

ANDRZEJ GOMUŁOWICZ

FUNKCJA TRWAŁEJ WYDAJNOŚCI PODATKU I FUNKCJA SPRAWIEDLIWOŚCI A SYSTEM PODATKOWY

1. WPROWADZENIE

Doktryna podatkowa zgodnie stwierdza, że system podatkowy powinien być skonstruowany w taki sposób, by państwo mogło sprostać "swoim zadaniom w służbie społeczeństwa"¹, tj. by mogło zdobywać środki pieniężne potrzebne na wydatki państwowe w wystarczającej ilości i w najtańszy sposób. Ponadto państwo w każdym przypadku musi zważać na to, że prywatne zaspokojenie potrzeb wolno ograniczyć przez opodatkowanie tylko do takiego stopnia, jaki jest koniecznie niezbędny przy realizacji zadań publicznych. Ten fiskalny cel systemu podatkowego znajduje swoje uzasadnienie w idei suwerenności władzy. Nie jest to jednak wystarczający powód do usprawiedliwienia opodatkowania. Podatki muszą być ukształtowane w sposób sprawiedliwy. Obywatel nie jest już "poddanym państwa", lecz suwerenem, który poprzez akt wyborczy deleguje swą "władzę" władzy państwowej. Władza państwowa jest wyrazem rządów narodu.

Fundamentem budowy systemu podatkowego powinny być dwie, niesprzeczne wobec siebie zasady. Pierwsza z nich to zasada trwałej wydajności podatku, druga natomiast to zasada sprawiedliwości w rozłożeniu ciężaru podatkowego.

II. ZASADA TRWAŁEJ WYDAJNOŚCI PODATKU

Jest to postulat wystarczalności podatku i zdolności podatku do wzrostu. Trwała wydajność podatku jest miernikiem oceny prawidłowości wyboru źródeł podatkowych. Podstawowe znaczenie ma tu rodzaj podstawy opodatkowania i kształt taryfy podatkowej.

Podstawą opodatkowania - przyjmując kryterium fiskalne - mają być takie stany faktyczne lub prawne, które pozostają w "mniej lub bardziej bliskim bezpośrednim związku z rozwojem gospodarczym [...] i dzięki swemu technicznemu ukształtowaniu umożliwiają odzwierciedlenie tendencji tego

¹ Patrz np. N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992 r., s. 194 i n., oraz W. Łączkowski, *Granice opodatkowania*, Acta Universitatis Lodziensis, Folia Iuridica 1992, nr 54, s. 119 i n.; F. Neumark, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen 1970; R. A. Musgrave, P. B. Musgrave, L. Kullmer, *Die öffentlich Finanzen in Theorie und Praxis*, t. 2, Tübingen 1975.

rozwoju"². Głównie chodzi o to, żeby podstawa podatku z uwagi na swoje właściwości, gwarantowała elastyczność dochodów budżetowych. Technika prawodawcza może to zapewnić wówczas, gdy podstawa opodatkowania, nawiązuje do tzw. "wielkich" wartości ekonomicznych, takich jak obrót, dochód, majątek³. To z kolei uzmysławia, że trwała wydajność jest różna dla różnych rodzajów podatku.

Ta prawidłowość powinna być uwzględniona przy budowie systemu podatkowego. Ma ona dwa aspekty: 1) ujęcie podstawy podatku może wywierać negatywny wpływ na dochód budżetowy z innych podatków, ale jednocześnie: 2) uszczuplenie dochodów w przypadku poszczególnych podatków może zostać zrekompensowane przez pozostałe dochody budżetowe.

Taryfa podatkowa jest drugim elementem, który decyduje o trwałej wydajności podatku. Najczęściej doktryna podatkowa wskazuje na taryfę progresywną⁴. Dzięki niej możliwe jest podążanie "krok za krokiem ze wzrostem dobrobytu społecznego"⁵. Dochód budżetowy będzie wzrastał, powiększał się wraz ze wzrostem zamożności podatników.

