

I. ARTYKUŁY

BEATA KUCIA-GUŚCIORA

STATUS PRAWNY FUNDUSZY CELOWYCH

I. UWAGI WSTĘPNE

Celem niniejszego opracowania jest analiza statusu prawnego funduszy celowych. Podjęta problematyka nie stała się, jak dotąd, przedmiotem odrębnego studium prawnego. W literaturze większość rozważań skupia się na ich charakterze ekonomicznym, a tylko fragmentarycznie podejmowane są badania ich charakteru prawnego.

W punkcie wyjścia zwraca uwagę różnorodność konstrukcji prawnych, na których opiera się funkcjonowanie funduszy celowych. Niejednorodność przyjętych rozwiązań prawnych dostrzec można poczynając od definicji funduszy celowych, a skończywszy na ich statusie podatkowo- czy administracyjnoprawnym. Poniższe opracowanie stanowi jedynie przyczynek do dyskusji nad zagadnieniem pozycji prawnej funduszy celowych.

II. POJĘCIE FUNDUSZU

W języku polskim pojęcie fundusz oznacza „wyodrębniony zasób środków majątkowych przeznaczonych na określony cel”¹. Termin ten używany jest zarówno w języku potocznym², jak i w terminologii naukowej³. W literaturze przedmiotu prawa finansowego zwrócono uwagę, że instytucja funduszu jest instytucją *par excellence* prawnofinansową⁴.

Nie można się jednak w pełni zgodzić z tym poglądem. Zaznaczyć bowiem należy, że znaczenie tej instytucji wykracza poza ramy prawa finansowego i rzutuje na inne dziedziny prawa, m.in. prawo cywilne czy administracyjne⁵. Co więcej, niekiedy określeniom: „fundusz celowy” i „fundusz” przypisywana jest tożsama treść nie tylko w języku potocznym, ale także w języku prawnym⁶. Ustawa o rachunkowości, mimo że posługuje się poję-

¹ *Praktyczny słownik współczesnej polszczyzny*, red. H. Zgólkowa, t. 12, Poznań 1997, s. 63.

² W powyżej przedstawionym rozumieniu lub jako pewien zasób środków finansowych zob. *Praktyczny słownik...*, s. 64, por. *Mały słownik języka polskiego*, red. E. Sobol, Warszawa 1999, s. 208.

³ Zwłaszcza w ekonomii, rachunkowości, ale także w naukach prawnych.

⁴ J. Harasimowicz, *System funduszy w Polsce*, w: *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1948, cyt. za: T. Dębowska-Romanowska, *Fundusze systemu budżetowego*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski, t. 2, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1982, s. 397.

⁵ Szerzej: T. Dębowska-Romanowska, op. cit., s. 398.

⁶ Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz. U. 2002, Nr 76, poz. 694) powoływana w niniejszym tekście w skrócie jako ustawa o rachunkowości; ustawa z 15 września 2000 r. – kodeks spółek handlowych (Dz. U. 2000, Nr 94, poz. 1037, z późn. zm.), powoływana w skrócie jako Ksh.

ciem funduszu celowego w kontekście ustawy o finansach publicznych, to jednocześnie używa terminu „fundusz” na określenie tzw. kapitałów własnych⁷. Podobnie w Kodeksie spółek handlowych określenie „fundusz” traktuje się jako zamiennik terminu „kapitał”⁸. Podobnych przykładów w polskim prawie jest wiele⁹. Stanowi to poważną niedogodność w zakresie indukcji jednoznacznej definicji funduszu celowego.

Niewątpliwie, mimo powyżej wskazanych trudności pojawiających się już na wstępie rozważań, należy określić definicję legalną i doktrynalną funduszu celowego w ujęciu finansowoprawnym.

W systemie finansowym państwa instytucja funduszu jest jedną z podstawowych i najstarszych¹⁰. Z punktu widzenia konstrukcyjno-prawnego stanowi on wyodrębnienie dochodów i przeznaczenie ich na określone w przepisach zadania. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że istotę funduszu celowego stanowi związanie dochodów pochodzących ze ściśle określonych źródeł z wydatkami na określone cele¹¹. Zgodnie z tym ogólnym pojęciem należy wskazać trzy elementy konstrukcji prawnej funduszu: wyodrębnienie dochodów, określenie rodzajów wydatków oraz wyodrębnienie organizacyjno-prawne i rachunkowe¹².

Takie ujęcie funduszu w kontekście finansowoprawnym uzasadnia stosowanie nazwy „fundusz celowy”. Z uwagi na wyodrębnienie środków z budżetu i „przypisanie” ich na sfinansowanie określonych zadań, w doktrynie stosowana jest także nazwa pozabudżetowych funduszy celowych¹³.

Na uwagę zasługuje także fakt, że niektórzy autorzy posługują się w odniesieniu do funduszy celowych pojęciem „fundusze systemu budżetowego”. Można zastanawiać się, czy taka terminologia nie byłaby bardziej zasadna i precyzyjna.

W ustawie o finansach publicznych została sformułowana definicja funduszu celowego. Według niej jest to fundusz ustawowo powołany przed dniem wejścia w życie ustawy, którego przychody pochodzą z dochodów publicznych, a wydatki przeznaczone są na realizację wyodrębnionych zadań. Fundusz celowy może działać jako osoba prawna lub stanowić wyodrębniony rachunek bankowy, którym dysponuje organ wskazany w ustawie tworzącej fundusz¹⁴.

Taka definicja dogmatyczna skłania do refleksji nad statusem prawnym funduszy celowych. Jednym z kryteriów oceny jest określenie ustawowe: „funduszem celowym jest fundusz ustawowo powołany przed dniem wejścia

⁷ Art. 28 ust. 1 pkt 10, art. 29, art. 31 ustawy o rachunkowości.

⁸ Np. art. 260 ksh.

⁹ Dla zobrazowania tej tezy można wskazać, że termin „fundusz celowy” występuje w bardzo różnych kontekstach w przepisach obowiązującego prawa, aż w ok. 94 aktach prawnych.

