS do całkowitej likwidacji EFSF) do udzielania pożyczek

[6] FAQ: *European Financial Stability Facility (EFSF)*, <http://www.efsf.europa.eu/attachments/faq_en.pdf>.
[7] *Informacja na temat nowych zasad funkcjonowania Europejskiego Instrumentu Stabilności Finansowej (EFSF) oraz przyszłego kształtu Europejskiego Mechanizmu Stabilności (ESM)*, Narodowy Bank Polski, Departament Zagraniczny, <http://www.nbp.pl/publikacje/integracja_europejska/info_efsf_esm.pdf>.
[8] *Traktat o utworzeniu EMS*, preambuła, pkt 8.
[9] *Traktat o utworzeniu EMS* przewiduje możliwość przyspieszenia tego procesu (art. 41, § 3).

Tabela 1. **Klucz udziałów w EMS (w %)**

Państwo	Klucz EMS
Austria	2,783
Belgia	3,477
Cypr	0,196
Estonia	0,186
Finlandia	1,797
Francja	20,386
Niemcy	27,146
Grecja	2,817
Irlandia	1,592
Włochy	17,914
Luksemburg	0,250
Malta	0,073
Niderlandy	5,717
Portugalia	2,509
Słowacja	0,824
Słowenia	0,428
Hiszpania	11,904
Ogółem	**100,000**

Źródło: *Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 23.03.2011 r. w sprawie projektu decyzji Rady Europejskiej w sprawie zmiany art. 136 TFUE (2012/C 247 E/08).*

wyniesie 500 mld euro i będzie podlegała regularnym przeglądom przynajmniej co 5 lat[10]. Udziały państw strefy euro w całkowitym kapitale subskrybowanym EMS opierają się na udziale kapitału wpłaconego przez członków EMS (klucz wpłat na rzecz EMS wynika z klucza wkładów kapitałowych do Europejskiego Banku Centralnego).

Głównym organem decyzyjnym w Europejskim Mechanizmie Stabilności będzie Zarząd, czyli ministrowie finansów państw strefy euro, a także występujący w roli obserwatorów: komisarz UE ds. gospodarczych i walutowych, prezes Europejskiego Banku Centralnego (EBC) i przewodniczący tak zwanej eurogrupy[11].

Decyzje Zarząd będzie mógł podejmować:

- jednomyślnie – w przypadku najważniejszych decyzji dotyczących, na przykład, udzielenia pomocy finansowej, warunków, na jakich zostanie ona przyznana, efektywnej zdolności EMS do udzielania pożyczek czy zmian w instrumentarium EMS;
- w trybie większości kwalifikowanej (wymagane jest 80% oddanych głosów) – na przykład przyjęcie przepisów wewnętrznych lub regulaminu Zarządu i Rady Dyrektorów, wybór członków Rady Audytu, zatwierdzenie wyboru audytorów zewnętrznych;
- zwykłą większością głosów.

Traktat przewiduje również tryb nadzwyczajny podejmowania decyzji przez Zarząd, w którym decyzja o udzieleniu pomocy finansowej może zostać podjęta większością kwalifikowaną 85% oddanych głosów. Będzie możliwa wówczas, gdy zarówno Komisja Europejska, jak i Europejski Bank Centralny (EBC) stwierdzą, że nieudzielenie takiej pomocy mogłoby zagrozić równowadze gospodarczej i finansowej strefy euro.

[10] Konkluzje Rady Europejskiej, 24-25.03.2011 r., zał. II (EUCO 10/1/11)

[11] Eurogrupa – nieformalne spotkania ministrów finansów państw strefy euro, które odbywają się z reguły na dzień przed zebraniem Rady ds. Gospodarczych i Finansowych (ECOFIN).

Obok Zarządu ma funkcjonować Rada Dyrektorów, w której każdy kraj strefy euro będzie reprezentowany przez jednego dyrektora i jego zastępcę, wybranych spośród osób o wysokich kompetencjach w dziedzinie finansów i gospodarki. Komisja Europejska i Europejski Bank Centralny mogą mieć po jednym obserwatorze i jego zastępcy. Rada Dyrektorów będzie podejmowała decyzje większością kwalifikowaną i wykonywała konkretne zadania, jakie zleci jej Zarząd. Oprócz tego jej rola to dopilnowanie, aby Europejski Mechanizm Stabilności działał zgodnie z traktatem o jego utworzeniu i przepisami wewnętrznymi dołączonymi do traktatu. Waga głosów w Zarządzie i Radzie Dyrektorów będzie proporcjonalna do udziałów państw członkowskich w kapitale podstawowym EMS.

Spośród obywateli państw należących do EMS Zarząd wyznaczy dyrektora zarządzającego, który będzie przewodniczył zebraniom Rady Dyrektorów, brał udział w posiedzeniach Zarządu i odpowiadał za bieżące zarządzanie EMS.

Ostatni organ kierowniczy EMS to Rada Audytu, składająca się z niezależnych audytorów mianowanych przez Zarząd.

Mechanizm udzielania pomocy z EMS

W ramach Europejskiego Mechanizmu Stabilności państwa strefy euro mające trudności finansowe lub znajdujące się w obliczu kryzysu finansowego będą mogły otrzymać wsparcie, jeśli taka pomoc okaże się konieczna do zapewnienia stabilności finansowej strefy euro jako całości i jej poszczególnych członków. Może ona przybrać formę pożyczek (krótkoterminowych lub średnioterminowych), zapobiegawczej pomocy finansowej, pożyczek na dokapitalizowanie instytucji finansowych, a także nabywania obligacji państw członkowskich na pierwotnym i wtórnym rynku długu.

Przyznanie pomocy finansowej w ramach Europejskiego Mechanizmu Stabilności będzie jednak uzależnione (od 1 marca 2013 r.) od ratyfikowania przez ubiegające się o nią państwo Traktatu o stabilności, koordynacji i zarządzaniu w unii gospodarczo-walutowej[12], a także od wprowadzenia przez nie – nie później niż w ciągu roku od wejścia w życie tego traktatu – zasady zrównoważonego budżetu.

[12] *Traktat o stabilności, koordynacji i zarządzaniu w unii gospodarczo-walutowej* (tzw. traktat fiskalny) to międzynarodowe porozumienie podpisane w marcu 2012 r. przez 25 państw członkowskich Unii Europejskiej (oprócz Wielkiej Brytanii i Czech), które ma służyć poprawie dyscypliny budżetowej i zobowiązuje kraje strefy euro do utworzenia m.in. niezależnych organów monitorujących politykę fiskalną. O traktacie tym mowa była na ostatnim zebraniu łączników najwyższych organów kontroli Unii Europejskiej w kwietniu 2012 r., w Rzymie (więcej patrz E. Miękina: „Zebranie łączników najwyższych organów kontroli Unii Europejskiej", „Kontrola Państwowa" nr 3/2012). Przewiduje się, że wejdzie on w życie 1.01.2013 r. (musi być ratyfikowany przez co najmniej 12 państw strefy euro). Traktat fiskalny oraz *Traktat o utworzeniu EMS* uzupełniają się, jeśli chodzi o stworzenie solidnych ram zarządzania w sytuacjach kryzysowych i poprawy dyscypliny fiskalnej w strefie euro (traktat fiskalny to swego rodzaju mechanizm przeciwdziałający powstawaniu kryzysu, a *Traktat o utworzeniu EMS* – próba zlikwidowania kryzysu, gdy się już pojawi).

Kontrola zewnętrzna EMS

Pierwsza wersja Traktatu o utworzeniu EMS (podpisana 11 lipca 2011 r.) zawierała postanowienia o kontroli rocznych sprawozdań EMS przez audytora zewnętrznego oraz o Radzie Audytu Wewnętrznego, brakowało w niej natomiast wskazań dotyczących kontroli zewnętrznej, którą miałyby przeprowadzać najwyższe organy kontroli (NOK). Taka sytuacja była niezgodna z zasadą zawartą w „Międzynarodowych standardach najwyższych organów kontroli", że wszystkie instytucje międzynarodowe finansowane lub wspierane ze środków publicznych powinny być poddawane kontroli przez NOK w celu propagowania lepszego zarządzania, przejrzystości i rozliczalności[13].

Brak takich postanowień w Traktacie wzbudził duże zaniepokojenie NOK państw strefy euro, które 27 września 2011 r. spotkały się w Bonn, z udziałem Europejskiego Trybunału Obrachunkowego w charakterze obserwatora, w celu omówienia sposobu, w jaki można by włączyć do przepisów wewnętrznych EMS (będących w trakcie opracowywania) ustalenia dotyczące skutecznej kontroli zewnętrznej przeprowadzanej przez NOK. Rezultatem tego spotkania jest wspólne oświadczenie 16 NOK państw strefy euro o zewnętrznej kontroli EMS, przyjęte 5 października 2011 r.[14]. Podkreśla się w nim między innymi wpływ, jaki zobowiązania nałożone w ramach EMS na budżety państw członkowskich będą miały na wykonywanie przez NOK ich podstawowych zadań, a także konieczność kontrolowania przez NOK wszystkich międzynarodowych instytucji, które korzystają ze środków publicznych. Zachęca się również krajowe parlamenty i rządy do włączenia postanowień o kontroli zewnętrznej EMS przeprowadzanej przez NOK do przepisów wewnętrznych EMS.

Komitet Kontaktowy, zgromadzenie szefów NOK państw UE i Europejskiego Trybunału Obrachunkowego, na zebraniu w październiku 2011 r., przyjęły uchwałę popierającą oświadczenie NOK krajów strefy euro, a zwłaszcza zawarty w nim apel o zapewnienie odpowiedniej zewnętrznej kontroli EMS przez NOK w przepisach wewnętrznych[15]. Uchwała została przekazana przewodniczącym Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej i Komisji Europejskiej.

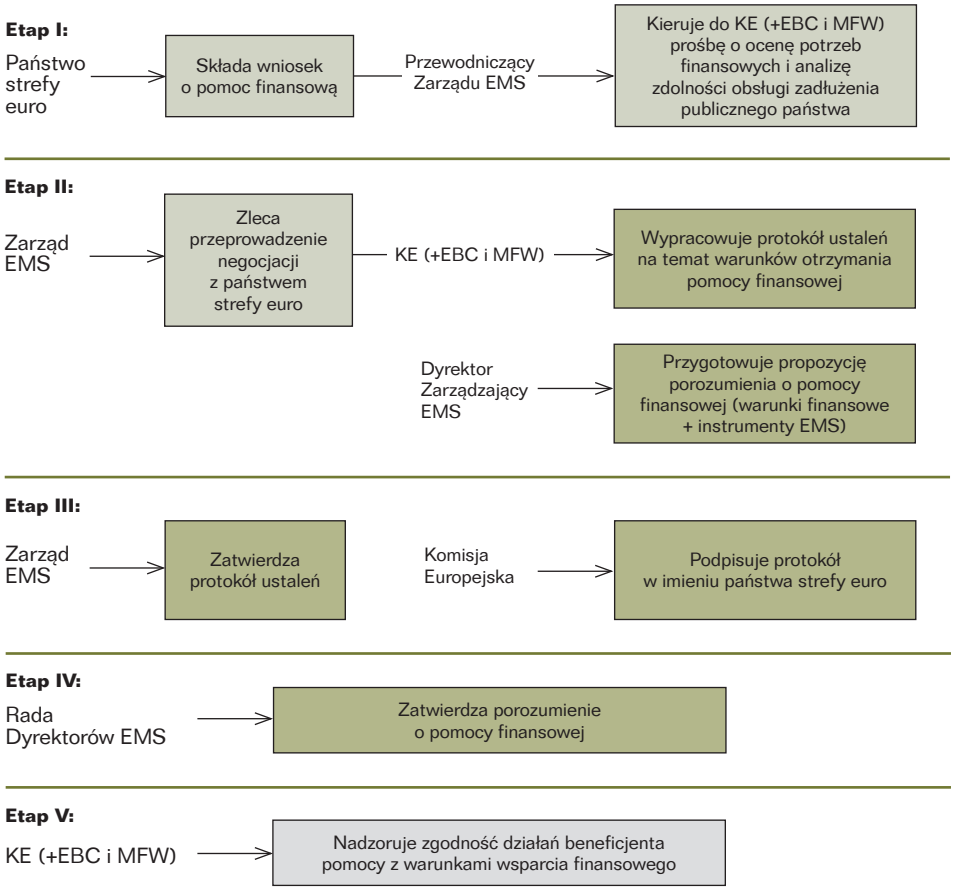
Powyższe działania miały wpływ na dodanie w nowej wersji Traktatu o utworzeniu EMS (podpisanej w lutym 2012 r.) postanowień, w których zniesiono zawężenie kontroli tylko do kontroli wewnętrznej, a także przewidziano: zwiększenie liczby członków Rady Audytu z trzech do pięciu (w tym – rotacyjnie – dwóch z NOK państw strefy euro oraz jednego z ETO), niezależne kontrole EMS prowadzone przez Radę, udostępnianie przez Zarząd EMS rocznych

[13] *ISSAI 5000*: *Principles for Best Audit Arrangements for International Institutions*.

[14] Oświadczenie dostępne jest na stronie niemieckiej Federalnej Izby Obrachunkowej: <http://www.bundesrechnungshof.de/aktuelles/dateien/Statement-EN.pdf>.

[15] Uchwała Komitetu Kontaktowego w sprawie oświadczenia NOK strefy euro na temat zewnętrznej kontroli EMS (CC-R-2011-01), <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/11402726.PDF>.

Rysunek 1. **Mechanizm udzielania pomocy finansowej**



Źródło: Opracowanie własne.

raportów krajowym parlamentom, NOK państw – członków EMS oraz Europejskiemu Trybunałowi Obrachunkowemu, a także określenie pozostałych kwestii dotyczących art. 30 Traktatu w przepisach wewnętrznych EMS. Jednak i ta, uzupełniona, wersja Traktatu nie przewiduje zewnętrznej kontroli EMS, która miałaby być prowadzona przez najwyższe organy kontroli.

Wobec wprowadzenia takich rozwiązań, NOK państw strefy euro opracowały (pod przewodnictwem niemieckiej Federalnej Izby Obrachunkowej) projekt przepisów wewnętrznych dotyczących art. 30 Traktatu, zawierający odniesienia do zewnętrznej kontroli EMS. Zaproponowano w nich 3-letnią nieodnawialną kadencję członków Rady

Audytu, nominowanie dwóch członków Rady przez NOK z dwóch państw członkowskich strefy euro, zasadę rotacyjności proporcjonalnie do udziału kapitału, przeprowadzanie audytów zgodnie z międzynarodowymi standardami kontroli: prawidłowości, zgodności, wykonania zadań i zarządzania ryzykiem, a także zawarcie w rocznym raporcie dla Zarządu EMS wniosków i zaleceń sformułowanych przez Radę Audytu.

Propozycja przedstawiona przez NOK państw strefy euro została wzięta pod uwagę w całości i włączona, po poprawkach redakcyjnych, do projektu przepisów wewnętrznych Traktatu o utworzeniu EMS.

EWA MIĘKINA,
Departament Strategii NIK

Zmiana przepisów ustawowych

Powołanie dyrektora instytucji kultury

Po nowelizacji ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, obowiązującej od 1 stycznia 2012 r., powołanie zostało utrzymane jako podstawa nawiązania stosunku pracy z dyrektorem instytucji kultury. Może ono nastąpić jednak tylko na czas określony. Ustawa doprecyzowała przesłanki odwołania dyrektora instytucji kultury, obowiązek konsultacji ze związkami zawodowymi i stowarzyszeniami przy powołaniu i odwołaniu szefa takiej placówki, uzależniła też nawiązanie stosunku pracy z kandydatem na to stanowisko od zawarcia dodatkowej umowy, określającej warunki organizacyjno-finansowe działalności instytucji, którą ma kierować oraz program jej działania.

ANNA REDA

Uwagi wstępne

Ostatnia nowelizacja[1] ustawy z 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej[2] zmieniła status prawny dyrektora instytucji kultury. Ustawodawca ograniczył powołanie na to stanowisko – wprowadził czas określony, wyłączając powołanie na czas nieokreślony. W ustawie pozostawiona została alternatywna możliwość zawarcia cywilnoprawnej umowy o zarządzanie instytucją kultury, do której jednak obecnie będzie stosowana ustawa z 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych[3]. W opracowaniu podejmę jedynie kwestię zatrudnienia dyrektora instytucji

[1] Ustawa z 31.08.2011 r. o zmianie ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej oraz niektórych innych ustaw (DzU nr 207, poz. 1230; dalej: udk lub ustawa). Większość rozwiązań ustawy nowelizacyjnej weszła w życie 1.01.2012 r. Zob. art. 14 tejże ustawy (dalej: nowelizacja).

[2] Ustawa z 25.10.1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (DzU z 2001, nr 13, poz. 123, t.j. ze zm.).

[3] DzU z 2010 r., nr 113, poz. 759 ze zm.

kultury na podstawie stosunku pracy z powołania. Według obecnego brzmienia art. 15 ust. 2 ustawy, dyrektora instytucji artystycznej powołuje się na okres od trzech do pięciu sezonów artystycznych, a dyrektora instytucji kultury innej niż instytucja artystyczna – na okres od trzech do siedmiu lat.