Nie można jednak zapominać o efekcie Laffera⁶ może bowiem zdarzyć się tak, że wzrastająca taryfa podatkowa doprowadzi nie do zwiększenia, lecz do zmniejszenia dochodów podatkowych. Hipoteza Laffera uwzględnia związki między stawką podatku i podstawą opodatkowania a kształtowaniem się dochodu podatkowego. Według tej hipotezy, dochody z opodatkowania nie wpływają do budżetu w dwóch przypadkach - przy stawce podatkowej równej 0% i 100%. Między tymi skrajnymi stawkami istnieje taka stawka podatkowa, przy której dochód podatkowy nie powiększy się, ale obniżenie stawki do poziomu stawki optymalnej może wpłynąć na podniesienie dochodów podatkowych.

Dokładny przebieg krzywej między stawką 0% i 100% nie jest znany. Gdyby było inaczej, to rozwiązany zostałby problem tzw. optymalnego opodatkowania. Empiryczne sprawdzenie krzywej Laffera jest problematyczne. Nie zmienia to jednak faktu, że progresja umiarkowana i łagodna może zapewnić osiągnięcie trwałych i pewnych dochodów; nie jest ona synonimem spadku dochodów. Progresja umiarkowana jest przejawem dbałości o zachowanie źródła podatku. Dochody potrzebne są budżetowi stale, a nie tylko jednorazowo.

Są przynajmniej dwie podstawowe wady taryfy podatkowej. Po pierwsze - stały wzrost ciężaru podatkowego wcześniej czy później wywołuje opór antypodatkowy; po drugie - przebieg taryfy podatkowej może wywoływać tzw. efekty paraliżujące.

Od trwałej wydajności podatku należy odróżnić wydajność netto podatku. Ta pierwsza dotyczy bowiem źródła opodatkowania, druga natomiast wiąże się z techniką poboru podatku. Wydajność netto oznacza, że koszty

² F. Neumark, *Grundsätze*.

³ Szerzej zobacz np. A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatkowych*, w: *System instytucji prawnofinansowych w PRL*, pod red. M. Weralskiego, t. III, Wrocław 1985, s. 185 i n.; N. Gajl, *Teorie podatkowe*, s. 158 in.

⁴ F. Neumark, *Probleme der Steuerprogression*, w: *Wirtschafts- und Finanzprobleme der Internationsstaaten*, Tübingen 1961; H. Haller, *Probleme der progression Besterung*, Tübingen 1970.

⁵ S. Głąbiński, *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1902, s. 372.

⁶ A. Komar, *Finanse publiczne*, Warszawa 1994, s. 128.

poboru podatku w porównaniu z dochodami z danego źródła są niskie; myśl podatkowa domaga się więc, by nakłady ponoszone przez państwo z tytułu opodatkowania były "możliwie najmniejsze".

III. ZASADA SPRAWIEDLIWOŚCI

W doktrynie podatkowej wyraźnie formułowany jest pogląd, że sprawiedliwość jest fundamentem budowy systemu podatkowego⁷; rezygnacja z idei sprawiedliwości jest jednocześnie rezygnacją z "sukcesu reform podatkowych"⁸. Dlatego prawodawca nie może obejść się bez jawnego bądź "ukrytego sięgania po postulat sprawiedliwości"⁹.

Sprawiedliwość podatkowa ma dwa aspekty: poziomy i pionowy. Reguła sprawiedliwości poziomej stanowi, że wszystkie podmioty, będące w takich samych warunkach ekonomicznych muszą być traktowane pod względem podatkowym w taki sam sposób. Zawiera się w tym m.in. zakaz przyznawania przywilejów podatkowych. Natomiast to, co w sensie podatkowym jest "nierówne", musi być nierówno opodatkowane (sprawiedliwość pionowa). Sprawiedliwość pozioma i pionowa może być konkretyzowana przy pomocy dwóch teorii podatkowych: teorii ekwiwalencji i teorii zdolności płatniczej.

Teoria ekwiwalencji (benefit)

Teorię ekwiwalencji najtrafniej oddaje maksyma zrodzona w dobie Rewolucji Francuskiej: "podatek stanowi wspólny dług obywateli i cenę za korzyści". Państwo traktowane jest jako "związek celowy", a podatki są opłatą za otrzymane od państwa świadczenia. Opłaty te powinny być ekwiwalentne. Przy urzeczywistnieniu tej zasady podatki należałoby rozumieć jako ceny. Teoria przyjmuje założenie, że istnieje wzajemny proporcjonalny stosunek między wysokością podatku a poziomem wydatków państwowych pozostających w związku z ochroną obywateli i ich majątku.