¹⁰ H. Kuzińska, *Fundusze celowe w Polsce*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, Informacja nr 302, luty 1995, s. 1; por. A. Krzyżanowski, *Nauka skarbowości*, Poznań 1923, s. 40 i n.; T. Grodyński, *Zasady gospodarstwa budżetowego w Polsce na tle porównawczym*, Kraków 1932, s. 156 i n.; T. Dębowska-Romanowska, op. cit., s. 397.

¹¹ C. Kosikowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2001, s. 68.

¹² T. Dębowska-Romanowska, op. cit., s. 397.

¹³ E. Malinowska, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce. Przewodnik 2002*, Gdańsk 2002, s. 191.

¹⁴ Art. 22 ustawy z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz. U. 2003, Nr 15, poz. 148), powoływanej w skrócie w niniejszym opracowaniu jako ustawa o finansach publicznych.

w życie ustawy¹⁵. W związku z czym od 1 stycznia 1999 r. niemożliwe jest powoływanie nowych funduszy celowych. Sformułowanie to daje wyraz zamierzonemu stworzeniu ustawowej „zapory” dla tworzenia nowych funduszy¹⁶. Należy jednak rozważyć, czy podjęta próba zahamowania procesu tworzenia nowych funduszy celowych, na gruncie omawianych przepisów, jest skuteczna. Biorąc pod uwagę choćby ogólne zasady legislacji, m.in. równej mocy prawnej każdej ustawy lub zasadę *lex posterior derogat legi priori*, można zakwestionować efektywność takiego postanowienia. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że hipotetyczna ustawa powołująca nowy fundusz może w konkretnym przypadku uchylić zastrzeżenia wynikające z ustawy o finansach publicznych.

Konsekwencją przyjętej na gruncie ustawy o finansach publicznych definicji funduszu jest także klauzula wyłącznie ustawowego umocowania funduszu. Jedynym prawnym źródłem funduszu celowego może być ustawa. Niemożliwe jest powołanie funduszu na podstawie aktów niższego rzędu, w tym przepisów prawa miejscowego.

Należy zauważyć, że omawiana regulacja ma istotne znaczenie także z innego powodu. Pozwala ona bowiem, na dokonanie klasyfikacji funduszy: na fundusze, do których ma zastosowanie ustawa o finansach publicznych, i te, które powstały po 1 stycznia 1999 r., do których ustawa ta nie ma zastosowania, mimo że zaliczane są do sektora finansów publicznych¹⁷. Unormowanie takie można uznać za zasadę ustawowego wyłączenia możliwości tworzenia nowych funduszy celowych.

Z powyższymi przesłankami wiąże się także kolejna zasada. Ustawa o finansach publicznych nie może stanowić samoistnej podstawy prawnej do powołania funduszu celowego¹⁸. Warunki funkcjonowania funduszu oraz podstawy prawne jego działalności uregulowane są w odrębnych ustawach.

Wydaje się, że w tym miejscu należy odwołać się do ustaw powołujących fundusze celowe, stawiając pytanie: czy w swojej treści precyzują one, że dany fundusz jest funduszem celowym w rozumieniu ustawy o finansach publicznych?

Większość ustaw powołujących do życia fundusze celowe określa wyraźnie, czy są one państwowe¹⁹ czy samorządowe²⁰. Przepisy tych ustaw niejed-

¹⁵ Art. 22 ust. 1 zd. 1 ustawy o finansach publicznych.

¹⁶ E. Malinowska, W. Misiąg, op. cit., s. 192; zob. C. Kosikowski, op. cit., s. 68.

¹⁷ Przykładem może być choćby Narodowy Fundusz Zdrowia, który jest zaliczony do sektora finansów publicznych, co więcej nazewnictwo wskazuje na związek z istotą funduszu, ale nie można go traktować jako funduszu celowego w rozumieniu ustawy o finansach publicznych.

¹⁸ A. Gorgol, *Fundusze celowe*, w: *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wojtowicz, Warszawa 2003, s. 53.

¹⁹ Art. 52 ustawy z 14 grudnia 1994 r. o zatrudnieniu i przeciwdziałaniu bezrobociu (tekst jedn. Dz. U. 2003, r. 58, poz. 514) powoływana w skrócie jako ustawa o zatrudnieniu i przeciwdziałaniu bezrobociu, art. 111 ust. 3 ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (tekst jedn. Dz. U. 2000, Nr 80, poz. 904 z późn. zm.) powoływana w skrócie jako ustawa o prawie autorskim, art. 12 ust. 2 ustawy z 29 grudnia 1993 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy (tekst jedn.: Dz. U. 2002, Nr 9, poz. 85) powoływana w skrócie jako ustawa o ochronie roszczeń pracowniczych; art. 51 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. 1998, Nr 137, poz. 887) powoływana w skrócie jako ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych; art. 400 ust. 2 ustawy z 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (Dz. U. 2001, Nr 62, poz. 627) zwana w skrócie prawem ochrony środowiska; art. 45 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych (Dz. U. 1997, Nr 123, poz. 776 z późn. zm.) powoływana w skrócie jako ustawa o rehabilitacji zawodowej i społecznej osób niepełnosprawnych.

²⁰ Art. 400 ust. 2 ustawy – Prawo ochrony środowiska.

nokrotnie odsyłają wprost do ustawy o finansach publicznych²¹. Taka sytuacja daje jasne pojęcie o tym, który fundusz może być rozważany w kontekście ustawy o finansach publicznych. Poważną niedogodnością jest natomiast fakt, że w kilku przypadkach ustawy powołujące fundusz ani nie nazywają go funduszem celowym, ani nie odsyłają do ustawy o finansach publicznych. Takimi funduszami są między innymi: Państwowy Fundusz Kombatantów, Fundusz Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym, Fundusz Składowy Ubezpieczenia Społecznego Rolników, Fundusz Emerytalno-Rentowy KRUS, Fundusz Prewencji i Rehabilitacji KRUS.

W takim stanie rzeczy należy postawić pytanie, czy można te fundusze traktować jako fundusze celowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych. Jeśli tak, to co decyduje o zakwalifikowaniu ich do tej grupy i dlaczego inne fundusze o charakterze celowym nie mogą być w powyższym kontekście brane pod uwagę?

