

MICHALINA DUDA

PRZEKSZTAŁCENIE GOSPODARSTW POMOCNICZYCH W JEDNOSTKI GOSPODARKI BUDŻETOWEJ

I. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Jednym z podstawowych celów ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych jest poprawa przejrzystości finansów publicznych, którą zapewnić ma między innymi ograniczenie form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych¹.

Istotnym elementem reformy sektora finansów publicznych jest likwidacja gospodarstw pomocniczych. Tworzono je przy jednostkach budżetowych w celu złagodzenia rygorów prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostki budżetowe i w założeniu miały pomagać macierzystym jednostkom budżetowym w realizacji zadań, do których wykonywania zostały utworzone². W ostatnich latach coraz częściej formułowano jednak opinie, że gospodarstwa pomocnicze nie spełniają należycie swojej roli. Zarzuty dotyczyły przede wszystkim braku wymaganego organizacyjnego wyodrębnienia działalności niektórych gospodarstw oraz niezadowalającego stopnia efektywności ich funkcjonowania³.

Zasady likwidacji gospodarstw pomocniczych określa ustawa – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych⁴. W myśl owych regulacji, proces likwidacji gospodarstw pomocniczych powinien ulec zakończeniu 31 grudnia 2010 r. Zdaniem projektodawców, zadania wykonywane dotychczas

¹ Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm. (dalej: nowa ustawa o finansach publicznych).

² Szerzej zob. K. Sawicka, *Formy organizacyjno-prawne jednostek samorządowego sektora finansów publicznych*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, nr 2271, Przegląd Prawa i Administracji – XLV, Wrocław 2000, s. 17-19. W obecnym stanie prawnym normatywną podstawę funkcjonowania gospodarstw pomocniczych stanowią przepisy art. 26-28 ustawy z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, Dz. U. Nr 249, poz. 2104 ze zm. (dalej: ustawa o finansach publicznych).

³ Zob. Ł. Zalewski, *Gospodarstwa pomocnicze nie mają motywacji aby obniżyć koszty*, „Gazeta Prawna” z 23 września 2009 r.; Ł. Zalewski, I. Dudzik, *Gospodarstwa pomocnicze zostaną zlikwidowane*, „Gazeta Prawna” z 26 października 2009 r.

⁴ Art. 87 i 89 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych, Dz. U. Nr 157, poz. 1241 (dalej: ustawa wprowadzająca). W tym zakresie znajdują również zastosowanie przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 29 czerwca 2006 r. w sprawie gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych oraz trybu postępowania przy przekształcaniu w inną formę organizacyjno-prawną, Dz. U. Nr 116, poz. 783 ze zm., które na mocy art. 119 ustawy wprowadzającej obowiązują do czasu wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie nowej ustawy o finansach publicznych, nie dłużej jednak niż do 31 grudnia 2010 r.

przez gospodarstwa pomocnicze będą mogły zostać przejęte przez jednostki budżetowe lub będą wykonywane w innej formie organizacyjnej, w tym w formie instytucji gospodarki budżetowej. Ze względu na potrzebę zapewnienia ciągłości realizacji zadań publicznych przewidziano również procedurę przekształcenia istniejących gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych w instytucje gospodarki budżetowej.

Podstawowym celem niniejszego opracowania jest przedstawienie wybranych zagadnień związanych z procesem przekształcania gospodarstw pomocniczych w instytucje gospodarki budżetowej. Analizie poddano przepisy ustawowe oraz normy zawarte w treści rozporządzeń wykonawczych, zwracając szczególną uwagę na te spośród nowych regulacji, które w praktyce mogą budzić wątpliwości interpretacyjne. Ze względu na rozmiar opracowania pominięto kwestie związane z obowiązkami o charakterze rachunkowym i organizacyjnym. W sposób wybiórczy potraktowano również problem sukcesji praw i obowiązków, analizując przede wszystkim status prawnopodatkowy podmiotu przekształcanego oraz podmiotu utworzonego w trybie przekształcenia. Przyjęto stan prawny obowiązujący 26 sierpnia 2010 r.

II. UTWORZENIE INSTYTUCJI GOSPODARKI BUDŻETOWEJ POPRZEZ PRZEKSZTAŁCENIE GOSPODARSTWA POMOCNICZEGO

W myśl przepisów ustawy o finansach publicznych, instytucja gospodarki budżetowej może być tworzona przez dwie kategorie podmiotów. Do pierwszej zaliczają się ministrowie oraz Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, drugą tworzą organy oraz kierownicy tych jednostek, których plany finansowe włączane są do projektu ustawy budżetowej bez dokonywania w nich zmian, czyli tzw. jednostki uprzywilejowane. Ponadto ustawa przewiduje, że gdy organem założycielskim instytucji gospodarki budżetowej jest minister lub Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, konieczne jest uzyskanie zgody Rady Ministrów. Zgoda taka nie jest wymagana w wypadku, gdy podmiotem powołującym do życia wskazaną jednostkę sektora finansów publicznych jest organ lub kierownik podmiotu uprzywilejowanego. W powyższej sytuacji organ lub kierownik jednostki budżetowej jedynie informuje Prezesa Rady Ministrów o utworzeniu instytucji gospodarki budżetowej⁵. Ze względu na szczególny charakter jednostek uprzywilejowanych, rozwiązanie to wydaje się uzasadnione⁶.