Do końca 2011 r. ustawa nie przewidywała odrębnej regulacji powołania dyrektora w odniesieniu do instytucji artystycznej, natomiast od 2012 r. czas, na który powołuje się kandydata został zróżnicowany w zależności od charakteru instytucji, którą ten będzie kierował. W ustawie przewiduje się podział instytucji kultury na instytucje artystyczne i pozostałe instytucje kultury niebędące instytucjami artystycznymi. O rodzaju instytucji kultury decyduje organizator, który wydaje akt o jej utworzeniu, określający przedmiot działania, nazwę i siedzibę, a także to, czy jest ona instytucją artystyczną (art. 11 ust. 1 udk). Może się zdarzyć, że zostanie utworzona instytucja kultury prowadząca działalność kulturalną w więcej niż jednej formie organizacyjnej. Dopuszczalne będzie także połączenie instytucji kultury niebędącej instytucją artystyczną z instytucją artystyczną (np. muzeum z teatrem, teatru i domu kultury) i w takich wypadkach instytucja kultury powstała w wyniku połączenia będzie miała status instytucji artystycznej (art. 18 ust. 2 udk); w szczególności są to: teatr, opera, operetka, filharmonia, orkiestra, instytucja filmowa, kino, muzeum, biblioteka, dom kultury, ognisko artystyczne, galeria sztuki oraz ośrodek badań i dokumentacji w różnych dziedzinach kultury. Należy zauważyć, że mamy tu do czynienia z otwartym katalogiem instytucji. W praktyce mogą pojawić się wątpliwości co do charakteru konkretnej. Nieznane dotychczas ustawie pojęcie instytucji artystycznej oznacza instytucję kultury powołaną do prowadzenia działalności artystycznej w dziedzinie teatru, muzyki, tańca, z udziałem twórców i wykonawców, w szczególności: teatr, filharmonię, operę, operetkę, orkiestrę symfoniczną i kameralną, zespół pieśni i tańca oraz zespół chóralny (art. 11 ust. 2 udk). Katalog instytucji kultury prowadzących działalność artystyczną także jest otwarty.

Powołanie dyrektora instytucji kultury

Jak już wspomniałam na wstępie, nowelizacja wyłączyła możliwość powołania dyrektora instytucji kultury na czas nieokreślony, przewidując zróżnicowane okresy zatrudnienia w zależności od rodzaju instytucji. Zmiana pozostaje w zgodzie z treścią art. 68 § 1^1 k.p., który stanowi, że stosunek pracy z powołania nawiązuje się na czas nieokreślony, a jeżeli na podstawie przepisów szczególnych pracownik został powołany na czas określony, stosunek pracy nawiązuje się na okres objęty powołaniem. W piśmiennictwie, na gruncie Kodeksu pracy przyjmuje się, że chociaż zasadą jest powołanie na czas nieokreślony, dopuszczalne jest ograniczenie zatrudnienia na podstawie powołania jedynie do powołania na czas określony[4].

[4] M. Gersdorf [w:] M. Gersdorf, K. Rączka, M. Raczkowski: *Kodeks pracy. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 453.

W myśl art. 15 ust. 2 udk, dyrektora instytucji artystycznej powołuje się na trzy do pięciu sezonów artystycznych, przy czym sezon artystyczny rozpoczyna się w 1 września a kończy 31 sierpnia następnego roku (art. 11a udk). Dyrektora instytucji kultury innej niż artystyczna (np. muzeum czy biblioteki) powołuje się na okres od trzech do siedmiu lat. W praktyce możemy mieć do czynienia ze zróżnicowanymi okresami powołania w ramach jednej kategorii instytucji artystycznych (np. teatrów) czy też instytucji kultury innych niż artystyczne (np. muzea, biblioteki). Ustawodawca pozostawia organizatorowi swobodę określenia długości okresu powołania konkretnego dyrektora w ramach maksymalnych granic czasowych przyjętych w ustawie. W ustawie nie przewiduje się także ograniczenia liczby kolejnych powołań na czas określony w odniesieniu do jednej osoby; dyrektora instytucji artystycznej można powołać na pięć sezonów artystycznych, a następnie na kolejne pięć. Żaden przepis ustawy nie wyłącza takiej możliwości.

Trzeba na marginesie dodać, że pojęcie sezonu artystycznego zostało wprowadzone jako jedno z wielu planowanych rozwiązań, ponieważ jeszcze na etapie projektu zamierzano wprowadzić szczegółowe zasady zatrudniania pracowników artystycznych na podstawie umów o pracę na czas określony. W pierwszej wersji projekt ustawy przewidywał zatrudnienie pracowników artystycznych na podstawie umowy o pracę na czas nieokreślony po przepracowaniu piętnastu sezonów artystycznych. Projektowane rozwiązania dotyczące zatrudniania ich na czas określony zostały ocenione negatywnie, ponieważ nie przewidywano zastosowania ograniczeń wynikających z art. 25^1 k.p.[5]. Na skutek protestów środowisk artystycznych i związków zawodowych zrezygnowano z tych rozwiązań. Pozostała jednak w ustawie definicja sezonu artystycznego i obecnie odnosi się ona właśnie do okresu powołania dyrektora instytucji artystycznej.

Nowelizacja doprecyzowała, że organizator, powołując dyrektora powinien zasięgnąć opinii stowarzyszeń zawodowych i twórczych właściwych ze względu na rodzaj działalności prowadzonej przez instytucję kultury. Według nowego brzmienia art. 15 ust. 1 udk, dyrektora instytucji kultury powołuje organizator po zasięgnięciu opinii związków zawodowych działających w tej instytucji oraz stowarzyszeń zawodowych i twórczych właściwych ze względu na rodzaj działalności prowadzonej przez instytucję. Obowiązkiem organizatora jest poczynienie ustaleń w zakresie przynależności dyrektora instytucji kultury do związku zawodowego bądź odpowiedniego stowarzyszenia. Jak podkreślano w orzecznictwie, obowiązek konsultacji przewidziany w art. 15 ust. 1 udk oznacza, że zobowiązany do zasięgnięcia opinii organ powinien zapoznać się ze stanowi-

[5] Opinia M. Seweryńskiego o projekcie założeń do projektu ustawy o zmianie ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej oraz niektórych innych ustaw, dostępna na stronie <http://radalegislacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-11-stycznia-2010-r-o-projekcie-zalozen-do-projektu-ustawy-o-zmianie-ustawy-o>, dostęp z 4.01.2011.

skiem określonego podmiotu i to stanowisko rozważyć[6]. W uzasadnieniu do projektu ustawy wskazywano, że o ile obowiązek zasięgnięcia opinii związków zawodowych nie budził wątpliwości, o tyle sprawa nie była już tak oczywista w przypadku wskazanych w przepisie stowarzyszeń, ponieważ w praktyce dosyć często nie było możliwe ustalenie kręgu stowarzyszeń uprawnionych do konsultacji[7].

W nowym stanie prawnym nie jest jednak konieczne uzyskanie opinii związków zawodowych oraz stowarzyszeń zawodowych i twórczych w razie wyłonienia kandydata na dyrektora przez konkurs. Zainteresowane podmioty będą mogły wyrazić opinię z własnej inicjatywy, fakultatywnie. Nowelizacja wyłączyła konsultację ze związkami zawodowymi przy konkursowym powoływaniu dyrektora, ponieważ zarówno przedstawiciele związków, jak i stowarzyszeń mają ustawowo zagwarantowany udział w komisji konkursowej[8].

Artykuł 16 udk przewiduje możliwość wyłonienia kandydata na stanowisko dyrektora instytucji kultury przez konkurs, w tym w samorządowych instytucjach kultury określonych w rozporządzeniu (art. 16 ust. 1 i 2 ustawy), z uwagi na ich znaczenie dla kultury narodowej. Warto zauważyć, że art. 16 w ust. 1 stanowi, iż istnieje możliwość poprzedzenia powołania konkursem, a wyjątek od tej zasady wynika z art. 16 ust. 2, według którego w instytucjach, wskazanych przez ministra właściwego ds. kultury, powołanie poprzedza obowiązkowy konkurs[9].

Skład komisji konkursowej powoływanej przez organizatora określa art. 16 ust. 4 udk. Tworzą ją: trzech przedstawicieli organizatora; dwóch przedstawicieli ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego (dalej: minister kultury); dwóch przedstawicieli zakładowych organizacji związkowych reprezentatywnych w rozumieniu art. 241^{25a} k.p., działających w tej instytucji kultury; dwóch przedstawicieli stowarzyszeń zawodowych lub twórczych właściwych ze względu na zakres działania tej instytucji kultury. Jeżeli w placówce nie funkcjonują zakładowe organizacje związkowe, organizator powołuje do komisji konkursowej dwóch przedstawicieli załogi (art. 16 ust. 5). Minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego określi, w rozporządzeniu, organizację i tryb przeprowadzania konkursu, sposób powoływania członków komisji konkursowej oraz jej zadania, uwzględniając procedury zapewniające ocenę kwalifikacji kandydatów (art. 16 ust. 6).

Minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego może także wyrazić zgodę na powołanie na stanowisko dyrektora kandydata wskazane-

[6] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 1.06.2010 r., II OSK 598/10, LEX OMEGA nr 597716.

[7] Uzasadnienie do projektu ustawy, druk sejmowy nr 3786, Sejm VI kadencji, s. 9.

[8] Uzasadnienie do projektu ustawy, druk sejmowy nr 3786, Sejm VI kadencji, s. 10.

[9] Rozporządzenie Ministra Kultury z 19.10.2004 r. w sprawie ustalenia listy samorządowych instytucji kultury, w których wyłonienie kandydata na stanowisko dyrektora następuje w drodze konkursu (DzU nr 242, poz. 2422).

go przez organizatora (art. 16 ust. 3) bez przeprowadzania konkursu. W przypadku powoływania tej samej osoby na następny okres, organizator zasięga opinii ministra. Wprowadzona została także w tym zakresie specjalna procedura. Według art. 16 ust. 3a udk, organizator występując z wnioskiem do ministra kultury o wyrażenie zgody na powołanie dyrektora instytucji kultury bez przeprowadzania konkursu, ma obowiązek uzasadnienia wniosku ze szczególnym uwzględnieniem przyczyn zastosowania takiego trybu oraz podania informacji o wykształceniu, kompetencjach i doświadczeniu zawodowym kandydata na to stanowisko. Minister rozpatruje wniosek w terminie 30 dni od dnia jego wpłynięcia, kierując się specyfiką instytucji oraz kwalifikacjami kandydata (ust. 3b). Brak zgody uniemożliwia powołanie (art. 16 ust. 3c).

Dyrektora państwowej instytucji kultury organizator powołuje i odwołuje po uzyskaniu zgody ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego. W przypadku powoływania tej samej osoby na kolejny okres, organizator zasięga opinii ministra (art. 15 ust. 3 udk). Dyrektora samorządowej odwołuje się również po zasięgnięciu opinii ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego (art. 15 ust. 4 udk). Wykaz placówek samorządowych określi w rozporządzeniu minister kultury, biorąc pod uwagę ich znaczenie dla kultury narodowej (art. 16 ust. 2 udk).

Z ustawy obecnie wynika wprost, że możliwe jest utworzenie w instytucji kultury stanowiska lub stanowisk zastępcy dyrektora, jeżeli jej statut tak stanowi. W takim wypadku dokument ten określa liczbę stanowisk zastępców dyrektora oraz tryb ich powoływania i odwoływania (art. 15 ust. 8 udk). Poprzednio obowiązujący przepis art. 15 ust. 6 udk sprawiał problemy interpretacyjne w kwestii możliwości powołania zastępcy dyrektora w razie gdy statut instytucji kultury takiego stanowiska nie przewidywał. Z obecnego uregulowania wynika, że zastępca może zostać powołany i odwołany zgodnie ze statutem. W statucie będzie można przewidzieć, że ma on prawo zostać powołany także na czas nieokreślony, ponieważ ustawodawca nie wskazuje wyraźnie, iż zasady powołania i odwołania dyrektora instytucji kultury mają zastosowanie do jego zastępcy.

Odwołanie dyrektora instytucji kultury

Stosunek pracy z powołania charakteryzuje się tym, że pracownik może zostać w każdym czasie odwołany (art. 70 § 1 k.p.). Przeważa pogląd, że również dotyczy to osób na podstawie przepisów szczególnych powołanych na stanowisko na czas określony. Jako regułę Kodeks pracy traktuje odwołanie równoznaczne z wypowiedzeniem umowy o pracę (art. 70 § 2 k.p.), natomiast odwołanie jest równoznaczne z rozwiązaniem bez wypowiedzenia, jeżeli nastąpiło z jednej z przyczyn określonych w art. 52 lub 53 k.p.[10].

Przepisy ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej trzeba

[10] Inaczej np. W. Sanetra, J. Iwulski: *Komentarz do kodeksu pracy,* Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis 2009.

uznać za przepisy szczególne w relacji do Kodeksu pracy. W zakresie nieuregulowanym w ustawie o działalności kulturalnej w odniesieniu do powoływania i odwoływania dyrektora instytucji kultury należy zatem stosować przepisy art. 68-72 k.p. (art. 15 ust. 7 udk). W piśmiennictwie uznaje się, że uregulowanie zawarte w art. 15 ust. 1 udk, przewidujące obowiązek konsultacji zarówno przy powołaniu, jak i odwołaniu dyrektora, jest właśnie uregulowaniem szczególnym w odniesieniu do art. 69 pkt 1 Kodeksu pracy[11]. Z artykułu 69 k.p. wynika, że do stosunku pracy na podstawie powołania stosuje się przepisy dotyczące umowy o pracę na czas nieokreślony, z wyłączeniem tych regulujących tryb postępowania przy rozwiązywaniu umów o pracę oraz rozpatrywanie sporów ze stosunku pracy w części dotyczącej orzekania o bezskuteczności wypowiedzeń i o przywracaniu do pracy. Przepisy ogólne Kodeksu pracy dotyczące stosunku pracy z powołania nie przewidują zatem obowiązku konsultacji ze związkiem zawodowym w razie odwołania pracownika z powołania[12]. Stanowisko, według którego przepisy ustawy o działalności kulturalnej mają charakter szczególny w odniesieniu do Kodeksu pracy, zostało potwierdzone w wyroku Sądu Najwyższego z 21 marca 1997 r.[13]

Oceniając wprowadzenie powołania na czas określony do ustawy o działalności kulturalnej, należy stwierdzić, że ograniczenie powołania w czasie może zostać uznane za uzasadnione w przypadku dyrektorów jako osób sprawujących funkcję kierowniczą, które powinny godzić się na brak stabilizacji zatrudnienia[14]. O ile w przypadku powołania na czas nieokreślony dyrektor mógł zostać odwołany w każdym czasie, z uwzględnieniem konkretnej przyczyny wskazanej w ustawie, o tyle przy powołaniu na czas określony stosunek pracy ustanie po upływie okresu powołania. Niewątpliwie rozwiązanie to jest korzystne dla organizatorów, którzy nie mogą podejmować dodatkowych czynności. Możliwe jest przy tym wcześniejsze odwołanie dyrektora przed upływem okresu powołania w razie zaistnienia przyczyn, o których mowa obecnie w art. 15 ust. 6 ustawy.

O ile w Kodeksie pracy nie zostały określone przyczyny odwołania pracownika ze stanowiska ze skutkiem zrównanym z wypowiedzeniem, o tyle ustawa o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej ogranicza przypadki odwołania dyrektora instytucji kultury do enumeratywnie wymienionych. Sąd Najwyższy uznał przy tym, że art. 15 ust. 5 ustawy o działalności kulturalnej modyfikuje reguły wyra-

[11] A. Dubowik: *Powołanie jako podstawa nawiązania stosunku pracy a reforma prawa pracy*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne" nr 6/2004, s. 6.

[12] Szerzej na ten temat zob. J. Stelina: *Ochrona trwałości zatrudnienia w pozaumownych stosunkach pracy* [w:] *Ochrona trwałości stosunku pracy w społecznej gospodarce rynkowej*, pod red. G. Goździewicza, Warszawa 2010, s. 111.

[13] I PKN 65/97, OSNAPIUS 1998, nr 1, poz. 6.

[14] T. Liszcz: *Prawo pracy*, wyd. 8, Warszawa 2011, s. 215; H. Szewczyk: *Stabilizacja zatrudnienia pracowników samorządowych pełniących funkcje z wyboru oraz powołania*, PPiPS 1997, t. 12, s. 64-83.

żone w Kodeksie pracy w ten sposób, iż określa przyczyny odwołania dyrektora[15]. Wyliczenie ich oznacza, że może ono nastąpić tylko ze względu na nie.

Z ustawy wynika, iż katalog tych przyczyn jest zamknięty i w zasadzie nie odbiega od wcześniej obowiązującego w ustawie. Ustawodawca nie przewiduje konstrukcji obligatoryjnego odwołania w razie zaistnienia określonych przyczyn. Artykuł 15 ust. 6 ustawy stanowi, że „dyrektor może być odwołany…". Należałoby zatem przyjąć, iż nawet w razie zaistnienia okoliczności ujętych w katalogu przyczyn odwołania określonych w tym artykule, organizator nie ma obowiązku tego uczynić.

Trzeba zauważyć, że ów katalog jest szeroki. Według art. 15 ust. 6 udk, dyrektor instytucji kultury powołany na czas określony może być odwołany przed upływem tego okresu: na własną prośbę; z powodu choroby trwale uniemożliwiającej wykonywanie obowiązków; z powodu naruszenia przepisów prawa w związku z zajmowanym stanowiskiem; w przypadku odstąpienia od realizacji umowy zawartej przez dyrektora z organizatorem, w której strony określają warunki organizacyjno-finansowe działalności instytucji kultury oraz program jej działania; w sytuacji przekazania państwowej instytucji kultury w trybie art. 21a ust. 2-6 udk.