Jeżeli przyjąć za decydującą przesłankę uznania funduszu (w rozumieniu ustawy o finansach publicznych) źródło dochodów publicznych i wydatków na cele publiczne, to wydaje się, że katalog funduszy mógłby być poszerzony o co najmniej kilka (np. Bankowy Fundusz Gwarancyjny, Fundusz Kościelny, Fundusz Leśny, Fundusz Rozwoju Pracowniczych Ogródów Działkowych). Skłaniam się raczej ku innej koncepcji o wydzwieku formalno-prawnym. Probiezmem w tym zakresie może być ustawa budżetowa, a w sensie ścisłym – załącznik do ustawy budżetowej, który obejmuje zestawienia przychodów i wydatków poszczególnych funduszy celowych.

Analiza ustaw budżetowych z lat od 1999-2004²² pozwala na konstatację, że katalog funduszy celowych w tym okresie nie zmieniał się. Obejmuje on następujące fundusze: Fundusz Ubezpieczeń Społecznych (FUS), Fundusz Alimentacyjny (FA), Fundusz Emerytalno-Rentowy (FER KRUS), Fundusz Prewencji i Rehabilitacji (FPiR KRUS), Fundusz Administracyjny (FA KRUS), Fundusz Pracy (FP), Państwowy Fundusz Kombatantów (w skrócie PFK), Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (NFOŚ), Centralny Fundusz Ochrony Gruntów Rolnych (CFOGR), Państwowy Fundusz Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym (PFGZGiK), Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (PFRON), Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (FGŚP) oraz Fundusz Promocji Twórczości (FPT).

Rozważania podjęte w niniejszym opracowaniu będą co do zasady dotyczyły właśnie tej grupy funduszy celowych, z uwzględnieniem także innych, nie ujętych co prawda w powyższym katalogu, które w doktrynie prawa finansowego zaliczane są do funduszy celowych²³.

Biorąc powyższe rozważania pod uwagę, należy stwierdzić, że pomimo zakreślenia pola badawczego, sformułowanie katalogu funduszy celowych

²¹ Art. 59 ustawy o zatrudnieniu i przeciwdziałaniu bezrobociu, art. 400 ust. 2 ustawy – Prawo ochrony środowiska; art. 45 ust. 1 ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej osób niepełnosprawnych.

²² Taki zakres czasowy wzięto pod uwagę ze względu na okres obowiązywania ustawy o finansach publicznych.

²³ Np. Fundusz Rezerwy Demograficznej (FRD), Fundusz Składowy Ubezpieczenia Społecznego Rolników (FS UR), Fundusz Rezerwowy KRUS (FR KRUS); zob. E. Malinowska, W. Misiąg, op. cit., s. 194.

jest niełatwe. W zasadzie obserwacja ta odnosi się do tych funduszy, co do których ustawy je powołujące nie określają ich statusu względem ustawy o finansach publicznych.

Nie mogą ująć uwadze propozycje zawarte w rządowym projekcie ustawy o finansach publicznych²⁴. Warto je przytoczyć nie tyle z uwagi na szanse powodzenia tego projektu w procesie legislacyjnym, ile ze względu na wagę problemu, który wyżej podniesiono. Postanowienia projektu rządowego wyłączają wprost z katalogu funduszy celowych dwie grupy. Po pierwsze ustawowo tworzone rachunki bankowe, których ustawa tworząca nie określiła jako fundusze celowe. Po drugie fundusze, których jedynym źródłem przychodów, z wyłączeniem odsetek od rachunku bankowego i darowizn, jest dotacja z budżetu²⁵.

Kierunek przedstawionych zmian jest właściwy. Porządkuje on bowiem w pewnym stopniu bardzo skomplikowaną pod względem podmiotowym i formalnym sytuację.

III. CHARAKTER PRAWNY PRZYCHODÓW I WYDATKÓW FUNDUSZY CELOWYCH

Kolejnym aspektem analizy definicji legalnej jest sformułowanie dotyczące przychodów i wydatków funduszu, czyli zasad finansowania jego działalności. Przychody funduszu pochodzą z dochodów publicznych, wydatki zaś przeznaczane są na realizację wyodrębnionych zadań²⁶.

W literaturze przedmiotu słusznie podniesiono, że to ustawowe unormowanie nie jest precyzyjne²⁷. Po pierwsze, sformułowanie „przychody funduszu pochodzą z dochodów publicznych”, biorąc pod uwagę normatywną klasyfikację dochodów i przychodów, jest nieprawidłowo skonstruowane²⁸. Dochody publiczne²⁹ i przychody jednostek zaliczonych do sektora finansów publicznych³⁰ stanowią bowiem dwa odrębne rodzaje środków publicznych. Nieprzekonujące jest takie sformułowanie, które sugerowałoby, że środkiem publicznym jest przychód wynikający z dochodu publicznego. Treść ustawy o finansach publicznych nie daje żadnych podstaw do powiązania przychodu z dochodem publicznym – istnienie jednego nie wpływa na powstanie drugiego.

Po drugie, trzymając się ściśle litery prawa należy stwierdzić, że fundusz uzyskuje swoje środki tylko z dochodów publicznych³¹. W literaturze przedmiotu pojawiło się jednak stwierdzenie, że źródłem przychodów funduszu są środki publiczne³². Nie znajduje ono podstaw w przepisach obo-

²⁴ Rządowy projekt ustawy o finansach publicznych z 30 lipca 2003 r. dostępny na stronach internetowych Ministerstwa Finansów: <http://www.mf.gov.pl/index.php?wysw=1&sgl=2&dzial=297>, powoływany w skrócie w niniejszym opracowaniu jako rządowy projekt ustawy o finansach publicznych.

²⁵ Art. 24 ust. 3 rządowego projektu ustawy o finansach publicznych.

²⁶ Art. 22 ust. 1 zd. 2 ustawy o finansach publicznych.

²⁷ C. Kosikowski, Z. Szpringer, *Finanse Publiczne. Komentarz do ustawy z dnia 26 listopada 1998 roku*, Zielona Góra 2000, s. 84.

²⁸ A. Gorgol, op. cit., s. 53.

²⁹ Art. 3 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 3 ust. 2 ustawy o finansach publicznych.

³⁰ Art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o finansach publicznych.

³¹ Art. 3 ust. 2 ustawy o finansach publicznych.