W celu zapewnienia ciągłości realizacji zadań publicznych przewidziano także możliwość utworzenia wskazanej formy organizacyjno-prawnej w drodze przekształcenia już istniejącego gospodarstwa pomocniczego. Podstawę

⁵ Art. 23 ust. 2 i 3 nowej ustawy o finansach publicznych.

⁶ W literaturze podkreśla się jednak, że katalog jednostek uprzywilejowanych jest zbyt szeroki; zob. C. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 140. Por. E. Ruśkowski, J. M. Salachna, *Opinia na temat art. 130 ust. 2-4 oraz art. 135 ust. 1 pkt 2 projektu ustawy o finansach publicznych*, „Zeszyty Prawnicze” 2009, nr 1, s. 130-134.

normatywną w tym zakresie stanowi przepis ustawy wprowadzającej, w myśl którego instytucja gospodarki budżetowej może być utworzona poprzez przekształcenie istniejącego gospodarstwa pomocniczego państwowej jednostki budżetowej, na zasadach określonych w przepisach wykonawczych⁷.

Analizując powołaną regulację, należy zwrócić uwagę na kilka kwestii. Utworzenie instytucji gospodarki budżetowej w trybie przekształcenia funkcjonującego gospodarstwa pomocniczego możliwe jest wyłącznie w odniesieniu do tych gospodarstw pomocniczych, które działają przy państwowych jednostkach budżetowych. Oznacza to, że zadania publiczne realizowane dotychczas w formie gospodarstw pomocniczych gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych będą mogły zostać przejęte przez te jednostki bądź wykonywane w innej formie organizacyjnej, np. samorządowego zakładu budżetowego⁸. Nie ma natomiast prawnej możliwości przekształcenia takich gospodarstw w instytucje gospodarki budżetowej. Powyższe rozwiązanie stanowi logiczną konsekwencję założenia, że instytucje gospodarki budżetowej są państwowymi osobami prawnymi⁹.

Warto również zaznaczyć, że – zgodnie z pierwotnym brzmieniem wskazanego przepisu – instytucja gospodarki budżetowej mogła być utworzona w drodze przekształcenia istniejącego gospodarstwa pomocniczego „w przypadku wyrażenia zgody na jej utworzenie”. Jak już wskazano, zgoda Rady Ministrów na utworzenie takiej jednostki sektora finansów publicznych wymagana jest wyłącznie w sytuacji, gdy funkcję podmiotu założycielskiego pełni minister lub Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, natomiast wymóg ten nie dotyczy organów i kierowników jednostek uprzywilejowanych. W konsekwencji, do momentu wejścia w życie ustawy nowelizującej brak podstaw prawnych do przekształcenia w instytucję gospodarki budżetowej gospodarstwa pomocniczego działającego przy jednostce budżetowej stanowiącej uprzywilejowaną część budżetu państwa¹⁰.

Przyjęcie powyższego rozwiązania musiało wzbudzić kontrowersje w praktyce, oznaczało bowiem uprzywilejowanie organów administracji rządowej bez wskazania jakichkolwiek argumentów uzasadniających takie zróżnicowanie sytuacji prawnej podmiotów założycielskich¹¹. Co więcej, w uzasadnieniu do

⁷ Art. 116 ust. 1 ustawy wprowadzającej w brzmieniu nadanym ustawą z 6 sierpnia 2010 r. o zmianie ustawy – Prawo zamówień publicznych oraz ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych.

⁸ Szerzej zob. B. Fabin, *Samorządowe zakłady budżetowe*, „Finanse Publiczne” 2010, nr 3, s. 47-49.

⁹ Zob. M. Tyniewiecki, w: E. Ruśkowski, J. Salachna (red.), *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2010, s. 114.

¹⁰ W treści rozporządzenia wykonawczego przewidziano wyłącznie przekształcenie w drodze zarządzenia ministra lub Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów (§2 rozporządzenia Rady Ministrów z 23 lipca 2010 r. w sprawie sposobu oraz trybu przekształcenia gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych w instytucje gospodarki budżetowej, Dz. U. Nr 139, poz. 938; dalej: rozporządzenie wykonawcze).

¹¹ Podmioty uprzywilejowane mogły powołać do życia instytucję gospodarki budżetowej w oparciu o przepisy ustawy o finansach publicznych i przekazać jej mienie likwidowanego gospodarstwa pomocniczego, procedura taka jest jednak rozwiązaniem zdecydowanie bardziej czasochłonnym i skomplikowanym. Zob. A. Samelak, *Likwidacja form gospodarki pozabudżetowej*, „Finanse Publiczne” 2010, nr 5, s. 53-57; M. Leśny, *Likwidacja gospodarstw pomocniczych*, „Wspólnota” 2010, nr 7, s. 19; K. Szymański, *Pracownicy likwidowanych jednostek*, „Finanse Publiczne” 2010, nr 4, s. 54-58.

ustawy wprowadzającej stwierdzono, że celem nowej ustawy o finansach publicznych jest między innymi wdrożenie jednolitych standardów funkcjonowania administracji rządowej, czemu służyć ma likwidacja gospodarstw pomocniczych i przejęcie ich zadań przez jednostki budżetowe bądź też zlecenie wykonania tych zadań na w drodze outsourcingu¹². Przekształcanie gospodarstw pomocniczych w administracji rządowej stanowi więc wyjątek od ogólnej reguły likwidacji tego typu form organizacyjnych. Dlatego też z aprobatą należy odnieść się do zmian wprowadzanych na mocy ustawy nowelizującej, która 15 sierpnia 2010 r. została podpisana przez Prezydenta RP. Przewiduje ona, że każda instytucja gospodarki budżetowej – niezależnie od tego, kto jest podmiotem założycielskim – będzie mogła zostać utworzona poprzez przekształcenie istniejącego gospodarstwa pomocniczego państwowej jednostki budżetowej.