Gdyby "ekwiwalentność" miała być skonkretyzowana, to musiałaby być przede wszystkim znana korzyść, którą podatnik odnosi z wydatków publicznych państwa.

Rozwiązaniem problemu sprawiedliwości miały być dwie alternatywne reguły.

1. Opodatkowanie będzie sprawiedliwe wówczas, gdy wysokość ciężaru podatkowego zostanie dostosowana do wysokości wydatków publicznych państwa, pozostających w związku z ochroną podatnika lub jego majątku.

2. Wymóg sprawiedliwości może zostać zachowany, gdy wysokość podatku zostanie ukształtowana w zależności od korzyści uzyskanych przez podatnika z działalności państwa.

⁷ Szerzej patrz: F. K. Mann, *Steuerpolitik Ideale*, Jena 1937 wydanie: Stuttgart-New York 1978; oraz *Ideengeschichte der Besteuerung*, w: *Handbuch der Sozialwissenschaften*, t. 10, s. 195.

⁸ K. Littmann, *Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip*, Tübingen 1970, s. 132 i n.

⁹ R. A. Musgrave, P. B. Musgrave, L. Kullner, *Die öffentlich*, s. 102.

Żadna z tych dwóch reguł nie może zostać przetransformowana na realnie funkcjonujące zasady opodatkowania. Dlatego teoria ekwiwalencji we współczesnej praktyce podatkowej straciła na znaczeniu. Może stanowić jedynie usprawiedliwienie dla stosowania niektórych podatków, opłat a także składek.

Teoria zdolności płatniczej (ability-to-pay)

Obowiązek podatkowy wywodzi się z faktu przynależności państwowej. Zapłata podatku nie daje prawa wpływania na decyzje państwowe; wypełnia tylko treścią powszechny "obywatelski obowiązek". Podatnik nie płaci za indywidualnie otrzymane świadczenie (co jest tezą teorii ekwiwalencji), ale za te zadania państwa, które służą dobru ogólnemu. Dlatego wydatki publiczne nie mogą być ujmowane w kategorii kompensacyjnych zobowiązań państwa wobec podatnika.

Podatnik winien wnosić "sprawiedliwą część" dla sfinansowania kosztów działalności państwa. Uznaje się, że opodatkowanie jest sprawiedliwe, jeżeli ciężar podatkowy odpowiada określonym formalnym zasadom równości.

Miarą równości może być indywidualna korzyść utracona w wyniku opodatkowania. Za takim rozumieniem sprawiedliwości opowiada się, pozostająca w nurcie zdolności płatniczej, teoria ofiary¹⁰. Przyjmuje ona założenie, że korzyść z dochodu jest mierzalna i krzywa korzyści dochodu jest dla wszystkich taka sama. Dlatego podatnicy z takim samym dochodem poświęcają taką samą korzyść, jeżeli płacą taki sam podatek.

O ile można się zgodzić, że jest możliwe zachowanie sprawiedliwości poziomej, to wątpliwości dotyczyć muszą sprawiedliwości pionowej. Teoria ofiary może być bowiem interpretowana jako: ofiara równa marginalna, ofiara równa absolutna, ofiara równa proporcjonalna.

Z uwagi na przebieg krzywej korzyści granicznej dochodu, ofiara równa marginalna nakładałaby ciężar podatkowy przede wszystkim na podmioty osiągające najwyższy dochód. Dałoby to efekt stuprocentowego opodatkowania powyżej granicy dochodu wolnego od podatku, co wypacza sens sprawiedliwości podatkowej.

Absolutnie równa ofiara oznaczałaby, że wszystkie podmioty ponoszą stratę korzyści w takiej samej wysokości bezwzględnej niezależnie od tego, jak "nierówne" są ich dochody. To także sprzeciwia się pojęciu sprawiedliwości podatkowej.

Ofiara równa proporcjonalna to sytuacja, w której wszystkie podmioty, w relacji do łącznej korzyści z dochodu, ponoszą tak samo dużą ofiarę. W tym przypadku możliwe jest zastosowanie progresywnej taryfy podatkowej. Może ona oddawać sens sprawiedliwości pionowej.