³² C. Kosikowski, Z. Szpringer, op. cit., s. 84.

wiązującego prawa, które w kontekście źródeł przychodu funduszy celowych wyraźnie odnoszą się do dochodów publicznych, a nie do środków publicznych. Zatem teza, że fundusz celowy może uzyskiwać przychody ze środków publicznych, także tych nie będących dochodami publicznymi, jest *contra legem*.

Źródłem przychodów funduszy celowych są wyłącznie dochody publiczne. Ustawa o finansach publicznych, co zostało wyżej podkreślone, wymienia jako źródła tylko tę kategorię środków publicznych.

Z powyższego wynika, że źródła przychodów funduszy mogą mieć dwójaki charakter. Po pierwsze, mogą nimi być daniny publiczne. Co do zasady, do tej grupy zalicza się podatki, ale w przypadku funduszy pojęcie to raczej odnosi się do „innych świadczeń pieniężnych, których obowiązek ponoszenia na rzecz [...] innych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw”³³. Do tej grupy dochodów należy zaliczyć przede wszystkim obowiązkowe składki³⁴.

Po drugie, dochodami publicznymi mogą być pozostałe dochody uzyskiwane przez jednostki sektora finansów publicznych (a więc także fundusze celowe). Do tej natomiast grupy w świetle przepisów ustawy o finansach publicznych zaliczone zostały: dochody z mienia oraz dywidendy od wniesionego kapitału, dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw oraz dochody ze świadczenia usług, spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej, co więcej, także inne dochody uzyskane na podstawie odrębnych przepisów, o ile są pobierane przez organy finansowane z dochodów publicznych lub przez podległe, lub nadzorowane przez te organy jednostki³⁵. Podobnie do tej kategorii dochodów zalicza się opłaty, które stanowią przychód niektórych funduszy³⁶.

Przychody funduszy wypływające z powyżej wskazanych dwóch grup źródeł przychodów można określić jako przychody własne.

Obok nich należy wskazać także przychody zewnętrzne – zrówno o charakterze budżetowym jak i pozabudżetowym. Mają one charakter zasilający. Mogą nimi być dotacje budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego³⁷. Są to środki o charakterze publicznym, co do tego nie ma wątpliwości. Na uwagę zasługuje także fakt, że nie wszystkie fundusze „uprawnione” na mocy ustaw do korzystania z dotacji są w praktyce zasilane środkami budżetowymi³⁸.

Oprócz dotacji przychodami zewnętrznymi – zasilającymi, ale pozabudżetowymi, mogą być także pożyczki i kredyty, o ile ustawa tworząca fundusz na to zezwala³⁹. Taką możliwość ustawowo określoną posiada kilka funduszy, m.in. Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych⁴⁰,

³³ Art. 3 ust. 2 zd. 2 ustawy o finansach publicznych.

³⁴ FUS, FE-R KRUS, FP, FGŚP, PFRON.

³⁵ Art. 3 ust. 2 pkt 2 ustawy o finansach publicznych.

³⁶ NFOŚ, PFGZGiK, FPT.

³⁷ Art. 22 ust. 5 ustawy o finansach publicznych; mogą je otrzymywać zgodnie z przepisami FUS, FE-R KRUS, FP, FGŚP PFK, PFRON.

³⁸ Przykładem może być PFRON.

³⁹ Art. 22 ust. 6 ustawy o finansach publicznych.

⁴⁰ Art. 13a ustawy o ochronie roszczeń pracowniczych.

Fundusz Pracy⁴¹, Fundusz Emerytalno-Rentowy Ubezpieczenia Społecznego Rolników⁴², Fundusz Ubezpieczeń Społecznych⁴³. Wyraźne ograniczenie ustawowe dotyczy Funduszu Rezerwy Demograficznej⁴⁴. Należy jednak zwrócić uwagę, że w znakomitej większości wskazanych powyżej przypadków zaciągnięcie kredytu lub pożyczki jest obwarowane zgodą ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Źródła przychodu każdego funduszu są zawsze szczegółowo określone w przepisach powołujących dany fundusz. Fundusze są zasilane nie przez jednorodne, lecz wielorakie źródła⁴⁵. W przeważającej mierze przychody te mają charakter publicznoprawny. Na szczególne podkreślenie zasługuje fakt, że o naturze środków decyduje nie tylko ich źródło, ale – zgodnie z „duchem” ustawy o finansach publicznych – przede wszystkim status podmiotu będącego ich beneficjentem. Nie ulega wątpliwości, że fundusze celowe zostały zaliczone do jednostek sektora finansów publicznych. Natomiast „daniny” czy „wpłaty” o innym charakterze, których obowiązek ponoszenia na rzecz funduszy wynika z odrębnych ustaw, nie tylko ze swej natury, ale właśnie z uwagi na pozycję finansowoprawną funduszu, uzyskują miano należności o charakterze publicznoprawnym. Potwierdzeniem tej tezy jest również stanowisko judykatury⁴⁶. Na uwagę zasługuje także fakt, że mimo publicznoprawnego statusu tych środków, pozostają one *de facto* środkami pozabudżetowymi⁴⁷. Istotną konsekwencją takiej specyfiki dochodów funduszu jest co do zasady niedopuszczalność zastosowania w zakresie trybu wymiaru, poboru itp. przepisów ordynacji podatkowej⁴⁸. Przepisy ordynacji mają bowiem zastosowanie wyłącznie do podatkowych lub niepodatkowych należności budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego do których ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe⁴⁹. Należności funduszy celowych, jak wyżej wykazano, takich cech nie wykazują.

Niestety od powyższej uzasadnionej tezy są wyjątki, przewidziane w postanowieniach ustaw powołujących poszczególne fundusze. Specyfiką tych regulacji jest przyznanie uprawnień organów podatkowych odpowiednio:

- 1) w odniesieniu do należności Funduszu Promocji Twórczości – ministrowi właściwemu do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego⁵⁰;
- 2) w odniesieniu do należności PFRON – Prezesowi zarządu funduszu⁵¹.

Ordynacja podatkowa znajduje także zastosowanie w ograniczonym zakresie w stosunku do odsetek za zwłokę od składek na Fundusz Pracy⁵².

⁴¹ Art. 55 ust. 3 ustawy o zatrudnieniu i przeciwdziałaniu bezrobociu.