Analizując przepisy normujące tryb przekształcenia, należy jeszcze zwrócić uwagę, że projekt rozporządzenia z 7 lipca 2010 r. przewidywał możliwość przekształcenia kilku gospodarstw pomocniczych w jedną instytucję gospodarki budżetowej¹³. W obowiązującym rozporządzeniu również przewidziano takie rozwiązanie. W kontekście powyższych unormowań należy także podzielić wyrażany w doktrynie pogląd, że w instytucje gospodarki budżetowej powinny być przekształcone jedynie te gospodarstwa pomocnicze, które znaczną część przychodów uzyskują ze świadczenia usług na rzecz innych jednostek niż jednostka budżetowa, przy której zostały utworzone¹⁴. Warto również dodać, że w myśl przepisów rozporządzenia przekształcenie gospodarstwa w instytucję gospodarki budżetowej następuje z chwilą wpisania owej instytucji do Krajowego Rejestru Sądowego¹⁵, w tym momencie instytucja gospodarki budżetowej uzyskuje też osobowość prawną¹⁶.

III. ZAKRES PRAW I OBOWIĄZKÓW PRZEJMOWANYCH PRZEZ TWORZONĄ INSTYTUCJĘ GOSPODARKI BUDŻETOWEJ

Jednym z podstawowych założeń reformy organizacji sektora finansów publicznych jest zachowanie ciągłości realizacji zadań publicznych, a także ciągłości organizowania i świadczenia usług wiążących się z wykonywaniem zadań publicznych przez dotychczas działające podmioty. Dlatego też ustawodawca, przyznając upoważnienie do wydania rozporządzenia w sprawie określenia sposobu i trybu przekształcenia gospodarstw pomocniczych, zobowiązał jednocześnie Radę Ministrów do uwzględnienia rozliczeń związanych

¹² Zob. uzasadnienie do projektu ustawy wprowadzającej, druk nr 1182, www.sejm.gov.pl.

¹³ §2 ust. 2 projektu z 7 lipca 2010 r. rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie sposobu i trybu przekształcenia gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych w instytucje gospodarki budżetowej, www.mf.gov.pl.

¹⁴ T. Strąk, *Mniej pracy w budżetowce – rusza likwidacja gospodarstw pomocniczych*, „Gazeta Prawna” z 4 marca 2010 r.

¹⁵ §3 rozporządzenia wykonawczego.

¹⁶ Art. 23 ust. 5 nowej ustawy o finansach publicznych.

z zakończeniem działalności gospodarczej oraz do zapewnienia ciągłości realizacji zadań i ich specyfiki¹⁷.

Zgodnie z treścią rozporządzenia wykonawczego, osiągnięciu wskazanego celu służyć ma między innymi przepis stanowiący, że instytucja gospodarki budżetowej przejmuje przysługujące gospodarstwu pomocniczemu przed jego przekształceniem należności, uprawnienia, obowiązki, środki pieniężne oraz rzeczowe składniki majątkowe inne niż nieruchomości. W rozporządzeniu przewidziano również, że minister lub Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów może określić należności, uprawnienia, obowiązki, środki pieniężne oraz rzeczowe składniki majątkowe inne niż nieruchomości, niepodlegające przejęciu przez instytucję gospodarki budżetowej¹⁸. Z treści przytoczonych regulacji wynika więc, że co do zasady nowo utworzona instytucja przejmuje uprawnienia i obowiązki przekształcanego gospodarstwa pomocniczego. Przepisy rozporządzenia nie określają jednak w sposób szczegółowy, o jakie sytuacje prawne chodzi, wskazują jedynie przykładowo, że przejęciu podlegają udzielone koncesje i zezwolenia.

Analizując powyższe zagadnienie, należy zwrócić uwagę na kilka kwestii. Z jednej strony, zrezygnowano z regulacji, w myśl której instytucja gospodarki budżetowej miała stać się następcą prawnym Skarbu Państwa w zakresie tych praw, stosunków prawnych oraz postępowań, w których w imieniu Skarbu Państwa działało dotychczas gospodarstwo pomocnicze¹⁹. W konsekwencji z rozporządzenia zniknęło pojęcie „następstwa prawnego”. Z drugiej strony pozostawiono przepis stanowiący, że instytucja gospodarki budżetowej przejmuje przysługujące gospodarstwu pomocniczemu przed jego przekształceniem należności, uprawnienia, obowiązki, środki pieniężne oraz rzeczowe składniki majątkowe. W związku z powyższym nasuwa się pytanie o sferę praw i obowiązków podlegających przejęciu przez nowo utworzoną jednostkę.

Określenie zakresu normowania zawartej w przytoczonym przepisie normy prawnej nie jest możliwe bez odwołania się do pojęć obowiązku i uprawnienia. Pojęcia „obowiązku w ogóle” nie można definiować, gdyż – jak wskazuje się w doktrynie – jest to pojęcie synkategorematiczne²⁰, również pojęcie „obowiązku prawnego” traktowane jest jako pierwotne (podstawowe), niedające się zdefiniować²¹. W odniesieniu do kategorii uprawnienia w teorii prawa istnieje zgodność co do tego, że uprawnienie wynika z normy, a dotyczy sytuacji faktycznej²². Samego terminu „uprawnienie” używa się jednak w różnych znaczeniach. W literaturze cywilistycznej na ogół określa się uprawnienia jako:

¹⁷ Art. 116 ust. 2 ustawy wprowadzającej.