Określone w art. 15 ust. 6 ustawy przyczyny są dosyć zróżnicowane: zarówno leżące po stronie pracownika (pkt 1- 4), jak i pracodawcy (pkt 5). Należy odnotować, że część z nich wpisuje się w katalog określony w Kodeksie pracy (w art. 52 i 53), uprawniających pracodawcę do rozwiązania umowy o pracę bez wypowiedzenia z przyczyn zawinionych, jak i niezawinionych przez niego. Naruszenie przepisów w związku z zajmowanym stanowiskiem może stanowić ciężkie naruszenie podstawowych obowiązków pracownika, a nawet przestępstwo, które uniemożliwia dalsze zatrudnianie go na zajmowanym stanowisku, o ile jest oczywiste lub zostało stwierdzone prawomocnym wyrokiem (art. 52 § 1 pkt 2 k.p.); choroba trwale uniemożliwiająca wykonywanie obowiązków przypomina przesłankę określoną w art. 53 ust. 1 pkt 1 k.p. Widać więc częściową zbieżność przyczyn odwołania dyrektora, o których mowa w art. 15 ust. 6 ustawy, z kodeksowymi, chociaż przesłanki określone w ustawie nie są tożsame z nimi i nie stanowią ich literalnego powtórzenia. Prowadzi to do wniosku, że katalog przyczyn odwołania z ustawy uwzględnia specyfikę pełnienia funkcji dyrektora instytucji kultury. Wydaje się, że te wskazane w ustawie mogą stanowić podstawę do odwołania dyrektora instytucji kultury ze skutkiem wypowiedzenia umowy o pracę, skoro ten rodzaj odwołania uznawany jest w doktrynie za zasadę. Niektóre z powodów odwołania można wartościować; na przykład, waga naruszeń przepisów przez dyrektora może być różna, co oznacza, że w zależności od rodzaju naruszenia odwołanie mogłoby nastąpić ze skutkiem wypowiedzenia lub bez wypowiedzenia. Zatem od-

[15] Wyrok Sądu Najwyższego – Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych, z 26.11.2003 r., I PK 79/03, Legalis.

wołanie dyrektora instytucji kultury będzie możliwe w razie zaistnienia okoliczności określonych w art. 52 i 53 k.p. ze skutkiem wypowiedzenia na podstawie art. 70 § 3 k.p.

Ważną zmianą wprowadzoną do ustawy, której należy poświęcić więcej miejsca, jest obowiązek zawarcia z powołanym dyrektorem dodatkowej umowy. Organizator przed powołaniem dyrektora zawiera z kandydatem na to stanowisko odrębną umowę w formie pisemnej, w której strony określają warunki organizacyjno-finansowe funkcjonowania instytucji kultury oraz program jej działania. Wchodzi ona w życie z dniem powołania dyrektora. Zawarcie jej warunkuje nawiązanie stosunku pracy z powołania. Dodatkową umowę zawiera się bez względu na to, czy jego powołanie poprzedzone jest konkursem, czy nie. Odmowa zawarcia umowy przez kandydata na stanowisko dyrektora uniemożliwia powołanie go na to stanowisko (art. 15 ust. 5 udk). Można więc stwierdzić, że pod rządami zmienionej ustawy powołanie dyrektora instytucji kultury ma charakter niesamodzielny, ponieważ jego byt zależy od tej właśnie dodatkowej umowy.

Postanowienia wymienionej wyżej umowy mogą być bardzo różne – dotyczyć programu działania (np. naprawczego, liczby wystaw i premier) i szczegółowych oczekiwań ze strony organizatora i dyrektora, dotyczących funkcjonowania instytucji kultury (np. realizacji programów wieloletnich, inwestycji)[16]. Ustawa nie przewiduje szczególnej nazwy dla tej umowy, natomiast jej treść będzie miała istotny wpływ na byt stosunku pracy dyrektora instytucji kultury. Ustalenie relacji pomiędzy aktem powołania i dodatkową umową zawieraną z dyrektorem może być źródłem wątpliwości w praktyce, ponieważ na gruncie Kodeksu pracy, do nawiązania stosunku pracy z powołania nie jest konieczne pomiędzy stronami zawarcie umowy stosunku pracy z powołania, a powołanie jest czynnością powodującą podwójny skutek: powierzenie funkcji i nawiązanie stosunku pracy[17].

Trzeba także zauważyć, że art. 15 ust. 6 pkt 5 ustawy odsyła jedynie do art. 21 ust. 2-6 udk. Oznacza to, że nie jest obecnie dopuszczalne odwołanie dyrektora instytucji kultury na mocy art. 21a ust. 1 udk, to znaczy w razie, gdy minister lub kierownik urzędu centralnego administracji rządowej powierzy jednostce samorządu terytorialnego, za jej zgodą, prowadzenie instytucji kultury. Instytucja taka pozostaje państwową instytucją kultury i otrzymuje konieczne do wykonania zadań środki. Decyzja ministra lub kierownika placówki nie będzie więc podstawą do odwołania jej dyrektora.

Status dyrektorów powołanych przed wejściem w życie ustawy

Niezwykle istotne z punktu widzenia nowych rozwiązań są przepisy przejściowe odnoszące się do dyrektorów powołanych na stanowiska przed dniem wejścia w życie ustawy. Ich sytuacja została uregulo-

[16] Uzasadnienie do projektu ustawy, druk sejmowy nr 3786, Sejm VI kadencji, s. 11.
[17] J. Piątkowski: *Prawo stosunku pracy. W teorii i w praktyce*, Toruń 2006, s. 317.

wana w art. 8 ustawy nowelizacyjnej. Dyrektorzy instytucji kultury i ich zastępcy, powołani przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizacyjnej (tj. przed 1 stycznia 2012 r.) na czas określony, pozostają na zajmowanych stanowiskach do końca okresu, na który zostali powołani.

Natomiast dyrektorzy instytucji kultury powołani przed dniem wejścia w życie ustawy na czas nieokreślony pozostają na zajmowanych stanowiskach tylko przez rok od dnia wejścia w życie ustawy (tj. do końca 2012 r.). W okresie roku od dnia wejścia w życie ustawy organizatorzy mogą powołać te osoby na stanowiska dyrektorów na czas określony od trzech do pięciu lat, a w przypadku dyrektorów instytucji artystycznych – od trzech do pięciu sezonów artystycznych, bez przeprowadzania konkursu. W razie niepowołania na czas określony, dotychczasowy stosunek pracy ulega rozwiązaniu z upływem tego okresu i jest to równoznaczne z odwołaniem (art. 8 ust. 3 ustawy nowelizacyjnej). Zasada ta nie dotyczy dyrektora Centralnego Muzeum Pożarnictwa (art. 8 ust. 5 ustawy).

Inaczej wygląda status dyrektorów samorządowych instytucji kultury, które nie stały się z dniem wejścia w życie ustawy instytucjami artystycznymi. Ich dyrektorzy powołani na czas nieokreślony przed dniem wejścia w życie ustawy pozostają na zajmowanych stanowiskach przez trzy lata od daty jej obowiązywania.

Uregulowanie o charakterze przejściowym nie dotyczy jednak dyrektorów bibliotek, domów oraz ośrodków kultury, którzy zostali powołani na czas nieokreślony (art. 8 ust. 6). Należy więc przyjąć, że pozostają na dotychczasowych stanowiskach. Słusznie zauważa się w jednej z opinii, iż wyłączenie zawarte w art. 8 ust. 6 nowelizacji nie obejmuje dyrektorów muzeów[18]. Trudno znaleźć uzasadnienie dla wyłączenia z zakresu zastosowania nowej regulacji w odniesieniu do dyrektorów powołanych na czas nieokreślony tylko niektórych instytucji kultury. To niekonsekwencja ustawodawcy, który wprowadził jako podstawę zatrudnienia dyrektora instytucji kultury wyłącznie powołanie na czas określony, a jednocześnie postanowił, że część dotychczas powołanych na czas nieokreślony pozostaje nadal w takim stosunku pracy.

Podsumowanie

Ustawodawca wniósł ostatnią nowelizacją dosyć gruntowne zmiany do ustawy o działalności kulturalnej w zakresie podstaw zatrudnienia dyrektora instytucji kultury. Pomimo iż część przedstawicieli piśmiennictwa wskazuje, że należałoby zrezygnować z powołania, ustawodawca postanowił pozostawić je jako podstawę zatrudnienia[19]. Według niektórych autorów, należałoby utrzymać powołanie jako podstawę nawiązania stosunku pracy, ale jedynie w odniesieniu do kierowniczych lub samodzielnych stanowisk[20]. Komisja

[18] Opinia A. Wasiljewa – doradcy Federacji Związków Zawodowych Pracowników Kultury i Sztuki.
[19] A. Dubowik: *Powołanie …*, op. cit., s. 3.
[20] R. Borek-Buchajczuk: *Przyszłość stosunku pracy z powołania* [w:] *Współczesne problemy prawa pracy i ubezpieczeń społecznych*, pod red. L. Florka i Ł. Pisarczyka, Warszawa 2011, s. 104.

Kodyfikacyjna w projekcie indywidualnego kodeksu pracy zrezygnowała z powołania i wyboru na stanowisko, jako aktów kreujących stosunek pracy, jednocześnie wprowadzając właśnie umowę o zarządzanie zakładem pracy[21].

Po nowelizacji ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej powołanie zostało utrzymane jako podstawa nawiązania stosunku pracy z dyrektorem instytucji kultury. Należy jednak przypomnieć, że kwestia zatrudnienia kandydata na to stanowisko na podstawie stosunku pracy z powołania była przedmiotem rozważań orzecznictwa i budziła wątpliwości. W ocenie Sądu Najwyższego, a także wedle poglądu dominującego w piśmiennictwie, powołanie dokonane na podstawie art. 15 udk stanowi podstawę nawiązania stosunku pracy w stosunku do art. 68 k.p.[22]. Swoje stanowisko Sąd Najwyższy potwierdził w kolejnym orzeczeniu[23]. W obecnym brzmieniu art. 15 ustawy jest przepisem odrębnym w rozumieniu art. 68 k.p. Ustawa o działalności kulturalnej pozostaje regulacją szczególną w odniesieniu do Kodeksu pracy i wprowadza pewne modyfikacje, polegające między innymi na przyjęciu kauzalności odwołania, które jest równoznaczne z wypowiedzeniem, obowiązku konsultacji ze związkami zawodowymi i odpowiednimi stowarzyszeniami zarówno przy powołaniu, jak i odwołaniu. Nowością jest także uzależnienie nawiązania stosunku pracy z powołania z kandydatem na dyrektora instytucji kultury od zawarcia dodatkowej umowy, określającej warunki organizacyjno-finansowe działalności tej placówki oraz program jej działania.

dr **ANNA REDA**, Katedra Prawa Pracy, Uniwersytet Kardynała S. Wyszyńskiego w Warszawie

[21] W. Sanetra: *Niektóre sporne zagadnienia kodyfikacji prawa pracy* [w:] *Problemy kodyfikacji prawa pracy. Wybrane zagadnienia zabezpieczenia społecznego*, Gdańsk 2007, s. 52.

[22] Uchwała Sądu Najwyższego z 11.01.2005 r., I PZP 11/04, OSNP 2005/9/123. Glosy aprobujące: A. Dubowik, OSP 2005/11/135; J. Stelina, GSP-Prz.Orz. 2005/4/117. Odmiennie A. Rzetecka-Gil: *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 11 stycznia 2005 r. dot. powołania jako podstawy nawiązania stosunku pracy z dyrektorami instytucji kultury*, Monitor Prawa Pracy nr 11/2007, s. 606.

[23] Postanowienie Sądu Najwyższego – Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych, z 13.09.2005 r., I PK 104/05, Legalis.

Współpraca międzynarodowa

Kraje Grupy Wyszehradzkiej

Nowe praktyki w organach kontroli

Najwyższe organy kontroli (NOK) krajów Grupy Wyszehradzkiej – Czech, Polski, Słowacji i Węgier – a także Austrii i Słowenii (tzw. grupa V 4+2) od kilkunastu lat współpracują ze sobą. Coroczne spotkania prezesów umożliwiają poznanie dobrych praktyk stosowanych przez te instytucje. Podczas ostatniego zebrania na Węgrzech, we wrześniu 2012 r., rozpatrywano kilkanaście tematów.

JACEK MAZUR

Nowe uprawnienia NOK Węgier

Gospodarz zebrania – prezes Państwowej Izby Obrachunkowej László Domokos – omówił rozwiązania prawne dotyczące swojej instytucji. Zgodnie z art. 43 konstytucji Węgier z 2011 r., Izba jest organem kontrolnym Zgromadzenia Krajowego (parlamentu) w sprawach finansowych i gospodarczych. Bada wykonanie centralnego budżetu państwa, oszczędność gospodarowania finansami publicznymi oraz zarządzanie majątkiem narodowym. Kontrola prowadzona jest z punktu widzenia legalności, celowości i skuteczności. Prezes Izby jest wybierany na dwunastoletnią kadencję przez Zgromadzenie Krajowe

Grupa Wyszehradzka to nieformalne ugrupowanie regionalne, niebędące organizacją międzynarodową (nie ma organizacyjnego zaplecza). Jego idea została sformułowana w deklaracji wyszehradzkiej, podpisanej 15 lutego 1991 roku w Wyszehradzie (Visegrád na Węgrzech) przez prezydentów Polski – Lecha Wałęsę i Czechosłowacji – Václava Havla oraz premiera Węgier, Józsefa Antalla[1].

większością dwóch trzecich głosów ogólnej liczby posłów. Prezes składa Zgromadzeniu roczne sprawozdanie z działalności. Szczegółowo sprawy struktury i funkcjonowania Izby określa ustawa organiczna[2] (ustawa LXVI z 20 czerwca 2011 r.)[3], która obowiązuje od 1 lipca 2011 r.

Nowa ustawa wzmacnia rolę Państwowej Izby Obrachunkowej w postępowaniu pokontrolnym. Zgodnie z dotychczasowymi przepisami, wyniki kontroli przekazywano kierownikowi jednostki kontrolowanej, który miał osiem dni na podjęcie decyzji o realizacji wniosków z kontroli lub przedstawienie zastrzeżeń, następnie zaś – w ciągu trzydziestu dni – musiał powiadomić Izbę o stanie sprawy. Jeżeli Izba uznała podjęte działania za niewystarczające, prezes Izby mógł poinformować o tym kierownika jednostki kontrolowanej lub parlament (art. 25 ustawy XXXVIII z 1989 r.). Obecna ustawa stanowi, że w trakcie przygotowania i prowadzenia kontroli jednostka kontrolowana lub jednostka, która może być kontrolowana (oraz ich pracownicy) mają obowiązek wszechstronnej współpracy, w tym udostępnienia informacji. Po przekazaniu wyników kontroli kierownik jednostki obowiązany jest w ciągu trzydziestu dni przedłożyć Izbie plan działania opracowany na podstawie jej zaleceń. Jeżeli planowane przedsięwzięcia są niekompletne lub z innych powodów są nie do przyjęcia, Izba informuje o tym kierownika jednostki kontrolowanej, wyznaczając dodatkowy, piętnastodniowy termin. W razie nieprzedłożenia planu na czas lub przekazania go w wersji nadal nie do zaakceptowania, prezes Izby może: wystąpić z ponagleniem zawierającym informację o sankcjach, jakie mogą zostać zastosowane wobec tej jednostki lub jej kierownika; wystąpić o zawieszenie środków budżetowych, jakie miały być przekazane danemu podmiotowi; wystąpić do właściwej komisji parlamentu o odbycie dyskusji nad sprawozdaniem z kontroli wraz z przesłuchaniem kierownika jednostki kontrolowanej; wszcząć postępowanie karne lub dyscyplinarne (art. 33 ustawy). Równocześnie do Kodeksu karnego dodano nowy art. 224/B, zgodnie z którym naruszenie

[1] Na temat wcześniejszej współpracy zob. J. Mazur: *Zebranie prezesów NOK Grupy Wyszehradzkiej – kontrole programów współpracy transgranicznej*, „Kontrola Państwowa" nr 5/2011 i podana tam literatura.

[2] Ustawy organiczne różnią się od innych ustaw tym, że ich przyjęcie lub zmiana wymaga większości dwóch trzecich głosów członków parlamentu.

[3] *Act LXVI of 2011 on the State Audit Office of Hungary*, <http://www.asz.hu/introduction/act-lxvi-of-2011-on-the-sao-1/act-on-sao-2011.pdf>.

obowiązku współpracy z Izbą w prowadzeniu kontroli lub nieprzedłożenie planu działania podlega karze więzienia do lat dwóch, jeżeli zaś zachowanie danej osoby uniemożliwiłoby przeprowadzenie kontroli – do lat trzech.

W celu wzmocnienia samodzielności Izby nowa ustawa stanowi, że jej budżet na kolejny rok nie może być mniejszy (w liczbach nominalnych) od budżetu na rok poprzedni oraz że można nałożyć na nią nowe zadania tylko przy zapewnieniu dodatkowych zasobów. Niezależność finansową Izby umocniono także przez wyłączenie płac kontrolerów i innych pracowników z systemu służby cywilnej oraz wprowadzenie zasady, że ich płace rosną automatycznie, zgodnie z urzędowo określonym poziomem wzrostu dochodu narodowego.

Kolejna zmiana to wprowadzenie zasady publikowania ogółu sprawozdań z kontroli (poza zawierającymi tajemnice ustawowo chronione) oraz jawności metod i sposobu prowadzenia badania.