⁴² Art. 77 ust. 4 ustawy z 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (tekst jedn. Dz. U. 1998, Nr 7, poz. 25, cytowana w dalszym tekście jako ustawa o ubezpieczeniu społecznym rolników.

⁴³ Art. 53 ust. 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

⁴⁴ Art. 62 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

⁴⁵ T. Dębowska-Romanowska, op. cit., s. 407.

⁴⁶ Uchwała SN z 17 października 2001 r., sygn. akt III CZP 51/01, OSNC 2002, nr 4, poz. 47.

⁴⁷ Wyrok SN z 14 grudnia 2000 r., sygn. akt II UKN 149/00, OSNC 2002, nr 16, poz. 390.

⁴⁸ Zob. Wyrok NSA z 30 października 2000 r., sygn. akt II SA 1921/99, LEX 53435; wyrok NSA z 8 maja 2001 r., sygn. akt II SA 735/00, LEX 75537.

⁴⁹ Art. 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. 1997, Nr 137, poz. 926 z późn. zm.) powoływana w niniejszym opracowaniu jako ordynacja podatkowa.

⁵⁰ Art. 113 ustawy o prawie autorskim.

⁵¹ Art. 49 ustawy o rehabilitacji osób niepełnosprawnych.

⁵² Art. 56 ust. 3 ustawy o zatrudnieniu i przeciwdziałaniu bezrobociu.

Powyższa konstrukcja nie wydaje się zasadna, narusza bowiem wyraźne zasady określone w przepisach ordynacji podatkowej, wprowadzając niepotrzebnie kazuistyczne rozwiązania.

Zagadnienie wydatków funduszy wiąże się z ich funkcjami. Przeznaczone są one na realizację wyodrębnionych zadań. Rzecz idzie oczywiście o wyodrębnienie zadań z budżetu⁵³, a nie o wyodrębnienie zadań publicznych, nie są to bowiem pojęcia jednoznaczne. Rodzaj wyodrębnionych zadań funduszy celowych ma decydujący wpływ na ich klasyfikację. Otóż jeżeli zadania, które określony fundusz realizuje, są wyodrębnione z budżetu państwa, taki fundusz jest państwowym funduszem celowym. W przypadku gdy zadania są wyodrębnione z gminnego, powiatowego lub wojewódzkiego budżetu, jest on odpowiednio gminnym, powiatowym lub wojewódzkim funduszem celowym.

Na uwagę zasługuje jednak konstatacja, że sformułowania: wydatki funduszu „przeznaczone są na realizację wyodrębnionych zadań”⁵⁴ oraz „fundusz realizuje zadania wyodrębnione z budżetu”⁵⁵, istotnie mogą wprowadzać w błąd i zasłaniać faktyczne powody istnienia funduszy celowych. Prowadzenie polityki alokacji części publicznych zasobów finansowych w jakiejś dziedzinie (np. w zakresie ochrony środowiska) nie przenosi przecież zadań publicznych z tej dziedziny z organu władzy publicznej (np. rządu) na fundusz celowy, lecz jedynie oznacza inną formę koncentracji tej części środków finansowych⁵⁶.

Niewątpliwie zakres zadań i celów, jakie realizują fundusze, jest bardzo rozległy. Analiza struktury wydatków poszczególnych funduszy upoważnia do dokonania następującego ich podziału na wydatki: w obszarze zabezpieczenia społecznego i pomocy społecznej, w obszarze ochrony środowiska; w obszarze wspomagania niepełnosprawności, w obszarze kultury, w obszarze rolnictwa.

Ustawa o finansach publicznych przewiduje ograniczenie finansowe dokonywanych wydatków. Wydatki funduszy celowych muszą być ponoszone na cele i w wysokości ustalonych w planie finansowym funduszu⁵⁷. W literaturze przedmiotu zwrócono uwagę, że zasady gospodarki finansowej funduszy celowych są mniej rygorystyczne niż obowiązujące w budżecie⁵⁸. W budżecie państwa kwota wydatków na dany cel lub dla danego podmiotu stanowi nieprzekraczalny limit⁵⁹. W odniesieniu do funduszy celowych wydatki uzależnione są od ilości faktycznie posiadanych środków finansowych. Odmiennie niż w przypadku budżetu niezrealizowane kwoty wydatków państwowych funduszy celowych nie wygasają z upływem roku budżetowego. Mogą być zachowane do wykorzystania w kolejnych latach.

⁵³ Art. 22 ust. 3 ustawy o finansach publicznych.

⁵⁴ Art. 22 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

⁵⁵ Art. 22 ust. 3 ustawy o finansach publicznych.

⁵⁶ Z. Gilowska, J. Hausner, M. Frączek, R. Sułkowski, G. Lodkowska-Skoneczna, J. Miller, A. Pyszkowski, W. Sartorius, J. Szlachta, J. Zaleski, J. Dzedzyk, P. Żuber, *Koncepcja polityki rozwoju regionalnego w perspektywie akcesji Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2001, s. 26 i n.

⁵⁷ Art. 28 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

⁵⁸ E. Malinowska, W. Misiąg, op. cit., s. 199.

⁵⁹ Art. 26 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

Traktowane są one w kolejnych latach jako swoiste źródło przychodu funduszu⁶⁰. Co więcej, nie istnieje możliwość przekazywania do budżetu nadwyżek środków finansowych funduszy, nawet wówczas gdy mają charakter trwały⁶¹.

IV. CHARAKTER PRAWNY PLANÓW FINANSOWYCH FUNDUSZY CELOWYCH

Gospodarka finansowa funduszy celowych jest prowadzona na podstawie rocznego planu finansowego⁶². Plan ten, w odniesieniu do państwowych funduszy celowych, jest częścią składową ustawy budżetowej⁶³. W sensie formalnym plany funduszy celowych są ujęte w jednym z załączników do ustawy budżetowej⁶⁴. Plan każdego funduszu celowego stanowi odrębny element tego załącznika. Oznacza to, że plany funduszy celowych nie są ujmowane w zestawienia, które miałyby charakter zbiorczy. Ustawa o finansach publicznych ogranicza wymagania co do treści planu do czterech elementów: wyodrębnienia stanu początkowego, wyodrębnienia stanu końcowego funduszu, przychodów własnych, dotacji z budżetu państwa⁶⁵.