¹⁸ §4 rozporządzenia wykonawczego.

¹⁹ Przepis taki zawarty był w projekcie rozporządzenia z 4 lutego 2010 r.

²⁰ Zob. Z. Ziemiński, *Uprawnienie a obowiązek. Przyczynek do analizy stosunku prawnego*, Poznań 1962, s. 14.

²¹ Zob. A. Peczenik, *Uprawnienie a obowiązek. „Konstrukcje” i fakty*, „Państwo i Prawo” 1964, z. 2, s. 225; Z. Ziemiński, *Uprawnienie a obowiązek...*, s. 16; K. Świrydowicz, *W sprawie pojęcia obowiązku*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1981, z. 1, s. 87.

²² Zob. A. Peczenik, op. cit., s. 226-227; M. Borucka-Acratowa, J. Woleński, *Wstęp do prawnoznawstwa*, Kraków 1997, s. 80-81; S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawnoznawstwa*, Poznań 2003, s. 159-160.

„zabezpieczoną przez prawo przedmiotowe możliwość pewnego działania przysługującą jakiemuś podmiotowi, wiążąc z tym myśl o pewnym zakresie wolności prawnej uprawnionego, o pewnych możliwościach prawnych, które mu służą, o obowiązku interweniowania państwowego aparatu przymusu na żądanie uprawnionego”²³. Ponadto terminu tego używa się często do oznaczenia możliwości prawnej (kompetencji) wykonania pewnego działania o charakterze czynności prawnej, a czasem nawet do określenia wolności co do pewnego działania niemającego nawet charakteru czynności prawnej²⁴.

Skoro przepisy rozporządzenia nie określają, jakie uprawnienia i obowiązki podlegają przejściu przez instytucję gospodarki budżetowej, nasuwa się wniosek, że są to wszystkie uprawnienia i obowiązki wynikające z norm prawnych, z wyjątkiem tych, których przejście zostało wykluczone przez odrębne przepisy lub podmiot założycielski. Pojęcie uprawnień należałoby przy tym rozumieć szeroko, między innymi jako: przyzwolenia, prawa do cudzego zachowania, kompetencje, roszczenia, czy nawet jako wolność działania. Warto jednak zwrócić uwagę, że w myśl przepisów rozporządzenia tworzona instytucja gospodarki budżetowej nie przejmuje *ex lege* nieruchomości, w stosunku do których gospodarstwo pomocnicze sprawowało trwałe zarząd. Przewidziano natomiast, że starosta wykonujący zadania z zakresu administracji rządowej albo minister właściwy do spraw Skarbu Państwa orzeka o wygaśnięciu trwałego zarządu, a organ sprawujący funkcję organu założycielskiego instytucji gospodarki budżetowej w statucie tej instytucji może wskazać nieruchomości, w stosunku do których trwałe zarząd wygasł i które przeznaczone są na wyposażenie nowo utworzonej jednostki²⁵. W przypadku przekształcenia gospodarstwa pomocniczego o wygaśnięciu trwałego zarządu orzekają zatem te podmioty, które w myśl ustawy o gospodarce nieruchomościami ustanawiają taką formę władania nieruchomościami przez państwowe jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej²⁶.

Analizując regulacje dotyczące tworzenia instytucji gospodarki budżetowej, należy zwrócić uwagę, że zarówno w treści przepisu upoważniającego, jak i w tytule samego aktu wykonawczego *expressis verbis* wskazano, że instytucje gospodarki budżetowej mogą być tworzone w drodze „przekształcenia” gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych. W literaturze przedmiotu istnieje zgodność co do tego, że o przekształceniu jakiegoś podmiotu w znaczeniu prawnym mówi się wówczas, gdy dochodzi wprawdzie do zamiany formy prawnej tego podmiotu na inną formę, lecz nie dochodzi do zamiany tego podmiotu na inny podmiot²⁷. W konsekwencji podmiot przekształcony nie jest

²³ Z. Ziemiński, *Uprawnienie a obowiązek*, s. 21-22. Zob. także A. Klein, *Elementy zobowiązaniowego stosunku prawnego*, Wrocław 1980, s. 44-64.

²⁴ Z. Ziemiński, *Uprawnienie a obowiązek...*, s. 20-24; idem, *O aparaturze pojęciowej dotyczącej sytuacji prawnych*, „Państwo i Prawo” 1985, z. 3, s. 40.

²⁵ § 9 rozporządzenia wykonawczego.

²⁶ Art. 45 w zw. z art. 4 pkt 9 ustawy z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, tekst jedn.: Dz. U. 2010, Nr 102, poz. 651.

²⁷ A. Szajkowski, w: *Kodeks handlowy. Komentarz*, t. II, Warszawa 1996, s. 1272. Zob. także R. Mastalski, w: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz* 2007, Wrocław 2007, s. 469 i powoływana tam literatura.

traktowany jako podmiot likwidowany, gdyż prowadzona przez niego działalność, przy wykorzystaniu tego samego majątku, będzie kontynuowana w innej formie prawnej. Ponieważ w takiej sytuacji zachodzi tożsamość podmiotowa jednostki przekształcanej i przekształconej, wskazuje się, że w wyniku przekształcenia następuje kontynuacja, a nie następstwo prawne²⁸. Z sukcesją ogólną mamy z kolei do czynienia wówczas, gdy na podstawie jednej czynności prawnej następcą prawnym wstępuje w ogół praw stanowiących cały lub co najmniej prawnie wyodrębniony majątek swego poprzednika²⁹. Następstwo pod tytułem ogólnym ma przy tym charakter wyjątkowy i może dochodzić do skutku jedynie w sytuacjach wyraźnie prawem przewidzianych³⁰.