Udział prezesa NOK Węgier w Radzie Fiskalnej

Utworzona w końcu 1998 r. Rada Fiskalna Węgier (niezależny organ doradczy do opiniowania rządowej polityki fiskalnej i dostarczania prognoz makroekonomicznych) była pierwotnie złożona z teoretyków – profesorów ekonomii, zaś jej opinie przygotowywano przy pomocy własnego merytorycznego sekretariatu[4]. Konstytucja z 2011 r. zmieniła koncepcję Rady, istotnie zawęziła jej zakres działania, lecz równocześnie nadała status konstytucyjnego organu państwa i umocniła uprawnienia: obecnie Rada współuczestniczy w przygotowaniu ustawy budżetowej oraz współdecyduje o jej kształcie. Wiąże się to z wprowadzeniem do konstytucji zasad zmierzających do ograniczenia długu publicznego: poza sytuacją nadzwyczajną, parlament nie może uchwalić ustawy budżetowej, jeśli jej wykonanie skutkowałoby zadłużeniem państwa przekraczającym połowę produktu krajowego brutto. Poza tym, tak długo jak zadłużenie państwa przekracza tę wielkość, parlament może przyjąć wyłącznie budżet, który zakłada zmniejszenie zadłużenia państwa w odniesieniu do PKB. Głównym zadaniem Rady jest badanie rządowego projektu ustawy budżetowej z punktu widzenia owych kryteriów, przy czym warunkiem przyjęcia (lub zmiany) budżetu przez parlament jest uzyskanie uprzednio jej zgody (art. 36 ust. 4-6 i art. 44 ust. 3 konstytucji). Inne zadanie to przeprowadzanie okresowej oceny stanu realizacji założeń makroekonomicznych: co najmniej raz na pół roku Rada powinna przedstawić opinię w sprawie planowania i wykonywania budżetu państwa oraz wykorzystania środków publicznych, ponadto w każdym czasie może przedłożyć dodatkowe

[4] O pracach Rady w latach 2009–2010 oraz powodach jej rozwiązania zob. G. Kopits: *Independent Fiscal Institutions: Developing Good Practices*, "OECD Journal on Budgeting", Volume 2011/3, <http://www.oecd-ilibrary.org/governance/independent-fiscal-institutions-developing-good-practices_budget-11-5kg3pdgcpn42>; L. Domokos: *Credibility and Flexibility. Changes in the Framework of Hungarian Public Finances*, "Public Finance Quarterly" no 3/2011, <http://www.asz.hu/public-finance-quarterly-articles/2011/credibility-and-flexibility/a-291-302-laszlo-domokos.pdf>.

opinie w tych sprawach oraz o stanie finansów publicznych[5].

Członkami Rady Fiskalnej są: przewodniczący (powoływany przez prezydenta na 6 lat)[6] oraz dwaj członkowie z urzędu: prezes Węgierskiego Banku Narodowego i prezes Państwowej Izby Obrachunkowej. Rada nie dysponuje własnym ciałem wspomagającym, lecz korzysta z pomocy banku centralnego i najwyższego organu kontroli. Przewodniczący Rady zwrócił się do obu tych instytucji o zorganizowanie stałych zespołów eksperckich do przygotowywania analiz i ocen na potrzeby tego gremium.

NOK Węgier jest instytucją niezależną od rządu, która dysponuje wiedzą o wykonywaniu budżetu państwa przez okres całego roku. Wiedza ta pochodzi przede wszystkim z przeprowadzanych kontroli wykonania budżetu, a także opracowywanych opinii o projekcie ustawy budżetowej na rok następny, co wymaga regularnego śledzenia prac nad przygotowaniem projektu budżetu państwa. Kontrolą budżetową zajmuje się w przybliżeniu stu kontrolerów, to jest około jedna czwarta ogólnej ich liczby. Zespół ekspercki, który przygotowuje analizy i oceny dla Rady składa się z jedenastu osób – prawników, ekonomistów i statystyków, którzy pracują pod kierunkiem dyrektora ds. strategii i planowania. Projekty analiz są rozpatrywane przez ścisłe kierownictwo NOK (prezes, wiceprezesi, sekretarz i dwu dyrektorów generalnych), a następnie przedkładane Radzie Fiskalnej[7].

Rola NOK w podnoszeniu świadomości środowiskowej

Ochrona środowiska należy do trudnych zadań współczesnego państwa: wymaga wielkich zasobów, a przy tym z uwagi na sprzeczność interesów może wywoływać konflikty między grupami społecznymi. Obok znaczenia krajowego i globalnego, ma również wymiar regionalny, dlatego NOK grupy V 4+2 wymieniają wiedzę i doświadczenia uzyskane podczas kontroli środowiskowych. Na zebraniu zaprezentowano kontrole dotyczące transgranicznego przemieszczania odpadów, gospodarki wodnej, odnawialnych źródeł energii, zmian klimatycznych, ochrony przeciwpowodziowej, parków narodowych.

Prezes NIK Jacek Jezierski zwrócił uwagę na rolę NOK w podnoszeniu świadomości środowiskowej społeczeństwa. Przeprowadzając kontrole wykonania zadań i wydawania pieniędzy publicznych na ochronę środowiska oraz informując o ich wynikach, NOK pośrednio wpływają na zachowania społeczne. Już samo podjęcie badań w danym obszarze stanowi sygnał o wadze zagadnienia, choć o ich znaczeniu przesądzają ustalenia oraz przyjęte do realizacji

[5] Act CXCIV of 2011 on the economic stability of Hungary, <http://www.mkogy.hu/kt/dok/act_cxciv_of_2011.pdf>.

[6] Od 10.01.2012 r. przewodniczącym Rady Fiskalnej jest Árpád Kovács, profesor finansów i przewodniczący Stowarzyszenia Ekonomistów Węgier, który w latach 1997–2009 był prezesem Państwowej Izby Obrachunkowej Węgier.

[7] Na stronie NOK Węgier opublikowano tezy analizy dotyczącej stanu zadłużenia państwa: *SAO to support the work of the Fiscal Council, 20 July 2012*, <http://www.asz.hu/en/news/2012-07-20/sao-to-support-the-work-of-the-fiscal-council>.

zalecenia. Często są one cytowane przez różne gremia (grupy) społeczne jako dodatkowy argument potwierdzający trafność głoszonych przez nie opinii. Informacja publiczna o ustaleniach kontroli to coś więcej niż rozliczenie się ze środków wydanych na jej przeprowadzenie: ich wyniki powinny być wkładem w naprawę państwa. Informacja o nieprawidłowościach wykrytych w jednym miejscu może przyczynić się do ich wyeliminowania lub zapobieżenia im w podobnych sytuacjach.

W dyskusji podkreślono znaczenie odpowiedniego wyboru tematów kontroli, zwiększania wiedzy kontrolerów oraz formułowania jasnych konkluzji w sprawozdaniach. Będzie się to przyczyniać do podnoszenia świadomości różnych kręgów społeczeństwa w sprawach dotyczących ekologii oraz lepszego ukierunkowywania i zarządzania programami w tej dziedzinie, a przez to – ulepszenia jakości środowiska, zdrowia i poziomu życia.

Reforma systemu budżetowego w Austrii

Przedstawiciel Izby Obrachunkowej Austrii poinformował o trwającej reformie systemu budżetowego, która prowadzi do zwiększenia uprawnień Izby w tworzeniu i wykonywaniu budżetu państwa. Za wady dotychczasowego modelu uznano: brak wiążących założeń polityki fiskalnej na okres dłuższy niż rok, koncentrację uwagi na posiadanych danych (danych wejściowych) oraz stosowanie metody kasowej. Koncepcja zmian uzyskała poparcie głównych sił politycznych: w grudniu 2007 r. parlament jednomyślnie uchwalił zmiany w konstytucji, ustanawiając podejście nastawione na rezultaty oraz zasady wydajności, przejrzystości i prezentacji „wiernego i rzetelnego" obrazu finansów publicznych. Reforma następuje w dwu etapach. W 2009 r. wprowadzono coroczne, przyjmowane przez parlament „ramy budżetowe", które określają wiążące pułapy wydatków na kolejne cztery lata, choć obok tego w wielu dziedzinach obowiązują pułapy roczne. „Ramy budżetowe" mogą zostać zmienione, co wymaga umotywowanego wniosku rządu i zgody parlamentu. Tworzy to warunki do długofalowej polityki budżetowej, zwłaszcza że kwoty niewykorzystane w danym roku nie przepadają, lecz stają się częścią rezerwy danej instytucji w roku następnym i mogą zostać wykorzystane także na inne cele niż pierwotnie zakładano. Tym samym, szef urzędu jest bardziej niż dotąd zainteresowany racjonalnym wykorzystaniem środków i poszukiwaniem oszczędności. Zasadnicza część reformy (jednomyślnie przyjęta przez parlament w grudniu 2009 r.) wejdzie w życie w 2013 r.: zostanie wprowadzony budżet zadaniowy, przy czym jego szczegółowość będzie mniejsza niż obecnie, zaś poszczególne kwoty będą miały charakter zbiorczy z prawem dokonywania przeniesień; nowe zasady rachunkowości mają wykorzystywać wprost lub w sposób zmodyfikowany większość międzynarodowych standardów rachunkowości sektora publicznego (IPSAS)[8].

[8] Zob. opis reformy na stronie Ministerstwa Finansów Austrii, <http://english.bmf.gv.at/Budget/TheAustrianFederalB_523/_start.htm>; G. Steger: *Austria's Budget Reform: How to Create Consensus for a Decisive Change of Fiscal Rules*, "OECD Journal on Budgeting", vol. 2010/1, <http://www.oecd.org/austria/48168584.pdf>.

Zarysowana tu koncepcja została opracowana we współdziałaniu z Izbą Obrachunkową, której reprezentanci od początku (jesień 2004 r.) brali udział w pracach nieformalnej grupy ds. reformy, złożonej z przedstawicieli rządu i partii politycznych reprezentowanych w parlamencie. Nowy system zwiększył możliwości działania Izby, bowiem budżetowanie zadaniowe wymaga regularnego przeprowadzania oceny, czy i w jakim zakresie zrealizowano projektowane działania oraz jakie są ich rezultaty. Na podstawie nowego prawa budżetowego Izba może przedstawiać w toku prac parlamentarnych uwagi do sprawozdania z działalności rządu, które jest jedną z podstaw rozpatrywania projektów kolejnych „ram budżetowych" i budżetu na rok następny; dalsze nowe uprawnienie to dołączanie wniosków z kontroli do projektów poszczególnych części budżetowych. Sprawia to, że proces podejmowania decyzji w parlamencie staje się bardziej przejrzysty i wsparty wielostronnym spojrzeniem administracji federalnej i zewnętrznego organu kontroli. Izba uzyskała również prawo otrzymywania dodatkowych sprawozdań od ministrów, którzy muszą też konsultować z nią różne sprawy budżetowe. Generalnie, nowe rozwiązania akcentują doradczą rolę Izby wobec parlamentu i rządu – obok dotychczasowych uprawnień do prowadzenia kontroli. Możliwości te są przez nią wykorzystywane.

Kontrola wdrażania budżetu zadaniowego w Polsce

Wiceprezes NIK Wojciech Misiąg omówił przeprowadzoną przez Izbę kontrolę wdrażania budżetu zadaniowego w Polsce[9]. Jej celem była ocena dotychczasowych osiągnięć we wdrażaniu metod budżetowania zadaniowego jako narzędzia zarządzania środkami publicznymi, w tym ich wykorzystania w planowaniu budżetu państwa i analizie jego wykonania. Oceniano także sposób sporządzania sprawozdań z wykonania budżetu państwa w układzie zadaniowym. Kontrolę przeprowadzono w Ministerstwie Finansów – jako jednostce bezpośrednio odpowiedzialnej za wdrażanie budżetowania zadaniowego, a ponadto w pozostałych szesnastu ministerstwach, we wszystkich szesnastu urzędach wojewódzkich oraz w piętnastu innych jednostkach (m.in. w Generalnej Dyrekcji Dróg Państwowych, Komendzie Głównej Policji, Komendzie Głównej Straży Pożarnej, Urzędzie Ochrony Konkurencji i Konsumentów, kilku urzędach skarbowych).

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych, rząd ma obowiązek opracować i przedstawić Sejmowi budżet państwa w układzie zadaniowym (jako część dokumentu objaśniającego jego projekt) oraz sprawozdania z wykonania budżetu państwa w układzie zadaniowym (jako część opisowego sprawozdania z wykonania budżetu państwa), przy czym kwoty ujęte w budżecie zadaniowym nie mają charakteru dyrektywnego.

[9] *Informacja o wynikach kontroli NIK: wdrażanie budżetu państwa w układzie zadaniowym – ocena procesów planowania, monitorowania i sprawozdawczości*, nr ewid. KAP-4101-01/2011, 11.05.2012 r.

Zakres budżetu zadaniowego jest identyczny z zakresem budżetu państwa – nie obejmuje wydatków finansowanych z budżetu UE (są one ujęte w odrębnym planie finansowym), a także wydatków instytucji publicznych wyłączonych z budżetu państwa, w tym jednostek samorządu terytorialnego oraz Narodowego Funduszu Pracy i funduszy finansujących świadczenia z ubezpieczenia społecznego. Oznacza to, że budżet zadaniowy obejmuje tylko około 50% wydatków publicznych na ubezpieczenia społeczne, mniej niż 10% wydatków na ochronę zdrowia i mniej niż 5% wydatków na oświatę. Powoduje to problemy przy ustalaniu wskaźników wykonania zadań w tych obszarach.

W ujęciu teoretycznym proces opracowania budżetu w układzie zadaniowym powinien przebiegać według następującego schematu:

1. Rozpoznanie potrzeb społecznych i ekonomicznych oraz ustalenie dopuszczalnej kwoty wydatków budżetowych.
2. Ustalenie pożądanych wartości przyjętych mierników wykonania zadań publicznych finansowanych z budżetu.
3. Kalkulacja wydatków niezbędnych do osiągnięcia celów wyznaczonych w pkt. 2.
4. Czy dostępne zasoby są wystarczające do osiągnięcia celów wyznaczonych w pkt. 2? (jeśli tak – przejście do pkt. 5; jeśli nie – powrót do pkt. 2).
5. Ustalenie limitów wydatków dla wyszczególnionych funkcji (zadań) państwa.
6. Podział środków, wewnątrz limitów wyznaczonych dla funkcji państwa, między instytucje finansowane z budżetu.
7. Zestawienie budżetu w układzie „tradycyjnym" (według instytucji).

Kontrola NIK wykazała, że planowanie budżetowe w Polsce nie przebiega w taki sposób. Dostępne środki nadal są dzielone najpierw na limity dla poszczególnych instytucji finansowanych z budżetu państwa, zaś podział tych limitów na kwoty przypisane ustalonym w przyjętej klasyfikacji zadaniom państwa następuje w dalszej kolejności. W efekcie, planowane wartości mierników wykonania zadań mają charakter wtórny wobec ustalonych wcześniej limitów wydatków. Nie opracowano też skutecznych metod weryfikacji zgodności planowanych kwot wydatków z proponowanymi wartościami mierników wykonania zadań. Oznacza to, że formalne wdrożenie metod budżetu zadaniowego nie spowodowało istotnych zmian w sposobie planowania budżetowego. Stwierdzenie to stanowi najważniejsze ustalenie kontroli i podstawową przesłankę do sformułowania ogólnej oceny kontrolowanych procesów.

Powyższa ocena nie oznacza negatywnego stosunku NIK do budżetowania zadaniowego; wręcz przeciwnie – jego wprowadzenie powinno być ważną częścią reformy polskich finansów publicznych. Obawy budzi natomiast sposób wdrażania służących mu formalnych instrumentów. Istnieje bowiem niebezpieczeństwo, że procedury budżetowania zadaniowego nie spowodują żadnych istotnych zmian w sposobie zarządzania wykonywaniem zadań publicznych i w sposobie gospodarowania środkami publicznymi.

NOK a proces przechodzenia na metodę memoriałową

Przedstawicielka NOK Węgier omówiła wyniki ankiety dotyczącej roli NOK w przechodzeniu z metody kasowej na me-

todę memoriałową. Kwestionariusz wysłano do NOK 33 krajów (głównie państw UE i krajów anglojęzycznych), odpowiedzi udzieliło 21. Wynika z nich, że NOK mogą wspomóc proces przechodzenia na metodę memoriałową:

1. Mogą przedstawiać opinie o projektach aktów prawnych lub standardów zawodowych, między innymi w zakresie budżetu i rachunkowości.

2. Wiele najwyższych organów kontroli uczestniczyło w komisjach lub grupach roboczych (z reguły działających pod przewodnictwem ministerstw finansów), które zajmowały się przygotowaniem i wdrażaniem procesu przejścia na metodę memoriałową. Wyniki ankiety pokazują, że jest to najczęstszy sposób, w jaki NOK wspierają ten proces. W odpowiedziach zwrócono równocześnie uwagę, że NOK mogą tylko udzielać rad, przedstawiać opinie lub wnosić doświadczenie zawodowe, ale nie mają prawa uczestniczyć w podejmowaniu decyzji.

3. Kilka NOK podniosło kwestię przejścia na metodę memoriałową w swoich ustaleniach z kontroli czy zaleceniach. W zaleceniach podkreślano korzyści lub konieczność przejścia w przyszłości na metodę memoriałową, lub przedstawiano wnioski z już przeprowadzonego procesu przejścia, wskazując na przykład niedociągnięcia.

4. Kilka NOK kontrolowało nowe roczne sprawozdania finansowe opierające się na zasadzie memoriałowej instytucji publicznych, które były zaangażowane w projekt pilotażowy, wnosząc wkład w testowanie sprawozdań finansowych wykorzystujących tę metodę.