Należy jednoznacznie stwierdzić, że obowiązek ujęcia w ustawie budżetowej planu finansowego danego funduszu nie jest uzależniony od faktu korzystania przez ten fundusz z dotacji. Zatem w ustawie budżetowej powinny znaleźć odzwierciedlenie wszystkie państwowe fundusze celowe⁶⁶. Jednocześnie nie powinny się znaleźć w niej plany takich funduszy, które nie mogą być uznane za fundusze celowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych⁶⁷.

W odniesieniu do funduszy samorządowych, powyższe zasady niestety nie mogą w świetle obowiązującego prawa znaleźć w pełni zastosowania. Wynika to ze swoistej niekonsekwencji przepisów ustawy o finansach publicznych. Regulacja prawna posługuje się sformułowaniem „budżet jednostki samorządu terytorialnego jest rocznym planem: [...] funduszy celowych jednostki samorządu terytorialnego”⁶⁸. Stwarza poważne trudności interpretacyjne zarówno w sensie systemowym, jak i prawnym. Należy bowiem uznać, że plan finansowy samorządowych funduszy celowych nie jest planem autonomicznym, samodzielnym wobec budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Wręcz przeciwnie – jest jej immanentnym elementem. Nieścisłość ta idzie jeszcze dalej. Uchwała budżetowa obejmuje swym zakresem także plany przychodów i wydatków funduszy celowych⁶⁹. Należy w tym miejscu postawić

⁶⁰ Art. 22 ust. 5 ustawy o finansach publicznych.

⁶¹ E. Malinowska, W. Misiąg, op. cit., s. 199.

⁶² Art. 22 ust. 4 ustawy o finansach publicznych.

⁶³ Art. 86 ust. 1 pkt 7 ustawy o finansach publicznych.

⁶⁴ Załącznik nr 5 do ustawy budżetowej z 23 stycznia 2004 r. (Dz. U. 2004, Nr 17, poz. 167).

⁶⁵ Art. 86 ust. 8 ustawy o finansach publicznych.

⁶⁶ J. Strzelecka, *Fundusze celowe*, Biuro Studiów i Ekspertyz. Kancelaria Sejmu, informacja nr 823, s. 86.

⁶⁷ Por. C. Kosikoweki, Z. Szpringer, op. cit., s. 90.

⁶⁸ Art. 109 ust. 2 pkt 2 lit. b ustawy o finansach publicznych.

⁶⁹ Art. 124 ust. 1 pkt 6 ustawy o finansach publicznych.

pytanie, czy plan finansowy samorządowego funduszu celowego jest elementem składowym budżetu jednostki samorządu terytorialnego, czy tylko jednym z elementów uchwały budżetowej. Wydaje się, że podobnie jak w przypadku budżetu państwa tak w odniesieniu do budżetu jednostki samorządu terytorialnego nie można utożsamiać budżetu (planu finansowego) z uchwałą lub ustawą budżetową. Ta ostatnia ma np. dużo szerszy zakres przedmiotowy. W doktrynie i nauce prawa finansowego utrwalony jest pogląd o różnicach pojęciowych tych dwóch instytucji⁷⁰.

Podtrzymywanie poglądu o braku autonomii samorządowych funduszy celowych ma daleko idące skutki formalnoprawne. Otóż taka teza może prowadzić do wniosku, że fundusze samorządowe są jedynie odmienną formą gospodarki budżetowej. Taki zaś sąd stawia pod znakiem zapytania, przynajmniej w sensie formalnym, aksjomat o pozabudżetowym charakterze funduszy lub przynajmniej o ich wyodrębnieniu z budżetu. Uwagi powyższe warto odnieść do dorobku judykatury oraz organów nadzoru. Prowadzi to do trzyplaszczynowej konstatacji.

Po pierwsze, w świetle legalnej definicji budżetu jednostki samorządu terytorialnego, plany finansowe samorządowych funduszy celowych wchodzi w skład budżetu. Skutkiem tego termin „budżet”, *de lege non distinguente*, obejmuje także plany finansowe funduszy celowych⁷¹.

Po drugie, wprowadzając plany przychodów i wydatków funduszy celowych stanowią integralną część budżetu i w treści uchwały należy określić przychody i wydatki danego funduszu, ale roczny plan finansowy powinien być ujęty w formie załącznika do tej uchwały⁷².

Po trzecie, mimo że roczne plany finansowe samorządowych funduszy celowych stanowią część uchwały budżetowej, to przychody w nich ujęte stanowią przychody funduszy celowych, a nie jednostek samorządu terytorialnego. Powstanie nadwyżki zasobów funduszu nie stwarza podstaw do wykorzystywania tych środków na finansowanie zadań objętych budżetem⁷³.

Trzeba zauważyć także inną stronę problematyki charakteru prawnego planu finansowego funduszy celowych, w szczególności państwowych – jest nią charakter załączników do ustawy budżetowej. Pojawia się bowiem wątpliwość, czy można im przypisać charakter normatywny, czy przeciwnie – należy je traktować jako elementy informacyjne niewykazujące takiego charakteru.

Wydaje się, że skoro załączniki stanowią integralną część ustawy budżetowej, to mają moc i znaczenie ustawy, a przybierają jedynie inną formę redakcyjną⁷⁴. Zatem załącznik do ustawy budżetowej obejmujący plany finansowe funduszy celowych nie może być traktowany jedynie jako dane techniczno-informacyjne, ale również jako źródło norm prawnych⁷⁵.

⁷⁰ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo budżetowe państwa i samorządu terytorialnego*, w: *Prawo finansowe*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2000, s. 86 i n.; zob. przyp. 12.

⁷¹ Wyrok NSA z 22 stycznia 2003 r., sygn. akt I SA/Gd 227/02, LEX 82881.

⁷² Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej z 4 marca 1999 r., sygn. akt VII/57/99, LEX 42648.

⁷³ Wyrok NSA z 21 marca 2003 r., sygn. akt I SA/Po 3066/02, LEX 82071.

⁷⁴ A. Borodo, *Charakter prawny planów finansowych*, Toruń 1998, s. 173 i n.