W świetle powyższych uwag nasuwa się pytanie, czy w analizowanej sytuacji następuje kontynuacja, czy następstwo prawne. Jak to już zostało zaznaczone, w tytule rozporządzenia posłużono się pojęciem „przekształcenia”, co pozwala sądzić, że przyjęto zasadę kontynuacji. Jednocześnie jednak w treści samego przepisu stwierdzono, że instytucja gospodarki budżetowej „przyjmuje” przysługujące gospodarstwu pomocniczemu przed jego przekształceniem uprawnienia i obowiązki³¹. Wykładnia językowa przytoczonej regulacji uzasadnia zatem twierdzenie, że w stosunku do tworzonego nowego podmiotu, jakim jest instytucja gospodarki budżetowej, następuje translatywne nabycie praw i obowiązków przysługujących dotychczas gospodarstwu pomocniczemu, wskazując tym samym na następstwo prawne. Z kolei w drugim zdaniu powołanego przepisu dokonano przykładowego wyliczenia praw i obowiązków stwierdzając: „Instytucja gospodarki budżetowej pozostaje podmiotem w szczególności zezwoleń lub koncesji, które zostały przyznane na rzecz gospodarstwa pomocniczego, chyba że odrębne przepisy lub decyzja o udzieleniu zezwolenia albo koncesji stanowią inaczej”. Takie sformułowanie prowadzi do wniosku, że mamy tu do czynienia z zasadą warunkowej kontynuacji³².

Ratio legis przedstawionych rozwiązań, jakim jest zachowanie ciągłości realizacji zadań publicznych przez dotychczas działające podmioty, jest jak najbardziej słuszne. Analiza przepisów, które służyć mają urzeczywistnieniu owych założeń, może jednak budzić pewne wątpliwości interpretacyjne. Nasuwa się pytanie, czy w sytuacji przekształcenia gospodarstw pomocniczych

²⁸ Zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z 6 października 2009 r., III AUa 767/09, OSAB 2009, nr 4, poz. 63; A. Szajkowski, w: *Kodeks handlowy...*, s. 1272; P. Piniór, w: *Kodeks spółek handlowych. Komentarz. Orzecznictwo do artykułów 301-633*, J. A. Strzepka (red.), Warszawa 2005, s. 676-678.

²⁹ Zob. S. Grzybowski, *System prawa cywilnego*, t. I, Warszawa 1985, s. 243.

³⁰ Zob. A. Szajkowski, M. Tarka, *Prawo spółek handlowych*, Warszawa 2005, s. 783-784; S. Babiarczy, w: idem, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 475.

³¹ W języku polskim słowo „przyjmować” oznacza „brać w posiadanie to, co wcześniej należało do kogoś innego”, zob. *Słownik współczesnego języka polskiego*, B. Dunaj (red.) Warszawa 1996, s. 880. Warto zwrócić uwagę, że projekcie rozporządzenia z 4 lutego 2010 r. znajdował się przepis stanowiący, iż instytucji gospodarki budżetowej „przysługują” prawa i obowiązki przekształconego gospodarstwa pomocniczego. Takie sformułowanie jednoznacznie wskazywało na zasadę kontynuacji, oznaczało bowiem, że przekształcana jednostka sektora finansów publicznych przez cały czas, *ex lege*, miała być podmiotem tych praw i obowiązków.

³² Por. A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, t. II, *Komentarz do art. 301-633 K. S. H.*, Kraków 2006, s. 1215-1217.

państwowych jednostek budżetowych w instytucje gospodarki budżetowej mamy do czynienia z kontynuacją lub następstwem prawnym, czy też nie zachodzi żadna ze wskazanych sytuacji, skoro nie następuje przejęcie całego majątku poprzednika lub jego wyodrębnionej części. Kolejna trudność, jaka może pojawić się na etapie stosowania projektowanych norm, dotyczy określenia zakresu uprawnień i obowiązków, jakie przejmuje tworzona jednostka sektora finansów publicznych. Z analizowanego przepisu wynika bowiem, że instytucja gospodarki budżetowej przejmuje wszelkie prawa i obowiązki przysługujące gospodarstwu pomocniczemu (z wyjątkiem praw do nieruchomości), co oznacza, że skutki przekształcenia należałoby rozpatrywać nie tylko w kontekście sfery cywilnoprawnej, ale również administracyjnoprawnej i prawa pracy. Ostatnią kwestią, na jaką warto zwrócić uwagę, jest forma prawna analizowanych regulacji. Przepis prawny stanowiący normatywną podstawę przejścia ogółu praw i obowiązków zawarty jest bowiem w akcie prawnym rangi podustawowej.