W niektórych odpowiedziach opisano wdrażanie metody memoriałowej w sektorze publicznym: na początku zwykle uruchamiano projekt pilotażowy, po czym z roku na rok nowe podejście rozwijano i dopasowywano, równocześnie zaś coraz więcej instytucji publicznych było zobowiązanych do przygotowywania sprawozdań finansowych nowego typu. W okresie przejściowym dwa systemy rachunkowości działały równocześnie, to znaczy należało sporządzać sprawozdania finansowe zarówno wykorzystując nową metodę memoriałową, jak i starą metodę kasową. W większości krajów przejście instytucji rządowych na nowy system zajęło od czterech do pięciu lat, pod warunkiem, że nie zostało przerwane na jakiś czas lub definitywnie wstrzymane z powodu decyzji politycznych. Jeśli w danym kraju korzystano ze zmodyfikowanej metody kasowej, zmiana zajmowała mniej czasu. W niektórych państwach przyjęcie metody memoriałowej w poszczególnych segmentach sektora publicznego nastąpiło w różnym czasie, zwłaszcza w krajach o strukturze federalnej lub znacznej decentralizacji[10]. Wiele NOK

[10] W Szwajcarii metoda memoriałowa została przyjęta przez kantony i władze lokalne w latach 80., zaś na poziomie federalnym nastąpiło to w 2007 r.; w Wielkiej Brytanii władze lokalne dokonały przejścia w latach 90., a instytucje rządowe ukończyły proces w 2002 r.; w Niemczech władze federalne są za kontynuowaniem metody kasowej, jednak coraz więcej krajów związkowych i władz lokalnych przechodzi na metodę memoriałową.

biorących udział w ankiecie nawiązało do standardów IPSAS jako podstawy systemu rachunkowości memoriałowej.

Audyt zewnętrzny NIK

Prezes NIK Jacek Jezierski przedstawił doświadczenia pierwszego audytu zewnętrznego Izby, który został przeprowadzony jesienią 2011 r. Po omówieniu przepisów ustawy o NIK regulujących tę kwestię stwierdził, że instytucja audytu zewnętrznego budziła sporo emocji na etapie prac legislacyjnych. NIK nigdy nie kwestionowała potrzeby tego rodzaju audytu, domagała się jednak ścisłego wyznaczenia jego zakresu, aby obejmował wyłącznie wykonanie budżetu i gospodarkę finansową, natomiast nie dotyczył działalności kontrolnej. Po przeprowadzeniu pierwszego zewnętrznego audytu funkcjonowania NIK za lata 2008, 2009 i 2010 można ocenić, że audyt faktycznie nie naruszył jej niezależności i samodzielności w zakresie działalności kontrolnej.

Audytor zewnętrzny pozytywnie ocenił badaną sferę działalności NIK, stwierdzając że „...wystąpiła gospodarność, celowość i rzetelność dokonywania wydatków ze środków publicznych oraz w istotnym zakresie udzielania zamówień publicznych" oraz określił sprawozdania budżetowe Izby za lata 2008, 2009 i 2010 jako prawidłowe i wiarygodne. Równocześnie sformułował szczegółowe uwagi dotyczące udzielania zamówień publicznych, z których większość Izba odrzuciła jako sformułowane na podstawie błędnej interpretacji przepisów prawa lub błędnie przyjętego stanu faktycznego.

W dyskusji przedstawiciele innych NOK stwierdzili, że audyt zewnętrzny najwyższego organu kontroli jest celowy, ale nie może wykraczać poza wykonanie ich budżetu i gospodarkę finansową.

Współdziałanie w kontroli programów transgranicznych

Przedstawicielka NOK Czech nawiązała do zgłoszonej na poprzednim spotkaniu prezesów propozycji kontroli unijnych programów współpracy transgranicznej na lata 2007–2013. Każdy program jest prowadzony w dwóch państwach, zaś w każdym projekcie – poza infrastrukturalnymi – muszą być partnerzy obu z nich. Najwyższy Urząd Kontrolny Czech planuje przeprowadzenie w 2013 r. kontroli realizacji programu operacyjnego Czechy – Polska. Ponieważ siedziba instytucji zarządzającej jest w Czechach, teoretycznie kontrola mogłaby zostać wykonana tylko na terenie tego kraju, niemniej udział NIK jako partnera jest pożądany. Sugerowana kontrola byłaby kontrolą równoległą, to znaczy bez konieczności uzgadniania podejścia i zasad kontroli oraz przy założeniu, że każdy NOK zgodnie z obowiązującą go procedurą przedstawia wyniki badania dotyczące jednostek krajowych swojemu parlamentowi lub rządowi. Kontrola będzie przeprowadzana przez odrębne zespoły badające zbliżony obszar spraw, a po jej zakończeniu zostanie opublikowany wspólny raport przedstawiający główne ustalenia. Zakres badania mógłby obejmować funkcjonowanie systemów nadzoru i kontroli, wzajemne przekazywanie informacji i koordynację prac organów zarządzających programem w obu państwach, ocenę przyczyn opóźnionego wdrożenia programu. Prezes NIK zapowiedział, że jedna z delegatur NIK będzie uczestni-

czyła w proponowanej kontroli. Udział w podobnych badaniach kontrolnych zadeklarowały również NOK Austrii, Słowacji i Węgier.

Nowe zadania organów kontroli w Unii Europejskiej

Przedstawiciel NIK omówił wyniki prac grupy zadaniowej Komitetu Kontaktowego, utworzonej do zbadania możliwości współpracy między najwyższymi organami kontroli a Eurostat i krajowymi urzędami statystycznymi. Sprawozdanie grupy może być jednym z ważnych tematów kolejnego zebrania Komitetu (w październiku br.), bowiem zwraca uwagę na nowe zjawisko w ustawodawstwie unijnym: nakładania zadań na narodowe organy kontroli. Po doświadczeniach z fałszowaniem statystyk Komisja Europejska podjęła działania na rzecz wprowadzenia do prawa UE rozwiązań zapobiegawczych, które ustanawiałyby dodatkowe mechanizmy zarządzania jakością w statystyce. Przyjęte (lub projektowane) dokumenty zakładają udział NOK. Jak na razie, przepisy te są raczej mało konkretne i dotyczą głównie najwyższych organów kontroli państw strefy euro.

Do niedawna NOK Unii Europejskiej w zasadzie nie miały kontaktów z Eurostat, co zmieniło się w związku z propozycją tego urzędu, aby organy te uczestniczyły w jego inspekcjach (oficjalnie zwanych „wizytami konsultacyjnymi") dotyczących jakości danych źródłowych, które krajowe urzędy statystyczne otrzymują od poszczególnych instytucji rządowych i samorządowych (w latach 2011–2012 wizyty takie odbyły się w Austrii, Belgii, Bułgarii, Czechach, Grecji, Hiszpanii, na Malcie i w Rumunii – we wszystkich brali udział przedstawiciele NOK).

Grupa zadaniowa zgromadziła też informacje o współpracy NOK UE z krajowymi urzędami statystycznymi. Z otrzymanych 24 odpowiedzi wynika, że tylko kilka NOK współpracuje z nimi, choć – zdaniem wielu – istnieją możliwości rozwoju takiej współpracy. Na zebraniu w czerwcu 2012 r. grupa przedyskutowała potencjalne obszary współdziałania i opracowała projekt uchwały Komitetu Kontaktowego zawierającej wykaz sugestii w tym zakresie. Rozpatrzono także propozycję Eurostatu, aby NOK UE przeprowadzały kontrole danych o zadłużeniu we wszystkich podmiotach sektora finansów publicznych oraz aby owe dane certyfikowały. Przedstawiciele NOK nie uznali za możliwe – przynajmniej w obecnym stanie prawnym – certyfikacji danych źródłowych, a tym bardziej wzięcia na siebie odpowiedzialności za ich jakość. Uznano jednak możliwość przedstawiania opinii o rzetelności danych w zakresie wynikającym z prowadzonych kontroli[11].

Komentując to wystąpienie, prezes Izby Obrachunkowej Austrii Josef Moser stwierdził, że proces przenoszenia zadań rządów na poziom europejski prowadzi do zmiany kompetencji w zakresie kontroli. Dostrzega się to zwłaszcza w rozpatrywanych obecnie projektach rozporzą-

[11] Zob. E. Miękina: *Współdziałanie NOK, Eurostat i krajowych urzędów statystycznych. Zebranie grupy zadaniowej Komitetu Kontaktowego*, „Kontrola Państwowa" nr 4/2012.

dzeń dotyczących zarządzania gospodarczego w Unii Europejskiej. Warto przecież postawić pytanie, czy owe zmiany są naprawdę konieczne, a jeśli tak – to w jakim zakresie oraz czy nie zagrażają zasadzie niezależności NOK. Mówca zaproponował zorganizowanie przez Komitet Kontaktowy forum dyskusyjnego, które umożliwi rozważenie roli i zadań NOK w świetle ostatnich wydarzeń („sześciopak", „dwupak", traktat fiskalny itd.) oraz określenie warunków niezbędnych do niezależnej i godnej zaufania pracy naczelnych organów. Wnioski z tej dyskusji mogą być przydatne w pracach nad nowym traktatem o Unii Europejskiej. Propozycja została przyjęta przez zebranych.

Kwartalnik *Public Finance Quarterly*

Uczestnicy spotkania otrzymali ostatni numer *Public Finance Quarterly* – pisma wydawanego przez Państwową Izbę Obrachunkową Węgier równolegle w języku węgierskim i angielskim[12]. Zakres tematyczny obejmuje różne zagadnienia finansów publicznych, w tym systemy finansowe, analizę polityki gospodarczej, monetarnej i fiskalnej, główne rodzaje operacji i instrumenty finansowe w sektorze publicznym, kwestie ryzyka itd.

dr **JACEK MAZUR**,
radca prezesa NIK

[12] Pełne wydania numerów pisma od 2005 r. zob. <http://www.asz.hu/en/public-finance-quarterly/about>.

Trochę historii

Kontrola państwowa w latach przemian 1812–1816

Wydział Rachunkowy

Wydział Rachunkowy umożliwił funkcjonowanie kontroli państwowej podczas trudnego okresu przemian ustrojowych, likwidacji Księstwa Warszawskiego i ustanawiania nowego porządku w Królestwie Polskim, choć istniał krócej niż dotąd przyjmowano. Był pomostem pomiędzy Główną Izbą Obrachunkową i Izbą Obrachunkową. Także dzięki niemu można mówić o kontynuacji działalności polskich instytucji w XIX wieku.

PIOTR M. PILARCZYK

Trudny okres funkcjonowania rozwiązań tymczasowych, przekształcania instytucji Księstwa Warszawskiego i przystosowania ich do rzeczywistości Królestwa Polskiego znalazł już swoich badaczy. Lata 1813–1815, na które przypadała działalność Rady Najwyższej Tymczasowej Księstwa Warszawskiego, opisał Jacek Przygodzki[1], a przed ponad stu laty Józef Bojasiński przedstawił kilkumiesięczny okres funkcjonowania Rzą-

[1] J. Przygodzki: *Rada Najwyższa Tymczasowa Księstwa Warszawskiego 1813–1815. Organizacja i działalność*, Wrocław 2002.

du Tymczasowego Królestwa Polskiego w 1815 r.[2]. Niewiele miejsca poświęcono jednak funkcjonowaniu kontroli państwowej w tym okresie, a jest to moment, w którym transformacji uległa pierwsza polska instytucja kontrolna, jaką była Główna Izba Obrachunkowa Księstwa Warszawskiego (GIO), powołana dekretem z 14 grudnia 1808 r. Ryszard Szawłowski, opisując XIX-wieczne organy kontroli, okresowi 1815–1816 poświęcił jedynie kilka zdań[3]. Nie wyszedł przy tym poza opinie J. Bojasińskiego, który dotknął zaledwie problemów z prawidłowym funkcjonowaniem GIO, skutkujących ostatecznie jej likwidacją w 1815 r.[4]. Z kolei z syntezy polskiego ustroju i prawa można dowiedzieć się tylko, że zamknięto wówczas Izbę Obrachunkową[5].

Działalność kontroli państwowej u schyłku Księstwa Warszawskiego oraz w początkach Królestwa Polskiego, zanim – dekretem z 3 (15) października 1816 r. – powołana została na nowo Izba Obrachunkowa (nazwę zmieniono później na Najwyższa Izba Obrachunkowa), jest nadal niezbadana. Wprawdzie już pod koniec XIX wieku Antoni Pułjanowski pisał, iż brak źródeł uniemożliwia mu odtworzenie działań kontroli państwowej w latach 1812–1815[6], a Ryszard Szawłowski wyraził przypuszczenie, że Izba przez dłuższy czas nawet nie funkcjonowała[7], to jednak okazuje się, że opinie takie wypada choćby częściowo zweryfikować. Na podstawie fragmentarycznych źródeł archiwalnych możliwe jest rozświetlenie działania kontroli państwowej w tym okresie. Ponieważ można „mówić o ciągłości pracy polskich najwyższych państwowych organów kontroli”[8], warto to zrobić, przedstawiając schyłek działalności Głównej Izby Obrachunkowej Księstwa Warszawskiego i początki Izby Obrachunkowej Królestwa Polskiego, a także krótkotrwałe istnienie Wydziału Rachunkowego, który był pomostem między obiema instytucjami. Pozwoli to wyjaśnić sprawy pomijane w badaniach nad dziejami kontroli państwowej w Polsce.

Kontrola państwowa w latach 1812–1815

Po katastrofie Wielkiej Armii Napoleona w 1812 r. konstytucyjne władze Księstwa Warszawskiego ewakuowały się przed zbliżającymi się wojskami rosyjskimi. Na początku lutego 1813 r. opuściły Warszawę, a już w następnym miesiącu, dla administrowania zdobytym krajem została ustanowiona na polecenie cara Aleksandra I Rada Najwyższa Tymczasowa Księstwa Warszawskiego. Rada rozpoczęła przywracanie istniejącej dotychczas administracji; „Gazeta Warszawska” donosiła, że wydano rozkazy, aby „bieg czynności we wszystkich magistraturach skarbo-

[2] J. Bojasiński: *Rządy Tymczasowe w Królestwie Polskim maj-grudzień 1815*, Warszawa 1902.
[3] R. Szawłowski: *Najwyższe państwowe organy kontroli w Polsce w XIX wieku*, Warszawa 1999, s. 60-61.
[4] J. Bojasiński, op. cit., s. 75-76.
[5] Z. Stankiewicz: *Utworzenie Królestwa Polskiego* [w:] *Historia państwa i prawa Polski,* tom III, *Od rozbiorów do uwłaszczenia*, red. J. Bardach i M. Senkowska-Gluck, Warszawa 1981, s. 177.
[6] A. Pułjanowski: *Najwyższa Izba Obrachunkowa Królestwa Polskiego od 1808 do 1866 r. włącznie*, Warszawa 1880, s. 11-12.
[7] R. Szawłowski, op. cit., s. 50.
[8] Jw., s. 61.

wych i administracyjnych Księstwa Warszawskiego na nowo się rozpoczął”[9].

Główna Izba Obrachunkowa prawdopodobnie nie opuściła Warszawy wraz z innymi władzami Księstwa. Jednak już od jesieni 1812 r. jej prace były sparaliżowane, gdyż w oczekiwaniu na rozwój wypadków w październiku wywieziono na jakiś czas jej akta[10], które potem trzeba było na nowo porządkować. Wreszcie, przy ewakuacji Warszawy w 1813 r. Rada Ministrów zdecydowała, by akta GIO zapakować i złożyć w bezpiecznym miejscu, a samą Izbę rozwiązać. Jednak po pięciu miesiącach, w nowej rzeczywistości politycznej, Rząd Tymczasowy w czerwcu 1813 r. rozkazał wznowienie działań GIO. Po uporządkowaniu posiadanych akt, już w sierpniu Izba kontynuowała przerwane prace, które jednak – w stanie niepewnej tymczasowości – przynosiły jeszcze mniejsze efekty niż wcześniej[11].

Zmniejszona skuteczność działań kontroli państwowej w tym okresie była również skutkiem delegowania pracowników do innych zadań w różnych częściach kraju, co tylko pogłębiało nieefektywność GIO. Tym niemniej, w latach 1813–1815 instytucja ta funkcjonowała, o czym świadczą również zmiany kadrowe – przyjmowanie nowych pracowników[12].

Powstanie Wydziału Rachunkowego

Choć powszechnie traktuje się okres od 1813 r. jako preludium do powstania Królestwa Polskiego[13], to jednak kontrola państwowa pozostawała w dotychczasowej formie. Stan ten trwał do momentu, gdy rozstrzygnęły się losy ziem polskich i w miejsce Księstwa Warszawskiego utworzono Królestwo Polskie. Zmiany nastąpiły, gdy powołany został ukazem carskim z 8/20 maja 1815 r. Rząd Tymczasowy Królestwa Polskiego. Organ ten zajął się urządzaniem, a gdy znany już był obszar nowego państwa (zmniejszony względem obszaru Księstwa Warszawskiego), wprowadzaniem oszczędności w administracji[14]. Dlatego, dekretem z 31 sierpnia 1815 r., Rząd zniósł z dniem 14 września Główną Izbę Obrachunkową. Powodem miały być oszczędności zaprowadzone tam, gdzie „bez uszczerbku służby nastąpić może”, a których celem było tymczasowe ograniczenie funkcjonowania kontroli państwowej przez likwidację niespełniającej swoich zadań Izby[15]. Bezsprzecznie,

[9] „Gazeta Warszawska” nr 31, 17 kwietnia 1813 r., s. 407.

[10] Analogicznie, dokumenty urzędowe również wywiozła Rada Stanu, by już w końcu października sprowadzić je na powrót do Warszawy; zob. M. Krzymkowski: *Rada Stanu Księstwa Warszawskiego*, Poznań 2011, s. 253.

[11] PAU, sygn. 142, k. 148. Skróty użyte w przypisach: PAU – Biblioteka Naukowa Polskiej Akademii Umiejętności i Polskiej Akademii Nauk w Krakowie; AGAD – Archiwum Główne Akt Dawnych w Warszawie; RA – Rada Administracyjna Królestwa Polskiego.