⁷⁵ Wyrok TK z 13 listopada 1996 r., sygn. akt K 17/96, OTK 1996, t. II, s. 195-217; zob. także C. Kosiński, *Prawo finansowe. Część ogólna*, Warszawa 2003, s. 137.

Bardzo istotną zasadą dotyczącą funduszy celowych jest bezwarunkowy zakaz dokonywania zmian w planach przychodów. W sensie ścisłym zakaz ten dotyczy tylko strony przychodowej, nie odnosi się zaś do strony wydatkowej. Przeniesienia wydatków pomiędzy poszczególnymi pozycjami planu mogą być dokonywane przez „gestora funduszu” tylko po uzyskaniu zgody właściwego ministra nadzorującego państwowy fundusz celowy⁷⁶. Należy zatem zapytać: czy oznacza to odejście od zasady dyrektywności?⁷⁷

V. FORMA PRAWNA FUNDUSZY CELOWYCH

Forma prawna funkcjonowania funduszy w obrocie prawnym jest niezwykle ważkim problemem, nie tylko o znaczeniu teoretycznym, ale także praktycznym.

Ustawa o finansach publicznych przewiduje w powyższym zakresie dwie możliwości. Po pierwsze, fundusz celowy może działać jako osoba prawna. Po drugie, może stanowić wyodrębniony rachunek bankowy, którym dysponuje organ wskazany w ustawie powołującej fundusz⁷⁸.

Taka regulacja budzi poważne zastrzeżenia, dlatego niezbędna wydaje się bliższa analiza tej problematyki, zarówno na bazie dorobku doktryny prawa finansowego, jak i prawa cywilnego.

Podmiotami stosunków prawnych, oprócz osób fizycznych, mogą być także osoby prawne i jednostki nieposiadające osobowości prawnej. Pojęcie jednostki organizacyjnej jest pojęciem nadrzędnym wobec pojęcia osoby prawnej. Każda bowiem osoba prawna jest jednostką organizacyjną, ale nie każda jednostka organizacyjna jest wyposażona w osobowość prawną⁷⁹. W polskim prawie cywilnym przyjęto koncepcję normatywną osobowości prawnej⁸⁰. Jej sens polega na tym, że system prawny nie określa ogólnych cech, jakie muszą spełniać jednostki organizacyjne, aby posiadały przymiot osób prawnych, lecz wskazuje z nazwy typy lub indywidualne jednostki wyposażone w osobowość prawną⁸¹. Przyznanie osobowości prawnej powinno nastąpić w sposób wyraźny, przez nazwanie danej jednostki organizacyjnej osobą prawną⁸².

Powyższe uwagi mają także zastosowanie w odniesieniu do funduszy celowych. Należy jednocześnie z całą stanowczością stwierdzić, że osobowość prawna funduszy celowych jest określana w sposób indywidualny w ustawie powołującej dany fundusz. Nie przyjęto na gruncie prawa finansowego rozwiązania, w myśl którego dany typ jednostki lub nazwa jednostki decydowałyby o posiadaniu osobowości prawnej. Oznacza to w punkcie wyjścia, że

⁷⁶ Art. 99 ustawy o finansach publicznych; por. Opracowanie przyjęte przez Radę Ministrów pt: *Analiza celowości działania państwowych funduszy celowych oraz agencji*, Druk Sejmowy nr 1627; odmienny pogląd: C. Kosikowski, Z. Szpringer, op. cit., s. 231.

⁷⁷ Por. art. 26 ustawy o finansach publicznych.

⁷⁸ Art. 22 ust. 2 ustawy o finansach publicznych.

⁷⁹ Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2003, s. 176.

⁸⁰ Art. 33 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. 1994, Nr 16, poz. 93 z późn. zm.) powoływana dalej w skrócie jako k.c.

⁸¹ E. Rzepka, *Z problematyki osobowości prawnej*, „Nowe Prawo” 1978, nr 7-8, s. 1123 i n.

⁸² Uchwały 7 sędziów z 10 stycznia 1990 r., III CZP 97/89, OSNC 1990, nr 6, poz. 74 oraz z 14 października 1994 r., III CZP 16/94, OSNC 1995, nr 3, poz. 40.

nie wszystkie fundusze posiadają osobowość prawną, a tylko te, które na mocy ustawy zostały w nią wyposażone.

W świetle powyższego wskazać trzeba, że osobowość prawną posiadają następujące fundusze celowe: Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych⁸³, Narodowy oraz Wojewódzkie Fundusze Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej⁸⁴, Fundusz Składkowy Ubezpieczenia Społecznego Rolników⁸⁵, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych⁸⁶, Fundusz Rezerwy Demograficznej⁸⁷.

Podstawową konsekwencją posiadania przez wymienione fundusze osobowości prawnej jest zdolność do tego, aby być podmiotem praw i obowiązków (zdolność prawna)⁸⁸. Osoba prawna działa poprzez swoje organy⁸⁹. Oznacza to, że organ stanowi integralny składnik osobowości prawnej wyznaczony jej strukturą organizacyjną. Działanie organów osoby prawnej liczy się jako działanie jej samej, a wola tych organów jest wolą osoby prawnej⁹⁰. Doktryna prawa cywilnego dotycząca problematyki osobowości prawnej, jest niezwykle bogata, z uwagi jednak na cel niniejszego opracowania nie wydaje się konieczna jej prezentacja.

W kontekście powyższych rozważań należy zauważyć, że niektóre ustawy powołujące fundusze, posiadające osobowość prawną, przewidują dosyć specyficzne unormowania. Warto wskazać na jedno z nich. Odnosi się ono do Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Fundusz ten nie został jako osoba prawna wyposażony w organy, a jedynie w dysponenta, którym jest minister właściwy do spraw pracy⁹¹. Trudno także przypisać przymiot organu nadzorczego i kontrolnego Naczelnej Radzie Zatrudnienia, która pełni rolę jedynie opiniodawczą⁹².

Specyfika omawianej konstrukcji pozwala na konstatację, że mimo posiadania osobowości prawnej, czyli samodzielnego bytu prawnego fundusz ten jest podmiotem zależnym od dysponenta. W literaturze taką konstrukcję określa się jako „zależne osoby prawne”⁹³.