IV. PRAWA I OBOWIĄZKI WYNIKAJĄCE Z PRZEPISÓW PODATKOWYCH

Jeżeli tworzona w drodze przekształcenia instytucja gospodarki budżetowej przejmuje uprawnienia i obowiązki gospodarstwa pomocniczego, to pojawia się wątpliwość, czy przejęcie to dotyczy również uprawnień i obowiązków podatkowych. Analizując powyższą kwestię w pierwszej kolejności uwzględnić należy normy ogólnego prawa podatkowego regulujące sukcesję podatkową, w doktrynie bowiem słusznie wskazuje się, że następstwo prawne w prawie podatkowym może mieć tylko charakter sukcesji uniwersalnej, która unormowana jest w przepisach rozdziału 14 Ordynacji podatkowej³³. Należy również podzielić pogląd, że zmiana strony stosunku prawnopodatkowego możliwa jest jedynie w sytuacjach przewidzianych w przepisach prawa podatkowego³⁴, co oznacza, że instytucja następstwa prawnego wiąże się wyłącznie ze zdarzeniami prawnymi wskazanymi w Ordynacji podatkowej³⁵. Co więcej, w judykaturze wskazuje się, że terminom „łączenie się”, „przekształcenie” i „podział” należy nadawać ściśle prawne znaczenie. Muszą to więc być „łączenia”, „prze-

³³ A. Mariański, *Sukcesja podatkowa – podstawy i zakres: (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 2-3, s. 28; idem, *Sukcesja praw i obowiązków publicznoprawnych – rozważania na tle art. 494 §2 i 5 k.s.h. – polemika*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2003, nr 12, s. 49. Zob. także A. Matan, *Następstwo (sukcesja) z mocy prawa w materialnym prawie administracyjnym*, „Causus” 2008, nr 50, s. 19-22; P. Borszewski, *Zmiana podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, „Głosa” 2001, nr 8, s. 2-4.

³⁴ Zob. A. Mariański, *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001, s. 202; S. Babiarsz, op. cit., s. 477; R. Dowgier, w: R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. III, LEX, 2009; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 665.

³⁵ Art. 93-97 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn.: Dz. U. 2005, Nr 8, poz. 60 ze zm. (dalej: Ordynacja podatkowa).

kształcenia” i „podziały” dokonywane na podstawie wyraźnych przepisów dopuszczających tak właśnie nazwane zdarzenia prawne³⁶.

Ustawa wprowadzająca ustawę o finansach publicznych oraz analizowane rozporządzenie posługują się wprost określeniem „przekształcenie gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych w instytucje gospodarki budżetowej”, tworząc zbiór przepisów o charakterze ustrojowym, w oparciu o które przekształcenie takie może być dokonane. W treści rozporządzenia zawarto także normę, z której wynika, że tworzona instytucja gospodarki budżetowej przejmuje przysługujące gospodarstwu pomocniczemu przed jego przekształceniem należności, uprawnienia i obowiązki, nie precyzując jednak, o jakie uprawnienia i obowiązki chodzi. Jednocześnie przepisy Ordynacji podatkowej normujące następstwo prawne w prawie podatkowym nie odnoszą się w żaden sposób do podmiotów przekształcanych w trybie projektowanego rozporządzenia. Konfrontacja powyższych regulacji pozwala stwierdzić, że tworzona instytucja gospodarki budżetowej nie przejmuje podatkowych praw i obowiązków przekształcanego gospodarstwa pomocniczego. Zmiana strony stosunku prawnopodatkowego musi bowiem wynikać ze szczegółowego przepisu tej gałęzi prawa, zaś w analizowanej sytuacji brak takiej regulacji.

Wskazana kwestia wydaje się istotna, gdyż status prawnopodatkowy przekształcanych gospodarstw pomocniczych oraz instytucji gospodarki budżetowej powstałych w drodze przekształcenia nie został jednoznacznie określony w przepisach szczegółowego prawa podatkowego. W świetle dotychczas obowiązujących przepisów, na gospodarstwach pomocniczych, jako jednostkach organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, ciążyły obowiązki podatkowe wynikające z poszczególnych ustaw podatkowych. Należy zwrócić uwagę, że jednostki te były podatnikami przede wszystkim podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od towarów i usług oraz podatku od nieruchomości³⁷. Na mocy przepisów ustawy wprowadzającej ustawę o finansach publicznych część regulacji dotyczących opodatkowania wskazanych jednostek została zmieniona.

Przechodząc do bliższego omówienia sygnalizowanej kwestii, w pierwszej kolejności należy zaznaczyć, że – zgodnie z obowiązującymi do końca 2009 r. przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – zwolnieniu podmiotowemu podlegały jednostki budżetowe, przy czym preferencja ta nie dotyczyła gospodarstw pomocniczych działających przy tych jednostkach. Wyjątek stanowiły gospodarstwa pomocnicze tworzone przy szkołach, przedszkolach, zespołach ekonomiczno-administracyjnych szkół, ochotniczych hufcach pracy, jednostkach wojskowych, Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, jednostkach organizacyjnych Służby Więziennej, Straży Granicznej i Państwowej Straży Pożarnej, w zakładach dla nieletnich, internatach, zakładach opiekuńczo-wychowawczych, zakładach opieki zdrowotnej, zakładach pomocy społecznej i parkach narodowych. Ponadto w ustawie

³⁶ Zob. wyrok WSA w Krakowie z 11 października 2007 r., I SA/Kr 12/07, SIP LEX, nr 468975.

³⁷ Szerzej zob. D. Dolińska-Pierwoła, *Opodatkowanie gospodarstw pomocniczych*, „Finanse Publiczne” 2007, nr 6, s. 12-14; W. Janeczek, *Trwały zarządek a podatek od nieruchomości*, „Finanse Publiczne” 2007, nr 6, s. 15-17.

zastrzeżono, że warunkiem skorzystania z powyższego zwolnienia było przekazanie zaoszczędzonych w ten sposób środków finansowych na zwiększenie środków obrotowych gospodarstw pomocniczych lub finansowanie inwestycji jednostki budżetowej w zakresie inwestycji dla gospodarstwa pomocniczego tej jednostki³⁸.