[12] PAU, sygn. 157, k. 241-244.

[13] J. Czubaty: *Księstwo Warszawskie (1807–1815)*, Warszawa 2011, s. 528.

[14] J. Bojasiński, op. cit., s. 69-70.

[15] PAU, sygn. 157, k. 226. R. Szawłowski (op. cit., s. 60) podaje datę 21 sierpnia, co stanowi zapewne błąd drukarski, bo we wszystkich źródłach podana jest data 31 sierpnia. Trudno też wyobrazić sobie dwutygodniową zwłokę, gdyż Horodyski, pełniący w Rządzie funkcję referendarza stanu i aktywnie uczestniczący w życiu publicznym, odebrał pismo wzywające do podjęcia obowiązków 4 września (PAU, sygn. 157, k. 227).

nawet w opinii współczesnych, ten organ działał niewłaściwie. Wiele magistratur lekceważyło obowiązek przesyłania Izbie rachunków, ale nawet z tymi przesłanymi Izba nie mogła sobie poradzić. Zresztą, zakres kompetencji GIO w Księstwie Warszawskim był niewielki, instytucja ta nie mogła więc spełniać zadań, do jakich była powołana[16].

Likwidując Izbę, Rząd pozostawił jednak jej Kancelarię i Kontrolę, które pod nazwą Wydziału Rachunkowego miały kontynuować prowadzone dotychczas prace. Ponieważ wraz z uchyleniem regulacji dotyczącej Izby zlikwidowany został obowiązek przesyłania rachunków finansowych przez poszczególne urzędy, Wydział miał ograniczyć się jedynie do badania posiadanych już rachunków za okres miniony. Nowe rachunki miały już nie spływać, co sprzyjało możliwości uporządkowania piętrzących się zaległości. Taką formę działalności przewidziano jako rozwiązanie tymczasowe, które miało funkcjonować do czasu powołania w tej lub innej formie nowej Izby Obrachunkowej. Formalnie o powstaniu nowego urzędu przesądziła dopiero Konstytucja Królestwa Polskiego z 27 listopada 1815 r., której art. 78 stanowi, że działać ma Izba Obrachunkowa zależna od króla. Dopiero jednak rok później, na podstawie wspomnianej ustawy z 3/15 października 1816 r., uformować się mogła kontrola państwowa w nowym kształcie.

Początki Wydziału

Oddając Wydział Rachunkowy pod dozór Andrzeja Horodyskiego[17], nakazano zdać raport z dotychczasowej działalności Izby Obrachunkowej, wraz z wyliczeniem przesłanych i zrewidowanych rachunków. Horodyski rozpoczął urzędowanie już 14 września, a na jego polecenie taki raport sporządził 16 października 1815 r. zastępca prezesa byłej Izby – Zembrzóski (Zembrzuski)[18]. Podawał on, że 777 rachunków zostało sprawdzonych („wylikwidowanych") i czeka tylko na zatwierdzenie, 1027 znajduje się w archiwum niesprawdzonych, a 10 956 rachunków, które według przepisów powinny do Izby trafić, nie zostało przysłanych. Dramatyczny obraz przedstawiała kwestia wynagrodzeń dla pracowników, których przez długi czas nie wypłacano, a zaległości skarbu względem urzędników Izby wynosiły 124 996 zł[19].

Stan kadrowy Wydziału formalnie nie różnił się zbytnio od oznaczonego przepisami o Izbie Obrachunkowej. Według dekretu Fryderyka Augusta z 19 czerwca 1811 r., urząd ten powinien zatrudniać 28 pracow-

[16] Zob. J. Godlewski: *Głosy posła Maryampolskiego na Seymie roku 1811 w Warszawie miane z dołączeniem uwag i krótkiego namienienia niektórych w czasie Seymu czynności*, b.d.w., s. 38-41.

[17] Andrzej Horodyski był w czasach Księstwa Warszawskiego konsyliarzem Głównej Izby Obrachunkowej. Wkrótce po okresie kierowania Wydziałem Rachunkowym wycofał się z życia publicznego, na własną prośbę otrzymał 20.05.1817 r. dymisję z funkcji referendarza stanu i radcy Izby Obrachunkowej; AGAD RA, sygn. 4, k. 322. Dopiero w okresie powstania listopadowego powrócił do działalności publicznej i został prezesem Izby Obrachunkowej. Najpełniejszy biogram podają W. Rostocki i H. Wereszycka: *Polski słownik biograficzny*, t. X, s. 4-8.

[18] PAU, sygn. 157, k. 219.

[19] PAU, sygn. 157, k. 239-240.

ników[20]. W połowie 1816 r. w Wydziale pozostawali dawni, doświadczeni pracownicy GIO z kilkuletnim stażem, ale również kilka osób zatrudnionych w latach 1813–1815. Z dawnego składu GIO znajdowało się w Wydziale trzech sekretarzy, jedenastu rachmistrzów, sześciu kancelistów (jeden na bezterminowym urlopie) i dwóch posługaczy. Oprócz tego była również grupa ośmiu kancelistów, którzy zostali oddelegowani – zarówno w czasach funkcjonowania Izby przez Radę Najwyższą Tymczasową Księstwa Warszawskiego, jak i przez Horodyskiego jako szefa Wydziału Rachunkowego – do innych prac. Stanowiło to i tak poprawę, bo z prac poza Izbą w latach 1814–1815 powróciło czterech rachmistrzów[21].

Horodyski polecił utrzymać dotychczasową strukturę wewnętrzną Izby i zastosować ją do Wydziału Rachunkowego[22].

Działalność Wydziału

Andrzej Horodyski, objąwszy kierowanie Wydziałem, musiał najpierw zorientować się w jego stanie. Oczywiście „administracja o wiele lat zostawiła rachunkowość za sobą", a oprócz zaległości w sprawdzaniu rachunków musiał się również zmierzyć ze wspomnianymi brakami kadrowymi. Można się domyślać, że taka sytuacja była dobrą okazją do zmian w szwankującej kontroli państwowej. Aby móc sprawniej prowadzić prace, Horodyski rozkazał najpierw, przed przystąpieniem do pracy, uporządkować archiwum, do którego trafiały rachunki, które następnie miały być rewidowane. Na tym „najwięcej upłynęło czasu". Później część pracowników zajęła się sprawdzaniem rachunków, a inni sporządzali indeks tych, które dopiero na kontrolę czekały. Porządkowano je według klucza dziedzin administracji rządowej, porządku departamentów, w departamentach według powiatów, rodzajów kas, lat i alfabetu[23].

Sporządzenie indeksu i zaprowadzenie „głównej księgi" pozwoliło na uporządkowanie i wyjaśnienie kwestii wysłanych do sprawdzenia rachunków, umożliwiało też w każdej chwili sprawdzenie, które czekają na kontrolę, a których wcale nie przysłano[24]. Oprócz tych czynności porządkowych, Wydział przeprowadzał kontrolę rachunków, których posiadał 5455 (powinno być złożonych 20 365), z czego do 31 maja 1816 r. zrewidowano i „zakwitowano" 1728, a zrewidowano i zakwestionowano 1743. Pozostały do sprawdzenia 1984 rachunki, przy czym poszczególne urzędy z epoki Księstwa Warszawskiego (do 1814/1815 r.) miały jeszcze złożyć aż 14 910 rachunków. Według ówcześnie obowiązujących przepisów, przez rok powinny wpływać 1804 rachunki, lecz oczywiście żadne nowe od chwili likwidacji Izby Obrachunkowej już nie wpływały[25]. Liczby te różnią się od tych, które przedstawił

[20] Dziennik Praw Księstwa Warszawskiego, t. III, s. 344.
[21] PAU, sygn. 157, k. 241-244.
[22] PAU, sygn. 157, k. 233-233v.
[23] PAU, sygn. 157, k. 220-220v, 221v-222.
[24] PAU, sygn. 157, k. 223-223v.
[25] PAU, sygn. 157, k. 245.

16 października Zembrzóski (Zembrzuski). Prawdopodobnie mogło to być wynikiem napływania w trakcie prac Wydziału zaległych rozliczeń za minione lata i przeprowadzonych prac porządkowych.

Wśród działań porządkujących funkcjonowanie kontroli Horodyski wydał instrukcję, która uregulowała sposób działania Wydziału. Chodziło przede wszystkim o odformalizowanie prac, co miało przynieść w efekcie ich przyspieszenie. Wiele rachunków bowiem, zwłaszcza celnych i konsumpcyjnych, było uprzednio sprawdzanych przez władze departamentowe, więc rachmistrzowie podczas kontroli zajmowali się wyszukiwaniem w nich drobnych „formalnostek", zamiast sprawdzać ważniejsze rachunki[26]. Wszystkie te prace miały jednak inny wymiar, bowiem likwidacja GIO oznaczała utratę kompetencji do „kwitowania" (akceptowania) przedstawionych dokumentów. Wydział mógł jedynie przedstawiać wnioski z kontroli, pozostawiając ich zatwierdzenie do czasu nowego uregulowania spraw kontroli państwowej.

Trafnie uważał Horodyski, że nie ma potrzeby zbytniego zajmowania się rachunkami z odległych lat, gdyż w wielu wypadkach odpowiedzialni za ich poprawność urzędnicy odeszli już ze służby, zmarli lub wyjechali za granicę. O drobnych omyłkach, które nie przynosiły skarbowi znacznej szkody, polecał jedynie wzmiankować, a koncentrować się na poważnych nadużyciach.

W swej instrukcji Horodyski kazał uporządkować archiwum, sporządzić indeksy, zrobić wypisy znalezionych nieprawidłowości oraz sprawdzić i przygotować do decyzji wszystkie rachunki zalegające[27]. Prace miały być zorganizowane w podziale według wydziałów dawnej GIO. Sesje odbywały się w poniedziałki, środy i piątki, podczas których rachmistrzowie byli zobowiązani przedstawiać postępy prac. Rachunki, które zostały omówione powinny trafiać do archiwum, dla przyszłego zatwierdzenia, gdy przywrócona będzie Izba Obrachunkowa. Na sesji rozdzielano też rachunki do sprawdzenia na kolejną sesję[28].

Nieskuteczność działania kontroli musiała po części wynikać z faktu, że tak jak w latach poprzednich urzędnicy Izby Obrachunkowej, tak niektórzy pracownicy Wydziału w okresie jego kilkumiesięcznego działania odsyłani byli do innych zadań poza nim[29]. Czterech zajmowało się kasą miejską w Warszawie, kolejnych czterech wysłano do prac w komisji likwidacyjnej, która miała określić wzajemne pretensje Królestwa Polskiego i Austrii, Prus oraz Rosji, które nastąpiły po wojnach i zmianach terytorialnych lat 1813–1815[30]. Na sześć tygodni 27 listopada Rząd wezwał również dwóch rachmistrzów do Komisji Nadzwyczajnej potrzeb wojska[31]. Po oddelegowaniu na rozkaz Namiestnika

[26] PAU, sygn. 157, k. 229, 230v.
[27] PAU, sygn. 157, k. 232-233.
[28] PAU, sygn. 157, k. 233, 235-237v.
[29] PAU, sygn. 157, k. 241-244.
[30] Zob. N. Gąsiorowska: *Likwidacya polsko-rosyjska w Królestwie Kongresowem*, Warszawa 1916, s. 4-5.
[31] PAU, sygn. 157, k. 221-221v.

czterech pracowników do komisji likwidacyjnej, wezwano do powrotu dwóch rachmistrzów pracujących w kasie miejskiej i dwóch wysłanych do Łomży. Jednak zmiany kadrowe obejmowały nie tylko wysyłanie i powroty pracowników. Horodyski przyjmował dymisje pragnących tego pracowników, a na zwolnione miejsca zatrudniał dwóch nowych, obdzielając ich pensją dymisjonowanego[32].

Powołanie Izby Obrachunkowej Królestwa Polskiego

Trudno określić, kiedy nastąpiło zakończenie prac Wydziału Rachunkowego. Andrzej Horodyski, 24 czerwca 1816 r. przesyłając raport obejmujący okres od 14 września 1815 r. do 31 maja 1816 r., prosił Namiestnika o zwolnienie ze sprawowanej funkcji. Należy przypuszczać, że wraz z dymisją Horodyskiego (który kontynuował później pracę w Izbie Obrachunkowej, został jej radcą 16 grudnia 1816 r.) zakończył swój byt Wydział Rachunkowy.

Jeśli jednak zakończenie misji Horodyskiego utożsamiać z końcem Wydziału Rachunkowego, to problemem pozostaje rozwikłanie początków Izby Obrachunkowej Królestwa Polskiego i jej stosunku do Wydziału Rachunkowego. Izbę Obrachunkową powołano dopiero dekretem carskim z 3 (15) listopada 1816 r., ogłoszonym w Dzienniku Praw 30 listopada[33]. Jej powstanie przewidziano już jednak w art. 78 Konstytucji Królestwa Polskiego z 27 listopada, ogłoszonej 24 grudnia 1815 r., więc niemal rok wcześniej. Trudno z całą precyzją określić, kiedy powołana Izba podjęła działalność, ale musiało to nastąpić pomiędzy tymi datami granicznymi. Osobną kwestią jest jej relacja do Wydziału Rachunkowego.

Już na posiedzeniu Rady Administracyjnej 27 marca 1816 r. odczytano cesarską nominację Jana Węgleńskiego na prezesa Izby Obrachunkowej, wraz z przyznaniem mu miejsca w Radzie Administracyjnej i Radzie Stanu, oraz na unikatową funkcję Ministra Stanu[34], którą zresztą, również w formie wyjątkowej, posiadał poprzednio w Księstwie Warszawskim[35]. Na posiedzeniu Zgromadzenia Ogólnego Rady Stanu 29 kwietnia 1816 r. tenże został dopuszczony do obrad po tym, jak potwierdzono złożenie przez niego przysięgi[36]. Ze swych uprawnień uczestniczenia w pracach tych organów rządowych zresztą korzystał.

Węgleński, gdy już w 1817 r. jako prezes Izby Obrachunkowej Królestwa Polskiego składał swój pierwszy raport z działalności, objął nim okres od 1 maja 1816 r.[37], co określa niewątpliwie moment podjęcia przez niego obowiązków i niedwuznacznie

[32] PAU, sygn. 157, k. 222v-223.
[33] Dziennik Praw Królestwa Polskiego, t. II, s. 182-207. Niewyraźny druk w Dzienniku Praw spowodował pewne zamieszanie co do daty wydania postanowienia królewskiego. R. Szawłowski, op. cit., raz podaje datę 5/16 października (s. 64), gdzie indziej z kolei 3/15 października (s. 65). (Nb. przy istniejącej w XIX wieku różnicy 12 dni pomiędzy kalendarzem juliańskim a gregoriańskim, dzień 5/16 nie istniał).
[34] AGAD RA, sygn. 1, k. 561.
[35] M. Krzymkowski, op. cit., s. 59-60.
[36] AGAD I, Rada Stanu, sygn. 418, k. 96.
[37] AGAD I, Rada Stanu, sygn. 376, k. 283-288.

wskazuje na moment powstania Izby Obrachunkowej Królestwa Polskiego, formalnie powołanej – jak wspomniano – dopiero kilka miesięcy później. Jan Węgleński występował cały czas jako prezes Izby Obrachunkowej[38], nie wydaje się więc słuszna opinia R. Szawłowskiego, iż Węgleński był prezesem Wydziału Rachunkowego, bo gdy swój referat na temat urządzenia Izby Obrachunkowej podpisywał 16 czerwca[39], Horodyski jeszcze 24 czerwca występował jako prezes Wydziału Rachunkowego. Z treści raportu Horodyskiego wynika, że Węgleński objął jako prezes Izby Obrachunkowej zwierzchność nad Wydziałem Rachunkowym[40], zresztą został później poproszony o zaopiniowanie raportu Horodyskiego, co następnie uczynił[41]. Należy z tego wnioskować, że Wydział Rachunkowy prawdopodobnie po prostu włączono do formującej się Izby Obrachunkowej.

Ryszard Szawłowski nie podaje momentu rozpoczęcia prac przez Izbę Obrachunkową Królestwa Polskiego, ale fakt jej istnienia już przed ogłoszeniem dekretu carskiego, co w świetle powyższych ustaleń nie powinno budzić wątpliwości. Jeszcze przed nominacją Węgleńskiego na prezesa w protokołach Rady Administracyjnej nie występuje Wydział Rachunkowy, a urząd kierowany przez Horodyskiego nazywany jest po prostu Izbą Obrachunkową. Przesłano do niego też – wbrew istniejącej regulacji – nowe rachunki do kontroli, pochodzące z kasy Rządu Tymczasowego (z okresu 29 czerwca 1815 r. – 4 stycznia 1816 r.)[42]. Z późniejszych danych wynika również, że liczba rachunków w posiadaniu Wydziału Rachunkowego wzrosła, co można tłumaczyć jedynie przysyłaniem zaległych dokumentów[43].

Namiestnik Królewski 8 października 1816 r. wydał dekret, ogłoszony 15 listopada, według którego Izba miała rozpatrywać zaległe rachunki[44], co również wskazuje na wcześniejszą działalność Izby w Królestwie[45]. Kwestii tych rachunków bowiem nie udało się w Wydziale Rachunkowym uporządkować, a Horodyski zwracał uwagę na konieczność rozwiązania tego problemu[46], co właśnie uczyniono wspomnianą ustawą.

Podsumowanie

Józef Bojasiński uznał eksperyment z Wydziałem Rachunkowym za krok niepraktyczny, z którego szybko się wycofano[47].