Nietrudno spostrzec, że teoria ofiary znajduje swoje uzasadnienie w prawie spadającej korzyści granicznej rosnącego dochodu. Jest to jednocześnie jej podstawowa słabość, albowiem trafność tego prawa nigdy nie została udowodniona; jest ono w dalszym ciągu tylko naukową hipotezą.

Zdolność płatnicza podatnika może być konkretyzowana w inny od wskazanego sposób. Wymaga to zwrócenia uwagi na przedmiot podatku. Powinno być nim dobro, które niespornie można uznać za główny wskaźnik zdolności płatniczej¹¹. Początkowo dobrem tym był majątek, następnie aż po dzień dzisiejszy - dochód. Ustalenie dochodu dla celów opodatkowania może nawiązać do teorii źródeł, bądź teorii przepływu aktywów netto.

W rozważaniach na temat miernika zdolności płatniczej nie może zabraknąć koncepcji Kaldora, który proponował uczynić miarą zdolności płatniczej dochód wydatkowany¹². O ile dochód w ogóle może służyć jako wskaźnik ekonomicznej zdolności płatniczej, to w przypadku podatku od dochodu wydatkowanego pojawia się zasadnicza trudność. O ekonomicznej zdolności płatniczej podatnika można tylko wnioskować i to albo z rodzaju albo z wysokości wydatkowanego na konsumpcję dochodu.

Podatek od wydatków bardziej obciąża osoby o wysokim udziale w konsumpcji i niskich dochodach, aniżeli osoby o niskim udziale w konsumpcji i o wysokim dochodzie. Im wyższa jest stawka podatku pośredniego, tym bardziej znaczące jest naruszenie zasady zdolności płatniczej.

Respektowanie zdolności płatniczej zmierza do rozłożenia ciężarów podatkowych na poszczególne podmioty w sposób, który może być uznany za zadowalający pod względem etycznym. Taka idea kształtowania ciężaru podatkowego, jako sprawiedliwej części ofiary finansowej ponoszonej na rzecz dobra ogólnego, powinna kierować poczynaniami ustawodawcy pragnącego zachować sprawiedliwość systemową.

Sprawiedliwość podatkowa nie wyklucza ani nie utrudnia realizacji funkcji fiskalnej. Wprost przeciwnie - czyni system podatkowy zrozumiałym i przyczynia się do jego akceptacji. Negacja sprawiedliwości oznacza, że system podatkowy jest podatny na "polityczną samowolę" i arbitralności, gdyż nie ma trwałego fundamentu.

IV. ZASADA TRWAŁEJ WYDAJNOŚCI I ZASADA SPRAWIEDLIWOŚCI A SYSTEM PODATKOWY

Budowa systemu podatkowego jest zagadnieniem prawnym. Przełożenie idei podatkowych, tj. koncepcji opodatkowania, na język przepisów prawnych musi uwzględniać tzw. zamiar racjonalnego ustawodawcy. Decyduje to o spójności opodatkowania.

Przedmiotem regulacji podatkowej jest jednak materia gospodarcza; tego aspektu ekonomicznego nie można pomijać. Budowa systemu podatkowego w warstwie prawnej nie jest skomplikowana, jednak ta regulacja nie może rozwijać się z uwarunkowaniami gospodarczymi, albowiem wówczas będzie chybiona, trafi w "swoistą próżnię". Musi być, z tych samych powodów, dostosowana do już obowiązującego porządku prawnego.

¹¹ Patrz A. Gomułowicz, *Zasada zdolności płatniczej podatników*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1990, z. 3 - 4, s. 23 i n.

¹² N. Kaldor, *An Expenditure Tax*, London 1955.

W doktrynie podatkowej sformułowano tezę o zależności zachodzącej między stopniem rozwoju gospodarczego a strukturą systemu podatkowego¹³. W państwach rozwiniętych gospodarczo przeważają podatki bezpośrednie, natomiast w krajach o niższym stopniu rozwoju dominują podatki pośrednie.

Zasada zdolności płatniczej, która indywidualizuje obciążenie podatkowe, znajduje zastosowanie w podatkach bezpośrednich.