Na mocy ustawy wprowadzającej ustawę o finansach publicznych z dniem 1 stycznia 2010 r. uchylono przepis dotyczący zwolnień wyżej wymienionych gospodarstw³⁹. Jednocześnie w akcie tym zastrzeżono, że do likwidowanych z dniem 31 grudnia 2010 r. gospodarstw pomocniczych gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych stosuje się przepis w brzmieniu dotychczasowym⁴⁰. Likwidowane gospodarstwa pomocnicze komunalnych jednostek budżetowych podlegają więc opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na poprzednio obowiązujących zasadach. Należy jednak zwrócić uwagę, że regulacja ta nie odnosi się do gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych, w tym do gospodarstw przekształcanych w jednostki gospodarki budżetowej. W związku z tym pojawia się pytanie, czy w takiej sytuacji korzystające dotychczas ze zwolnienia gospodarstwa pomocnicze państwowych jednostek budżetowych od 1 stycznia 2010 r. powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Uwzględniając fakt, że zwolnienia podmiotowe stanowią wyjątek od zasady powszechności opodatkowania, a przepisy je określające powinny być interpretowane ściśle⁴¹, na powyższe pytanie należałoby udzielić odpowiedzi twierdzącej, choć rozwiązanie takie wydaje się nielogiczne i nieuzasadnione.

Instytucja gospodarki budżetowej jest państwową osobą prawną, która nabywa osobowość prawną poprzez wpis do Krajowego Rejestru Sądowego. Nowelizując mocą przepisów wprowadzających ustawę o finansach publicznych ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych, w katalogu podmiotów zwolnionych nie wskazano powyższej jednostki sektora finansów publicznych⁴². Oznacza to, że instytucja gospodarki budżetowej jako państwowa osoba prawna podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych⁴³.

Przechodząc na grunt podatku od towarów i usług, należy zaznaczyć, że gospodarstwa pomocnicze w założeniu prowadzić miały część działalności podstawowej jednostki budżetowej lub jej działalność uboczną⁴⁴. W praktyce często zajmowały się jednak działalnością komercyjną i w związku z tym, jako jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej i prowadzące

³⁸ Art. 6 ust. 1 i 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn.: Dz. U. 2000, Nr 54, poz. 654 ze zm. (dalej: ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych).

³⁹ Art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych uchylony przez art. 17 pkt 1 lit. b ustawy wprowadzającej.

⁴⁰ Art. 108 ustawy wprowadzającej.

⁴¹ Zob. wyrok NSA z 23 czerwca 2010 r., V SA/Wa 393/10; wyrok WSA w Szczecinie z 7 lipca 2010 r., I SA/Sz374/10; wyrok WSA w Warszawie z 7 lipca 2010 r., III SA/Wa 1932/09, www.nsa.gov.pl.

⁴² Na mocy art. 17 pkt 1 lit. a ustawy wprowadzającej dodano jedynie przepis stanowiący, że zwolnieniu podmiotowemu podlegają państwowe fundusze celowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych.

⁴³ Art. 1 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

⁴⁴ Art. 23 ustawy z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych.

działalność gospodarczą, podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług⁴⁵. Mocą przepisów rozporządzenia wykonawczego od podatku zwolniono jedynie usługi świadczone pomiędzy gospodarstwami pomocniczymi jednostek budżetowych, jednostkami budżetowymi i zakładami budżetowymi, z wyjątkiem usług rozprowadzania wody, usług w zakresie gospodarki ściekami oraz wywozu i unieszkodliwiania odpadów, usług sanitarnych i pokrewnych oraz usług komunikacji miejskiej⁴⁶.

Z przepisów ustawy o finansach publicznych wynika, że zakres działalności instytucji gospodarki budżetowej, w tym również instytucji powstałych w wyniku przekształcenia, powinien być ograniczony do realizacji zadań publicznych⁴⁷. Większość usług zaliczanych do zadań publicznych, takich jak: usługi w zakresie administracji publicznej, obrony narodowej, edukacji, ochrony zdrowia i opieki społecznej, korzysta ze zwolnień przedmiotowych od podatku od towarów i usług⁴⁸. Odpłatne wykonywanie zadań publicznych, które nie mieszczą się w katalogu czynności zwolnionych, będzie się jednak wiązało z powstaniem zobowiązania podatkowego w tym podatku.

Gospodarstwa pomocnicze, jako jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, w pewnych sytuacjach podlegają także opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości⁴⁹. Ze względu na to, że jednostki te pełnią funkcję reprezentanta interesów Skarbu Państwa i podejmują za niego czynności, nie mogą być podmiotem prawa własności nieruchomości, prawo to przysługuje bowiem Skarbowi Państwa jako osobie prawnej. Gospodarstwa pomocnicze nie są również posiadaczami nieruchomości w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego, ponieważ nie władają nieruchomością we własnym imieniu ani na własny rachunek⁵⁰. W doktrynie i orzecznictwie wskazuje się, że podmioty te tylko w jednym przypadku mogą być podatnikami podatku od nieruchomości, a mianowicie w razie ustanowienia tych jednostek zarządcami nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa. Inne tytuły do władania nieruchomościami, wymienione w przepisie określającym zakres podmiotowy przedmiotowego podatku, nie znajdują w tej sytuacji zastosowania⁵¹. Warto

⁴⁵ Art. 15 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm. (dalej jako: ustawa o podatku od towarów i usług). Jednostki te zobowiązane były rejestrować się jako odrębne podmioty VAT i posiadać odrębne oznaczenia (numery) NIP. Szerzej zob. J. Zubrzycki, *2010 Leksykon VAT*, t. I, Wrocław 2010, s. 453-454; E. Rogala, *Gmina rozlicza VAT 2007*, Warszawa 2007, s. 47 i powołane tam pisma urzędowe.