[38] Np. AGAD RA, sygn. 2, k. 147, 159; AGAD RA, sygn. 3, k. 41, 86-87, 192.
[39] R. Szawłowski, op. cit., s. 63.
[40] „Objął nad Wydziałem Rachunkowym zwierzchność Minister Stanu Węgliński, Prezes Izby Obrachunkowej Królestwa Polskiego", PAU, sygn. 157, k .223b-224.
[41] AGAD RA, sygn. 3, k. 22; AGAD I, Rada Stanu, sygn. 376, k. 1-3.
[42] AGAD RA, sygn. 1, k. 278, 498, 556.
[43] AGAD, I Rada Stanu, sygn. 134b.
[44] Dziennik Praw Królestwa Polskiego, t. II, s. 91-103.
[45] *Obraz Królestwa Polskiego w okresie konstytucyjnym*, tom 1, *Raporty Rady Stanu Królestwa Polskiego z działalności rządu w latach 1816–1828*, do druku przygotowały i wstępem opatrzyły J. Leskiewiczowa, F. Ramotowska, Warszawa 1984, s. 96.
[46] PAU, sygn. 157, k. 224v-225.
[47] J. Bojasiński, op. cit., s. 76.

Opinia ta wydaje się nietrafna, patrząc na efekty działania Wydziału. Był on tylko formą przejściową, co wynikało nawet z aktu rozwiązania GIO, i z czego zdawano sobie sprawę. W ciągu krótkiej działalności Wydziału Rachunkowego nie sposób było uporządkować wieloletnich zaniedbań. O stopniu trudności tego zadania może świadczyć to, że jeszcze przez wiele lat działania Izba Obrachunkowa Królestwa Polskiego trudziła się rachunkami z epoki Księstwa Warszawskiego.

Wydział Rachunkowy stanowił przetrwalnikową formę, w jakiej funkcjonowała kontrola państwowa podczas trudnego okresu przemian ustrojowych, likwidacji Księstwa Warszawskiego i ustanawiania nowego porządku w Królestwie Polskim. Był łącznikiem instytucjonalnym, w którym pracowała ta sama kadra urzędnicza[48]. Epizod Wydziału Rachunkowego wydaje się krótszy, niż dotychczas sądzono, a początki Izby Obrachunkowej Królestwa Polskiego – wcześniejsze. I choć wciąż pewne kwestie pozostają niejasne, oczywista jest kontynuacja – pod różnymi nazwami – działalności polskich instytucji kontroli państwowej w XIX wieku.

dr **PIOTR M. PILARCZYK,** Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet im. A. Mickiewicza w Poznaniu

[48] Warto w tym miejscu wspomnieć o Józefie Dekucińskim, przyjętym do pracy przez GIO w styczniu 1815 r., jeszcze u schyłku Księstwa Warszawskiego, jako bezpłatny aplikant. Jego praca zawodowa objęła niemal cały okres istnienia polskiej kontroli państwowej w XIX wieku, gdyż – wspinając się po szczeblach kariery – odszedł ze służby w 1867 r., gdy po powstaniu styczniowym władze carskie zadecydowały o likwidacji kontroli państwowej; AGAD, Najwyższa Izba Obrachunkowa, sygn. 4.

Recenzje

Postępowanie kontrolne NIK. Komentarz

Rafał Padrak, Presscom Sp. z o.o., Warszawa 2012, s. 279.

Książka jest kolejnym komentarzem, po opracowaniu Elżbiety Jarzęckiej-Siwik i Bogdana Skwarki[1], który pojawił się na rynku wydawniczym po dokonaniu ustawą z 22 stycznia 2010 r. o zmianie ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli[2] głębokich zmian w regulacji prawnej dotyczącej tego organu, zawartej w ustawie z 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli. Z uwagi na potrzebę odpowiedniego przygotowania przede wszystkim pracowników Najwyższej Izby Kontroli, jak również jednostek kontrolowanych do stosowania nowych przepisów, w ustawie nowelizującej przewidziano długie i zróżnicowane przedmiotem unormowań *vacatio legis*, co niestety nie jest częstą praktyką przy tworzeniu prawa. W wyniku tych rozwiązań zmiany w rozdziale 3, dotyczącym postępowania kontrolnego, któremu głównie poświęcony jest komentarz, obowiązują dopiero od 2 czerwca 2012 r., przy czym w zasadzie mają mieć one zastosowanie do nowych postępowań kontrolnych, wszczętych po tej dacie (zob. art. 2 ustawy nowelizującej).

Komentarz Rafała Padraka daje kontrolerom i podmiotom objętym postępowaniami kontrolnymi prowadzonymi przez naczelny organ kontroli państwowej, a także osobom zainteresowanym procedurami kontrolnymi, aktualny materiał, pomocny przy stosowaniu znowelizowanej ustawy. Należy przy tym podkreślić, że w przeciwieństwie do wcześniej przygotowanych komentarzy[3], autor skoncentrował się na omówieniu przepisów, które dotyczą postępowania kontrolnego, a nie całości regu-

[1] *Najwyższa Izba Kontroli. Komentarz do ustawy o NIK*, Warszawa 2011; zob. też recenzję tej książki M. Niezgódka-Medek [w:] „Kontrola Państwowa" nr 4/2011.

[2] DzU nr 227, poz. 1482.

[3] E. Jarzęcka-Siwik, T. Liszcz, M. Niezgódka-Medkova, W. Robaczyński: *Komentarz do ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli*, Warszawa 2000.

lacji. Z tego względu komentarz obejmuje przede wszystkim art. 27-65 (tj. przepisy składające się na rozdział 3 ustawy dotyczący postępowania dowodowego i odwoławczego, które autor w swojej pracy określił tak jak tytuł rozdziału 3 ustawy „Postępowanie kontrolne"). Ponadto autor odnosi się do art. 1, art. 2, art. 2a, art. 5 w rozdziale 1 – „Zadania i zakres działania" oraz do art. 98 w rozdziale 3 – „Przepisy karne". Dobór przepisów budzi pewne wątpliwości, gdyż nie wyczerpuje zagadnień związanych z postępowaniem kontrolnym, do którego odnoszą się także inne artykuły, w szczególności zawarte w rozdziale 1 ustawy, takie jak: art. 3, art. 4, art. 6, art. 7, art. 8-12a. Wprawdzie autor nawiązuje do części z nich przy analizowaniu różnych instytucji postępowania dowodowego, ale ich pominięcie zawęża w istocie obraz postępowania kontrolnego służącego realizacji zadań NIK do aktywności kontrolerów w jednostce kontrolowanej. Komentując art. 27, autor dostrzega, że postępowanie kontrolne to prawnie unormowany kompleks czynności zmierzających do realizacji kontrolnych zadań Izby, który może być węziej lub szerzej ujmowany, ale nie wyciąga z tego wniosków, rezygnując z komentowania tych przepisów umieszczonych poza rozdziałem 3, które także bezpośrednio odnoszą się do postępowania kontrolnego.

Wydaje się, że opracowanie zyskałoby, gdyby zostały w nim skomentowane także niektóre przepisy dotyczące organizacji Najwyższej Izby Kontroli, w szczególności odnoszące się do pozycji prezesa oraz pozostałych członków kierownictwa (wiceprezesów), a przede wszystkim zadań Kolegium NIK związanych ściśle z postępowaniami kontrolnymi również w wąskim znaczeniu (art. 23 ust. 4). Autor nawiązuje do tych zagadnień przy omawianiu unormowań dotyczących podpisywania wystąpienia pokontrolnego (art. 53) czy prowadzenia postępowania odwoławczego (art. 57), ale nieskomentowanie niektórych przepisów rozdziału 2 ustawy utrudnia czytelnikowi mniej wprowadzonemu w problematykę zrozumienie zagadnień związanych z procedurą kontrolną.

Zaletą komentarza jest przedstawianie omawianych instytucji postępowania kontrolnego w ujęciu systemowym, z wykorzystaniem piśmiennictwa i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego i sądów powszechnych. Autor odnosi się do zagadnień, które wywoływały spory przy stosowaniu ustawy, jak na przykład kontrola podmiotów niepublicznych (komentarz do art. 2), relacja pomiędzy ustawą o NIK a ustawą o swobodzie działalności gospodarczej (komentarz do art. 27) czy dostęp NIK do informacji stanowiących tajemnicę ustawowo chronioną (komentarz do art. 29). W sposobie prezentowania zagadnień widoczna jest głęboka wiedza, doświadczenie i własne przemyślenia komentatora, który nie zawsze podziela stanowisko przedstawiane w piśmiennictwie. Wyraźnie uwidocznia się to w polemikach z autorami innych komentarzy, na przykład co do obowiązywania zasady kontradyktoryjności w postępowaniu kontrolnym, którą w postępowaniu kontrolnym autor konsekwentnie i w istocie zasadnie podważa (znalazło to już wyraz w jego wcześniejszych publikacjach). W związku z tym należy pozytywnie ocenić oryginalne podejście do problematyki postępowania kon-

trolnego, które stanowi również wartość tego opracowania (komentarz do art. 27).

Autor nie ukrywa też, że jest zwolennikiem zmian wprowadzonych nowelą z 22 stycznia 2010 r. Popiera zwłaszcza nowy sposób dokumentowania ustaleń kontroli, ocen, uwag i wniosków w jednym dokumencie – wystąpieniu pokontrolnym (komentarz do art. 53), zamiast w protokole i wystąpieniu pokontrolnym, uznając je za bardziej czytelne dla jednostki kontrolowanej. Zwraca też uwagę, że inspiracją do dokonania tych zmian były między innymi postulaty ekspertów organizacji SIGMA, zgłaszane w czasie przeprowadzonego na przełomie 2000 i 2001 r. przeglądu partnerskiego w Najwyższej Izbie Kontroli. W związku z tą zmianą przedstawia także propozycje szerszego wykorzystywania w toku kontroli instytucji przewidzianej w art. 51 ust. 4 ustawy, umożliwiającej sygnalizację o nieprawidłowościach, aby uniknąć zbędnych zastrzeżeń do części wystąpienia pokontrolnego, która dotyczy opisu ustalonego stanu faktycznego. Zgłasza także szereg szczegółowych uwag *de lege ferenda*, odnoszących się do procedury rozpatrywania zastrzeżeń, które mogłyby przyczynić się do jej udoskonalenia. Na przykład, zasadnie postuluje przywrócenie obowiązującej w poprzednim stanie prawnym zasady, że wszystkie wystąpienia pokontrolne podpisywane przez prezesa NIK są rozpatrywane przez Kolegium NIK, wskazując paradoksy, do których może doprowadzić regulacja zawarta w art. 56 ust. 2, czy też podnosi kwestię niebezpieczeństwa, wiążącego się z brakiem przyznania prezesowi NIK instrumentów umożliwiających mu ujednolicanie orzecznictwa w sprawach kontroli (komentarz do art. 60).

Autor nie zajmuje do końca jednoznacznego stanowiska w sprawie obowiązywania zakazu *reformationis in peius* w postępowaniu dotyczącym zastrzeżeń (komentarz do art. 61a), aczkolwiek zdaje się podzielać pogląd E. Jarzęckiej-Siwik i B. Skwarki, którzy założyli jego obowiązywanie, analizując art. 23[4]. W związku z tym pragnę zauważyć – podobnie jak podniosłam to w recenzji do „Komentarza do ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli"[5], opracowanego przez tych autorów – że przyjęcie takiego rozwiązania, mimo iż nie zostało ono wprowadzone przez ustawodawcę, na zasadzie analogii systemowej do procedur o innym charakterze niż postępowanie kontrolne, godzi w konstytucyjne zadania Najwyższej Izby Kontroli. Może przy tym prowadzić, w imię ochrony interesów jednostki kontrolowanej, do przekłamania wyników kontroli. Uważam, że taki zakaz mógłby być stosowany jedynie w przypadku wyraźnie wyartykułowanej woli ustawodawcy, a nie w wyniku wątpliwej wykładni.

Komentarz uzupełnia uproszczony schemat rozpatrywania zastrzeżeń zgłoszonych do dyrektora właściwej jednostki kontrolnej, ułatwiający czytelnikowi niewprowadzonemu w działalność Najwyższej Izby Kontroli

[4] Op. cit. s. 86.
[5] Op. cit., s. 636.

zrozumienie tej części postępowania kontrolnego. Autor dołączył również wykaz powoływanego orzecznictwa oraz bibliografię, która umożliwi osobom zainteresowanym tą problematyką pogłębienie wiedzy.

Publikacja Rafała Padraka inspiruje do przemyśleń nad organizacją postępowania kontrolnego. Aczkolwiek niektóre uwagi autora do wprowadzonej regulacji mogą budzić wątpliwości i spory, to sposób ich prezentacji świadczy o głębokiej znajomości tematu i stanowi niewątpliwą zaletę pracy. Książka, moim zdaniem, stanowi wartościową pozycję na rynku wydawniczym, wzbogacającą wiedzę o funkcjonowaniu Najwyższej Izby Kontroli.

MAŁGORZATA NIEZGÓDKA-MEDEK
sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego

Sygnały o książkach

Deficyt budżetowy w krajach strefy euro

Sławomir Miklaszewicz, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2012, s. 325.

Deficyt budżetowy w państwach UE jest obecnie najbardziej palącym problemem. Jego gwałtowny przyrost jest bowiem uznawany za główną przyczynę kryzysu ekonomicznego i politycznego, stanowi także poważne zagrożenie dla stabilności euro i zdolności Unii do prowadzenia wspólnej polityki gospodarczej. Celem książki, jak deklaruje autor, jest przedstawienie doktryny polityki budżetowej w strefie euro, analiza czynników decydujących o występowaniu w krajach członkowskich tej strefy nadmiernych deficytów budżetowych oraz sprawdzenie, jak przyjęte w unijnym prawie zasady polityki budżetowej były realizowane w praktyce. Publikacja składa się z trzech rozdziałów. W pierwszych dwóch przedstawiono najważniejsze zagadnienia z zakresu teorii finansów publicznych związane z deficytem oraz proces europejskiej integracji walutowej i kształtowania polityki budżetowej strefy euro. Ostatnia część dotyczy stanu finansów krajów strefy, zarówno przed kryzysem, jak i w czasie jego trwania. Autor przeprowadził też analizę przyczyn i przebiegu podejmowanych reform, a także ocenę ich skuteczności pod kątem wymagań ograniczania deficytu budżetowego.

Koncepcja *flexicurity* a elastyczne formy zatrudnienia na polskim rynku pracy

Marcin Kucharski, Dom Wydawniczy ELIPSA, Warszawa 2012, s. 271.

Pogłębiający się zarówno w Europie, jak i w Polsce kryzys gospodarczy oraz będący jego konsekwencją wzrost bezrobocia spowodowały pojawienie się w krajach zachodniej Europy idei *flexicurity*, której istotą jest uelastycznienie modelu zatrudniania. Publikacja jest próbą wszechstronnej analizy związanych z nim rozwiązań z punktu widzenia ich wpływu na poziom bezrobocia i bezpieczeństwo socjalne. W pierwszym rozdziale autor omówił zjawisko *flexicurity* na tle rozmaitych teorii dotyczących kwestii zatrudnienia,

w drugim skoncentrował się na meritum jego koncepcji, definiując pojęcia oraz opisując społeczne skutki na europejskich rynkach pracy. Rozdział trzeci jest analizą sytuacji w naszym kraju w tym kontekście, ze wskazaniem zarówno pozytywnych, jak i negatywnych aspektów zmian. Następna część dotyczy stanu polskiego prawa pracy i możliwości, jakie ono stwarza dla elastycznych form zatrudnienia. Ostatni rozdział prezentuje wyniki badań ankietowych związanych z praktykowaniem tego podejścia w Polsce.

Nadużycia w wycenie przedsiębiorstw

Bogdan Miedziński, Szkoła Wyższa im. Bogdana Jańskiego, Warszawa 2012, s. 135.

Wycena przedsiębiorstw jest koniecznym elementem wielu działań w gospodarce, ale także stanowi przedmiot związanych z nimi postępowań sądowych i administracyjnych. Opracowanie składa się z trzech rozdziałów. Pierwszy przedstawia podstawowe metody wyceny stosowane na rozmaite potrzeby, takie jak sprzedaż, upadłość, kredyty, ubezpieczenia czy rozliczenia podatkowe. W rozdziale drugim autor usystematyzował i scharakteryzował najczęstsze nadużycia i fałszerstwa w procesie wyceny, zaś w trzecim opisał jedenaście przypadków rażących nieprawidłowości. Ze względu na walory poznawcze, opracowanie może być bardzo pomocne uczestnikom życia gospodarczego.

Restrukturyzacja przedsiębiorstw w warunkach destabilizacji otoczenia na przykładzie branży hutniczej

Bożena Gajdzik, DIFIN, Warszawa 2012, s. 229.

Od 1989 r. przedsiębiorstwa w Polsce działają w dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości zarówno polityczno-ustrojowej, jak i społeczno-ekonomicznej. Te przemiany wymuszają konieczność poddawania się nieustannym procesom restrukturyzacji. Analizę różnych typów restrukturyzacji polskich przedsiębiorstw autorka przeprowadziła na przykładzie sektora hutniczego. Każdy z czterech rozdziałów książki odnosi się do innego aspektu tytułowej problematyki. Część pierwsza przedstawia definicję oraz typologię restrukturyzacji. Rozdział drugi charakteryzuje restrukturyzację naprawczą hutnictwa w warunkach transformacji ustrojowej, w trzecim natomiast opisano przemiany zachodzące w przemyśle tej branży, pozwalające poszczególnym przedsiębiorstwom na działania prorozwojowe. Zwrócono uwagę na rezultaty tych przeobrażeń w sferze ekologii, bezpieczeństwa pracy i społecznej odpowiedzialności. Ostatnia część jest prezentacją przykładów przedsięwzięć naprawczych (zwłaszcza oszczędnościowych) podejmowanych przez podmioty sektora w sytuacji kryzysu, które autorka określa mianem restrukturyzacji adaptacyjnej.