Podmiot prawny opodatkowania, jak i źródło pokrywają się z podmiotem ekonomicznym i rzeczywistym źródłem podatku. Wiąże to stawki z podstawą opodatkowania, zapewnia elastyczność reakcji na zmiany zachodzące po stronie przedmiotu opodatkowania i to bez konieczności zmiany przepisów podatkowych oraz w sposób właściwy akcentuje ideę sprawiedliwości podatkowej.

Jest możliwe osiągnięcie zbieżności między wielkością ciężaru, jaki podatnik może ponieść zgodnie z poziomem swojej zdolności płatniczej, a wielkością podatku, który musi zapłacić zgodnie z wymiarem. Ważne jest przy tym także i to, czy ustawodawca chce jedynie respektować zdolność płatniczą "biernie", tj. nie naruszać jej przez wymiar podatku, czy też uwzględnić przy tym poziom inflacji.

Podatkiem bezpośrednim, który może stanowić wydajne źródło dochodów budżetowych, jest m.in. podatek dochodowy. Nie jest jednak wskazane wprowadzanie podatku dochodowego w warunkach застоju gospodarczego, braku rynku, postępującej tendencji ubożenia podmiotów gospodarujących i ludności. Te negatywne warunki gospodarcze sprawiają, że między koncepcją tego podatku a rzeczywistością, tj. praktyką podatkową, otwiera się trudna do określenia przepaść.

Przede wszystkim powstają uzasadnione wątpliwości co do równomierności i powszechności opodatkowania. W sumie dochód z opodatkowania kształtuje się na niższym poziomie od oczekiwanego. Sprawia to, że ustawodawca podatkowy sięga po opodatkowanie pośrednie, bez zwracania uwagi na sprawiedliwość powstających w ten sposób obciążeń.

Wysoką wydajność dochodów budżetowych może zapewnić podatek od wartości dodanej. Wynika to z kilku powodów. Stosunkowo wcześniej zauważono, że podatek ten "wciska się we wszystkie załamania i rysy ciała gospodarki", dosięga każdego aktu konsumpcji, obejmuje bowiem "niemal wszystkie dobra, które wytwarza gospodarka narodowa". Jego podstawa jest najpowszechniejsza z możliwych, "ponieważ konsumować musi każdy, kto chce żyć". Konsument nie ma możliwości, tak jak przy podatkach bezpośrednich, ucieczki w "szarą strefę gospodarki". Podatek od wartości dodanej nawiązuje do tego procesu ekonomicznego, któremu podporządkowane jest każde działanie gospodarcze - do konsumpcji. Takie ujęcie podstawy opodatkowania sprawia, że nawet relatywnie niskie stawki przynoszą duży dochód.

Wybór formy opodatkowania - bezpośredniej czy pośredniej łączy się z pytaniem o skuteczność każdej z nich zarówno w realizacji zadań fiskal-

¹³ N. Gajl, *Teorie*, s. 70 i n.

nych, jak i respektowanie zdolności płatniczej. Jest to trudny problem teoretyczny i praktyczny.

Poszczególne podatki, tak jak i cały system podatkowy są uprawomocnione przez postępowanie ustawodawcze. Proces ten nie odbywa się samoczynnie, u jego podstaw leży decyzja polityczna, która rozstrzyga dylematy ekonomiczne i społeczne. To ona ostatecznie przesądza o treści systemu podatkowego.

System podatkowy uwzględnia najczęściej dwa główne obciążenia podatkowe. Opodatkowanie w formie podatku od wartości dodanej i opodatkowanie w formie powszechnego podatku dochodowego. Pierwsza forma gwarantuje budżetowi państwa trwałe, pewne, wydajne dochody i rozwija się z zasadą zdolności płatniczej. Druga forma respektuje zasadę zdolności płatniczej i wspiera dochody budżetu w zależności od rozmiarów osiągniętego dochodu.

V. ZAKOŃCZENIE

Z kontekstu przemyśleń dotyczących budowy systemu podatkowego nie może być usunięty ani postulat sprawiedliwości, ani postulat trwałej wydajności podatku. Problemem jest tylko ułożenie wzajemnych proporcji między opodatkowaniem bezpośrednim a pośrednim.