⁴⁶ § 12 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia Ministra Finansów z 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 224, poz. 1799.

⁴⁷ Przez zadania publiczne rozumieć należy zadania (obowiązki) prawnie nałożone na organy władzy publicznej. Szerzej zob. E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa-Rzeszów 2006, s. 14-19.

⁴⁸ Art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

⁴⁹ Art. 3 ust. 1 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jedn.: Dz. U. 2010, Nr 95, poz. 613.

⁵⁰ Szerzej zob. L. Etel, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, Warszawa 2009.

⁵¹ Zob. wyrok WSA w Warszawie z 14 stycznia 2010 r., III SA/Wa 1703/09, Legalis; wyrok WSA we Wrocławiu z 22 maja 2009 r., I SA/Wr 1311/08, Legalis; wyrok WSA w Gdańsku z 29 maja 2008 r., I SA/Gd 825/07, Legalis; wyrok NSA z 23 kwietnia 2008 r., II FSK 825/07, Legalis; wyrok WSA w Poznaniu z 16 kwietnia 2008 r., I SA/Po 109/08, Legalis; W. Janeczek, op. cit., s. 15; D. Dolińska-Pierwoła, op. cit., s. 13-14.

zwrócić uwagę, że utworzone w drodze przekształcenia instytucje gospodarki budżetowej będą osobami prawnymi w rozumieniu prawa cywilnego, na ich mienie zaś składać się będą między innymi przeniesione na własność nieruchomości⁵². W związku z tym jednostki te, co do zasady, również będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

V. KONKLUZJE

Reorganizacja sektora finansów publicznych stanowi jeden z najważniejszych elementów reformy systemu finansów publicznych w Polsce. O randze tego problemu świadczy fakt, że postulaty w tym zakresie zgłaszane były od lat zarówno w sferze praktyki, jak i w różnych środowiskach naukowych. W tym kontekście nową ustawę o finansach publicznych (wraz z ustawą wprowadzającą) należy uznać za ważny i konieczny krok w kierunku zapowiadanych od dawna reform finansów publicznych. Jednocześnie warto zwrócić uwagę na te spośród już obowiązujących lub dopiero projektowanych regulacji, które mogą budzić wątpliwości interpretacyjne w praktyce. Nie ulega wątpliwości, że rozwiązanie wskazanych problemów wymagać będzie doświadczenia i czasu i już teraz warto jednak poddać je refleksji naukowej.

Niniejsze opracowanie poświęcone zostało problematyce utworzenia instytucji gospodarki budżetowej poprzez przekształcenie gospodarstwa pomocniczego państwowej jednostki budżetowej. Analiza przepisów ustawowych oraz treści rozporządzenia wykonawczego pozwala na sformułowanie w tym zakresie następujących wniosków:

1. Na skutek nowelizacji przepisów stanowiących normatywną podstawę przekształcenia gospodarstw pomocniczych w instytucje gospodarki budżetowej możliwe będzie zastosowanie owej procedury zarówno w stosunku do gospodarstw pomocniczych działających przy organach administracji rządowej, jak i przy tzw. jednostkach uprzywilejowanych.

2. Określenie zakresu praw i obowiązków przejmowanych przez tworzoną w drodze przekształcenia instytucję gospodarki budżetowej może budzić istotne problemy w praktyce, przepisy rozporządzenia nie określają bowiem wyraźnie, czy w analizowanym przypadku przyjęto zasadę kontynuacji, czy sukcesji uniwersalnej. Ponadto należy zwrócić uwagę, że zarówno kontynuacja, jak i następstwo prawne powinny wynikać z norm zawartych w akcie rangi ustawowej.

3. W świetle przepisów Ordynacji podatkowej uzasadniony wydaje się pogląd, że tworzona instytucja gospodarki budżetowej nie przejmuje podatkowych praw i obowiązków przekształcanego gospodarstwa pomocniczego. Status prawnopodatkowy zarówno jednostki przekształcanej, jak i powstałej w wyniku przekształcenia musi być rozpatrywany odrębnie, w kontekście przepisów ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego.

⁵² Art. 28 ust. 2 nowej ustawy o finansach publicznych.

4. Na aprobatę zasługują zmiany proponowane w ustawie nowelizującej ustawę – Prawo zamówień publicznych oraz ustawę – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych, *de facto* ujednolicają one bowiem zasady powoływania instytucji gospodarki budżetowej oraz udzielania zamówień tym instytucjom, w stosunku do wszystkich podmiotów wykonujących funkcje organu założycielskiego, niezależnie od tego, czy są to organy administracji rządowej, czy też inne organy władzy publicznej.

dr Michalina Duda

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II

dudami@kul.lublin.pl

TRANSFORMATION OF STATE AUXILIARY HOLDINGS INTO BUDGET POLICY INSTITUTIONS

Summary

This paper examines selected legal issues of the transformation of state auxiliary holdings into so-called 'budget policy institutions'. Its first part discusses the controversy over the provisions that constitute the legal grounds for the transformation. Further, the paper presents the scope of rights and duties taken over by a new institution, as well as a legal and tax status of both: the auxiliary holdings and the 'budget policy institutions'.