Contents

Auditing 8

JUSTYNA ŁACNY: Auditing in EU Member States – Competence of the European Court of Auditors 8

The Court of Justice of the European Union in Case C-539/09 Commission versus Federal Republic of Germany ruled that Germany failed to fulfil the obligation set forth in Article 248 paragraph 1-3 of the Treaty on the Functioning of the European Union by objecting to have an audit carried out by the European Court of Auditors. The audit examined the cooperation of administrative authorities in the field of value added tax in seven EU Member States. The German authorities objected to be audited indicating that the Court of Auditors had no competence to conduct the audit. The article presents the dispute on the case and comments on the ruling by the Court of Justice. The author focuses on those aspects of the case that can be of significant importance to Supreme Audit Institutions which, like the Polish Supreme Audit Office (NIK), act as external auditors in institutional structures of EU Member States.

ELŻBIETA CHOJNA-DUCH, MIŁOSZ ANCZAKOWSKI: Current Problems of Internal Auditing in the Public Finance Sector 30

The last decade has witnessed significant changes in the regulations on internal auditing in the public finance sector. At the time of global economic problems, an improvement of public resources management has become especially vital. According to the authors of the article, new challenges in the field should concentrate, inter alia, on a better protection of budgets against the effects of the crisis, which should allow for effective risk management, elimination of irregularities and better management of resources. In their article, the authors refer to the act on public finance, as well as other selected issues such as, for example, the independence of the auditor, and to the act on auditing in the government administration that used to be in force until recently. They aim at indicating several problems in the application of internal audit that have not been

settled in legal regulations. The authors also refer to those changes in the regulations that brought about new challenges for practice and theory alike, in the field of both political issues and audit methodology.

THE SETTLEMENTS OF CONTROLS 41

PIOTR WASILEWSKI: Transformations of Hospitals – Restructuring and Commercialisation 41

The act on medical activity, in force since 1 July 2011, introduced the obligation to change the organisational and legal form of independent public healthcare centres, or to close them if their negative financial result cannot be covered in the manner set forth in the act. A decision on transformation will have to be taken for the first time after approving the financial statement for 2012. What are the advantages and disadvantages of the adopted regulations? The audit completed by the Supreme Audit Office last year, dedicated to privatisation of selected hospitals, is an attempt to answer this question.

ZDZISŁAW PORĘBA, KRZYSZTOF KUBIAK: Flood Protection in the Odra River Basin in 2007–2012 – Implementation of Government Programme 49

The Supreme Audit Office has examined the realisation of flood protection measures in the Odra river basin in the years 2007–2010, as included in the *Programme for the Odra – 2006*. NIK has also given its opinion on the financial report on the implementation in the year 2010 of the part of the *Programme* entitled *Project for the flood protection in the Odra river basin* – as a result of an audit of this project conducted for the World Bank. The article presents the detailed findings of the audit.

OTHER AUDITS OF THE NIK 63

Audit Findings for Publication in August and September 2012 (ed.) 63

This section is dedicated to the results of audits completed by NIK in selected areas and published in the form of pronouncements on audit results. In this issue, we present the following audits: functioning of research centres; financing of secondary private schools by the self-government of the Wielkopolskie region; implementation of the financial plan of the National Health Fund (NFZ); providing conditions for serving the sentence of restricted liberty in the form of social work; providing cleanliness in public places by local authorities; implementation of the programme for the development and modernisation of the water infrastructure in the region of the great lakes in Mazury; financing of non-public kindergartens in the Pomorski region.

State and Society 65

AGNIESZKA PISKORZ-RYŃ: Definition of Corruption in Administrative Law 65

The notion of corruption is studied mainly by political sciences, by sociology, including the sociology of law, by economic sciences, history and anthropology. So it seems to be an interdisciplinary issue that opens one field to the achievements of another. However, according to the author of the article, legal definitions of corruption, also those developed by various fields of law, should not be directly applied for describing this issue in administrative law since they have been formulated to meet the needs of specific legal acts and their objectives. The article is an attempt to distinguish the basic characteristics of corruption so that they meet the needs of administrative law. In her article, the author analyses not only normative acts, but also achievements of social and legal sciences, including those in the field of administrative law.

STEFAN JARECKI: Public Service in Transport – Problems with Defining 80

The article attempts to define the concept of a public service in transport used in Article 93 of the Treaty on the Functioning of the European Union. Article 93 of the Treaty is the basis for providing public aids for reimbursements for costs incurred as a result of discharge of public services by transport companies. In Poland, those reimbursements are the most common form of public aid in the sector. So that these services are treated as public aids it is necessary to prove that they refer to public services in accordance with the Community law. Still, none of EU legal acts set forth a definition of these services. This leads to various interpretations applied by both Polish authorities and the European Commission and consequently companies that organise public transport have to operate in an unclear legal situation.

EWA MIĘKINA: European Stability Mechanism – New Solutions for the Eurozone 92

On 2 February 2012, the Member States of the Eurozone signed the Treaty on Establishing the European Stability Mechanism (ESM). The provisions of the treaty will come into force after being ratified by the Eurozone states that represent 90 per cent of the ESM capital. It is expected that the regulations will come into force on 1 January 2013, it is however possible that the treaty will be ratified already this year. The article presents the genesis of the ESM, the nature of its activity, the mechanisms that regulate financial support it grants, as well as the issues related to external auditing.

ANNA REDA: Appointment of a Cultural Institution Director – a Change in Legal Regulations 100

The article describes the most important issues related to the appointment of a director of a cultural institution, that stem from the recent amendments to the act on organising and conducting cultural activities. In January 2012, the amendments introduced a division into artistic institutions and other non-artistic institutions of culture. The rules for appointing the heads of these entities have been diversified, too. The article also presents, among others, an analysis of transitional regulations, i.e. the legal status of directors of cultural institutions appointed before the act came into force.

International Coperation 110

JACEK MAZUR: Recent Developments Concerning the SAIs of the Visegrád Countries 110

The Supreme Audit Institutions (SAIs) of the Visegrád Group countries (Czech Republic, Hungary, Poland and Slovakia), and Austria and Slovenia have been cooperating closely for over a decade. The article describes selected issues discussed at the latest meeting of the Group SAIs (September 2012, Hungary), such as: the new competences of the SAI of Hungary; the participation of the Head of the SAI of Hungary in the Fiscal Council; the role of SAIs in Raising Environmental Awareness; the reform of the budget system in Austria and its impact on the SAI; the findings of the audit of the implementation of performance budgeting in Poland; results of the survey on the basis of accounting used in the public sector; experience of the NIK's external audit carried out by a private firm; cooperation of SAIs in auditing the EU Cross-border cooperation programmes; new tasks of SAIs in the European Union.

Some History 121

PIOTR M. PILARCZYK: Accounts Department – Public Audit in the Years of the Transformations 1812–1816 121

The author, on the basis of fragmentary archive materials, attempts to present the activities of public audit in the years 1812–1816. He depicts the declining years of the activity of the Chief Office of Accounts of the Duchy of Warsaw and the beginnings of the Office of Accounts of the Kingdom of Poland, as well as the short activity of the Accounts Department that was a bridge between the two institutions. This allows the author to explain the issues that have been ignored in other studies so far.

Reviews 130

MAŁGORZATA NIEZGÓDKA-MEDEK: Review of the Book
by Rafał Padrak *Audit Proceedings of NIK. A Commentary* 130

Notes About New Books 134

Information for Readers and Authors 141

Information for Subscribers 144

INFORMACJA DLA CZYTELNIKÓW I AUTORÓW

Pragniemy poinformować Państwa, że „Kontrola Państwowa" potwierdziła swoje miejsce wśród czasopism naukowych, znajdujących się na liście Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego. Mimo nowych, zdecydowanie zaostrzonych kryteriów i dwuetapowej oceny, pismo otrzymało aż 7 punktów za artykuł naukowy wydrukowany w naszym dwumiesięczniku, co plasuje nas wśród wysoko ocenionych tytułów wyszczególnionych w części B wykazu – nieposiadających współczynnika IF (*impact factor*), który jest publikowany w *Journal Citation Report*. Stosowny komunikat Minister wydał 17 września 2012 r. na podstawie §14 ust. 1 rozporządzenia z 13 lipca 2012 r. w sprawie kryteriów i trybu przyznawania kategorii naukowej jednostkom naukowym (DzU z 2012 r., poz. 877).
To nie tylko wyróżnienie dla „Kontroli Państwowej", ale i gratyfikacja dla tych z Państwa, których publikacje w tytułach takich jak nasz są zaliczane do dorobku naukowego podczas procedur uzyskiwania stopni naukowych.

Od 2012 r. czasopisma naukowe są oceniane w postępowaniu dwuetapowym. Zajmuje się tym zespół specjalistyczny, powołany przez Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego na podstawie art. 52 ust. 4 ustawy z 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (DzU nr 96, poz. 615, ze zm.). W pierwszym etapie tytuły ubiegające się o punktację naukową mają do spełnienia 9 kryteriów, począwszy m.in. od stabilności wydawniczej, naukowego charakteru publikacji, przyjętej procedury recenzowania, uwzględniającej m.in. zachowanie pisemności, określonych sposobów oceny artykułu, poszanowania zasady *double-blind review process* etc., przez wdrożenie procedury zabezpieczającej oryginalność publikacji – *ghostwriting*, a na posiadaniu strony internetowej i ujawnianiu listy współpracujących recenzentów skończywszy. „Kontrola Państwowa" sprostała wszystkim tym wymaganiom, choć przejście do następnego etapu zapewnia spełnienie już 5 z nich.
W drugim etapie oceny uwzględnia się 12 szczegółowych parametrów, do których zaliczono m.in.: indeks cytowań PIF, pracę na rzecz tytułu redaktorów merytorycznych, językowych i statystycznych, indeksację w międzynarodowych bazach danych, cykl wydawniczy, istnienie wersji *on-line*, umiędzynarodowienie recenzentów i rady naukowej, zagraniczną afiliację autorów. I w tym wypadku „KP" spełnia zdecydowaną większość kryteriów, choć niektóre są potencjalnie łatwiejsze do osiągnięcia przez tytuły wydawane w instytutach naukowych czy uczelniach, gdzie międzynarodowa współpraca naukowa, wymiana kadry, staże zagraniczne i publikacja wyników badań własnych, cytowanych następnie przez różne źródła, wynikają z charakteru działalności jednostek. Tym bardziej cieszy, że „Kontrola Państwowa" znalazła się w gronie takich czasopism. Punkty za publikację w pismach naukowych objętych częścią B wykazu ustala się zgodnie z przyjętym przez MNiSW algorytmem. Wraz ze szczegółowymi zasadami oceny, pełnym wykazem czasopism oraz komunikatem Ministra jest on dostępny na stronach resortu w zakładkach „Komunikaty" oraz „Lista czasopism punktowanych".

Redakcja

„Kontrola Państwowa" w bazach danych

„Kontrolę Państwową" można odnaleźć w dwóch naukowych bazach danych: The Central European Journal of Social Sciences and Humanities (CEJSH) – Środkowo-Europejskim Czasopiśmie Nauk Społecznych i Humanistycznych oraz Index Copernicus Journal Master List.
CEJSH jest elektroniczną, ogólnie dostępną bazą danych publikującą angielskie streszczenia artykułów, rozpraw oraz pozycji przeglądowych, które ukazują się, głównie w językach narodowych, w czasopismach poświęconych naukom społecznym i humanistycznym, wydawanych w Republice Czeskiej, na Węgrzech, w Polsce, Słowacji, a także w Bośni i Hercegowinie, Estonii, Łotwie, Litwie, Serbii, Słowenii i Ukrainie. Została utworzona przez prezesów Akademii Nauk państw Grupy Wyszehradzkiej. Streszczenia publikacji naukowych, także tych, które ukazały się na łamach „Kontroli Państwowej" począwszy od nr. 6/2011 znajdują się na stronie CEJSH: http://cejsh.icm.edu.pl/.
Index Copernicus Journal Master List (JML) to system zajmujący się oceną czasopism oraz sporządzający ich ranking na podstawie około 30 parametrów zgrupowanych w pięciu kategoriach: jakość naukowa, jakość edytorska, zasięg, częstotliwość/regularność/stabilność rynkowa oraz jakość techniczna. Obecnie JML obejmuje przeszło 6000 czasopism.

Zasady publikowania w „Kontroli Państwowej"

1. Przyjmujemy do publikacji teksty naukowe, przeglądowe i poglądowe, poświęcone problematyce związanej z profilem czasopisma – szeroko rozumianej kontroli i audytowi oraz artykuły o pokrewnej tematyce.
2. Nie przyjmujemy artykułów opublikowanych w innych wydawnictwach.
3. Publikowane są jedynie te artykuły, które uzyskały pozytywne recenzje dwóch niezależnych recenzentów, zgodnie z przyjętymi w piśmie kryteriami: znaczenia podjętego tematu oraz zgodności tematyki z profilem pisma; nowatorskiego ujęcia problematyki; wartości merytorycznej. Warunkiem publikacji jest uwzględnienie zgłoszonych przez recenzentów uwag i poprawek.
4. Recenzentami są członkowie Komitetu Redakcyjnego (lista recenzentów znajduje się w zakładce „Komitet Redakcyjny" oraz w każdym wydaniu papierowym). Zgodnie z modelem *„double-blind review process"* autorzy i recenzenci nie znają swoich tożsamości.
5. Artykuły zamieszczane w „Kontroli Państwowej" są chronione prawem autorskim. Przedruk może nastąpić tylko za zgodą redakcji.

6. Przywiązujemy szczególną wagę do oryginalności publikacji i jawności informacji o podmiotach przyczyniających się do jej powstania, ich udziału merytorycznego, rzeczowego lub finansowego. Dlatego od zgłaszających teksty oczekujemy ujawnienia ewentualnego wkładu innych osób w ich powstanie oraz pisemnego oświadczenia o oryginalności składanego w redakcji artykułu.
7. Wszelkie przypadki *„ghostwriting"* (nieujawnienia wkładu innych autorów w powstanie artykułu) lub *„guest authorship"* (wymieniania jako autora osoby, która nie miała udziału w publikacji lub jest on znikomy), będące przejawem nierzetelności naukowej, będą przez redakcję demaskowane, łącznie z powiadomieniem podmiotów, z którymi autor jest związany naukowo lub zawodowo.

Zasady publikacji zgodne z wymogami Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego.

Sposób przygotowania materiałów

1. Prosimy o nadsyłanie artykułów pocztą elektroniczną, nasz adres: kpred@nik.gov.pl, w edytorze *Word* lub dostarczenie tekstu na nośniku elektronicznym. Objętość artykułu wraz z ewentualnymi tabelami i rysunkami nie powinna w zasadzie przekraczać 16 stron – 34 wiersze na stronie, marginesy 2,5 cm, interlinia 1,5 wiersza. Do tekstu prosimy dołączyć krótkie streszczenie w języku polskim.
2. Przypisy należy umieszczać na dole stron, zgodnie z zasadami obowiązującymi w naszym tytule; powinny zawierać aktualną bibliografię.
3. Ewentualne rysunki i wykresy prosimy nadsyłać w oddzielnych plikach, podając wartości umożliwiające przygotowanie danego elementu graficznego zgodnie z makietą „Kontroli Państwowej".
4. Autorzy nadsyłający teksty proszeni są o podanie swoich danych: imienia i nazwiska, stopnia naukowego, adresu do korespondencji, adresu poczty elektronicznej, numeru telefonu lub faksu.
5. Redakcja zastrzega sobie prawo dokonania w nadesłanych materiałach niezbędnych skrótów, poprawek redakcyjnych i innych, zgodnie z wymogami czasopisma.
6. Materiałów niezamówionych redakcja nie zwraca.

PRZYPOMINAMY O PRENUMERACIE

Szanowni Prenumeratorzy!
Koszt zaprenumerowania naszego pisma na 2013 r. wynosi 108 zł + 5% VAT (113,40 zł) za 1 komplet, czyli 6 zeszytów (18,90 zł za jeden zeszyt).
Najwyższa Izba Kontroli od 2 listopada 2011 r. utraciła zwolnienie z podatku VAT i ponownie jest jego płatnikiem.
Prosimy o przysyłanie do redakcji jedynie zamówień z podaniem nazwy firmy, dokładnego adresu oraz numeru NIP, a należności za prenumeratę prosimy uiszczać dopiero po otrzymaniu faktury z podaną kwotą.

Prosimy skorzystać z zamieszczonego poniżej kuponu.

KUPON PRENUMERATY

Dane nabywcy:

1. Nazwa firmy/imię nazwisko

2. Adres (miasto, kod, ulica, nr domu i mieszkania)

3. NIP

4. Adres poczty elektronicznej

5. Liczba kompletów

Dane sprzedawcy:

1. Nazwa firmy: Najwyższa Izba Kontroli, Redakcja „Kontroli Państwowej”

2. Adres: 02-056 Warszawa, ul. Filtrowa 57

3. Numer faksu: (22) 444 53 27

WYDAJE NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Projekt graficzny: Studio Graficzne FILE
Skład i łamanie: Sławomir Jakoniuk
Druk i oprawa: Wydział Wydawniczy NIK
Oddano do druku w październiku 2012 r.
Nakład 850 egz.
Wersja papierowa jest wersją pierwotną (referencyjną) pisma.

Prenumerata

tel. 22 444-5781, 22 444-5401
Cena egzemplarza – 18 zł + VAT. Prenumerata roczna – 108 zł + VAT
Wpłaty na konto: NBP O/O Warszawa,
nr 14 1010 1010 0036 8122 3100 0000, Najwyższa Izba Kontroli