THE FUNCTION OF CONSTANT EFFICIENCY OF TAX AND THE FUNCTION OF JUSTICE IN THE TAX SYSTEM

S u m m a r y

Tax system should be built on two, not contradictory principles. The first one should be the principle of constant efficiency of the tax, which means the adequacy of the tax amount payable and its capability of growing. Constant efficiency is a measure of the assessment of right choices in selecting tax sources. The other principle is the principle of justice in the distribution of tax charges. Tax justice has two aspects: a horizontal and a vertical one. The rule of horizontal justice says that all the subjects in the same economic conditions must be treated in the same manner in respect to tax. At the same time, what is 'unequal' from the tax point of view, must be 'unequally' taxed (vertical justice). Tax justice may be described using two criteria: the criterion of equivalence and the criterion of tax capability.

PODYPLOMOWE STUDIUM FINANSÓW SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

NA WYDZIALE PRAWA I ADMINISTRACJI UAM

Podyplomowe Studium Finansów Samorządu Terytorialnego jest jedynym, specjalistycznym studium finansów lokalnych działającym przy wyższej uczelni w Polsce. Powstało ono w 1990 r. z inicjatywy Komisji Samorządu Terytorialnego Senatu R.P. Zadaniem tego studium jest uaktualnienie wiedzy z szeroko pojętej problematyki finansów komunalnych skarbników gmin, członków zarządów gmin odpowiedzialnych za gospodarkę finansową oraz osób zajmujących kierownicze stanowiska w regionalnych izbach obrachunkowych.

Studium przeznaczone jest zasadniczo dla osób z wyższym wykształceniem. Wyjątkowo mogą być na nie przyjmowane osoby z wykształceniem średnim, legitymujące się wieloletnim stażem pracy w służbach finansowych i pracujące w urzędach gmin lub będące członkami zarządów gmin.

Napływające zgłoszenia z całego kraju przekraczają znacznie możliwości przyjęcia. Aby studium mogło efektywnie realizować program zawierający znaczną ilość konwersatoriów, seminariów i ćwiczeń, można każdego roku przyjmować jedynie 50-60 osób. Z uwagi na ograniczoną ilość miejsc o przyjęciu decydować będzie kolejność nadsyłanych zgłoszeń - z zastrzeżeniem pierwszeństwa dla osób zgłaszających się w latach ubiegłych, a nie przyjętych z powodu braku miejsc. Studium jest odpłatne.

Liczba godzin dydaktycznych na studium przekracza 300, tj. o 50% więcej niż na innych studiach podyplomowych.

Zajęcia na studium trwają 1 rok (2 semestry), w trybie zaocznym. Ramowy program studium przewiduje m.in. uwzględnienie problematyki: budżetu gminy samorządnej, finansów i gospodarki lokalnej na świecie, podejmowania decyzji na podstawie kryteriów finansowych, wybranych zagadnień bankowości, problematyki papierów wartościowych, rachunkowości budżetowej, zastosowania informatyki w gminie, ekonomiki przedsiębiorstwa komunalnego, orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i NSA w sprawach finansowych, problematyki komunalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw, polskiego prawa podatkowego.

Zajęcia na studium prowadzą profesorowie Katedry Prawa Finansowego UAM, pracownicy Katedry Zarządzania Gospodarką Narodową, pracownicy Akademii Ekonomicznej w Poznaniu oraz praktycy (biegły księgowy z zakresu rachunkowości budżetowej). Jednym z istotnych warunków ukończenia studium jest napisanie pod kierunkiem samodzielnego pracownika naukowego pracy dyplomowej. Najlepsze prace są każdego roku nagradzane.

Absolwenci studium powołali do życia funkcjonujące Ogólnopolskie Stowarzyszenie Skarbników Gmin R.P.

Skierowania na studium (wraz z kwestionariuszem osobowym, kserokopią dyplomu lub świadectwa dojrzałości oraz dwoma zdjęciami) **należy przesłać do dnia 31 VIII 1995 r.** na adres:

Sekretariat
Podyplomowego Studium Finansów
Samorządu Terytorialnego
Uniwersytet im. Adama Mickiewicza
ul. Św. Marcin 90
pok. 317, tel. 536-251, wewn. 213