O ile, jak wyżej wskazano, status prawny funduszy celowych posiadających osobowość prawną co do zasady nie budzi wątpliwości, to niezwykle trudne jest określenie statusu prawnego pozostałych funduszy. Stwierdzenie, że nie posiadają one osobowości prawnej, wydaje się lakoniczne. Nie jest ono bowiem ani wystarczające, ani prawdziwe.

W pierwszej kolejności należy postawić pytanie, czy skoro fundusze te nie posiadają osobowości prawnej, to automatycznie oznacza, że posiadają

⁸³ Art. 45 ust. 2 ustawy o rehabilitacji osób niepełnosprawnych.

⁸⁴ Art. 400 ust. 2 ustawy – Prawo ochrony środowiska.

⁸⁵ Art. 76 ust. 2 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników.

⁸⁶ Art. 12 ust. 2 ustawy o ochronie roszczeń pracowniczych.

⁸⁷ Art. 60 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

⁸⁸ S. Grzybowski, *System prawa cywilnego. Część ogólna*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1985, s. 288.

⁸⁹ Art. 38 k.c.

⁹⁰ S. Grzybowski, op. cit., s. 290.

⁹¹ Art. 12 ust. 3 ustawy o ochronie roszczeń pracowniczych – FGŚP; por. art. 23 ust. 1 ustawy o kombatanach – FK; art. 111 ustawy – Prawo autorskie – FPT; art. 41 ust. 5 ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne; art. 52 ust. 2 ustawy o zatrudnieniu i przeciwdziałaniu bezrobociu – FP.

⁹² Art. 15 ustawy o ochronie roszczeń pracowniczych.

⁹³ A. Powierża, *Fundusze inwestycyjne i fundusze emerytalne jako osoby prawne*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2000, nr 5, s. 35.

status jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, z wszelkimi tego konsekwencjami prawnymi⁹⁴?

W świetle obowiązującego prawa stwierdzenie, czy jednostkom organizacyjnym przysługuje zdolność prawna, oparte jest na kazuistycznej analizie przepisów szczególnych regulujących status prawny tych jednostek.

Z przepisów ustawy o finansach publicznych wynika, że fundusz celowy może stanowić wyodrębniony rachunek bankowy⁹⁵. Warto zastanowić się nad wymową tego stwierdzenia ustawy: fundusz może stanowić także rachunek bankowy, „którym dysponuje organ wskazany w ustawie tworzącej fundusz”. Jeżeli do dysponowania środkami zgromadzonymi na rachunku bankowym upoważniony jest konkretny podmiot (organ – np. ZUS lub minister właściwy: do spraw pracy, rolnictwa itp.), taka konstrukcja prawna sugeruje, że fundusz jako taki nie ma żadnych struktur organizacyjnych, co więcej, nie posiada żadnej, nawet ułomnej, zdolności prawnej. Jako podmiot, czyli jednostka organizacyjna, nie występuje w obrocie prawnym⁹⁶.

Przytoczone powyżej uwagi skłaniają do przyjęcia poglądu, że fundusze te nie mają wewnętrznej struktury organizacyjnej, własnego ustroju, stanowią jedynie wyodrębnioną masę majątkową. Judykatura potwierdza tę koncepcję. Fundusze celowe nie mające osobowości prawnej stanowią formę majątku państwowego (majątku Skarbu Państwa) lub jednostki samorządu terytorialnego. Jakkolwiek fundusze te są wyodrębnione z budżetu, to nie są wydzielone z majątku Skarbu Państwa, ale stanowią jego część⁹⁷. Co więcej, mienie to nie stanowi własności podmiotu powołanego do zarządzania funduszem – dysponenta funduszu⁹⁸.

Idąc w ślad za judykaturą, można rozważyć powyższy problem na przykładzie relacji między Funduszem Ubezpieczeń Społecznych a Zakładem Ubezpieczeń Społecznych – dysponentem funduszu⁹⁹. Zasoby Funduszu Ubezpieczeń Społecznych stanowią własność Skarbu Państwa, a nie własność państwowej osoby prawnej. Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych został powierzony jedynie zarząd Funduszem Ubezpieczeń Społecznych. ZUS – jako dysponent FUS – zarządza na zasadzie powiernictwa wydzielonym mieniem Skarbu Państwa, nie będąc właścicielem tego mienia¹⁰⁰. Działa więc we własnym imieniu, ale na rzecz Skarbu Państwa¹⁰¹.

Wobec przedstawionych wyżej uwag należy stwierdzić, że w sferze dysponowania zasobami funduszy celowych nie można mówić o działaniu *stationes fisci* lub *stationes municipi*, czyli działaniu pozbawionych osobowości

⁹⁴ Doktryna praw cywilnego przyjmuje, że istnieje odrębna kategoria jednostek organizacyjnych, które co prawda nie posiadają osobowości prawnej, ale są wyposażone w zdolność prawną; zob. A. Powierża, *Fundusze inwestycyjne i fundusze emerytalne jako osoby prawne*, „Przegląd Prawa Handlowego” z 2000 r., nr 5, s. 39.

⁹⁵ Art. 22 ust. 2 ustawy o finansach publicznych.

⁹⁶ Podobny pogląd prezentuje A. Gorgol, op. cit., s. 56.

⁹⁷ Uchwała SN z 22 grudnia 1999 r., sygn. akt III ZP 17/99, OSN APiUS 2000, nr 21, poz. 792; zob. wyrok SN z 15 grudnia 2000 r., sygn. akt II UKN 149/00, OSNP 2002, nr 16, poz. 390.

⁹⁸ Postanowienie SN z 19 września 2002 r., sygn. akt V CNK 1223/00, „Biuletyn Sądu Najwyższego” 2003, nr 1, poz. 11.

⁹⁹ Art. 51 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

¹⁰⁰ Podobny status prawny mają: FPT, FGK, FP, PFK.

¹⁰¹ Postanowienie SN z 19 września 2002 r., sygn. akt V CNK 1223/00, „Biuletyn Sądu Najwyższego” 2003, nr 1, poz. 11.

prawnej publicznych jednostek organizacyjnych reprezentujących w obrocie prawnym Skarb Państwa bądź jednostkę samorządu terytorialnego. Wyłącznym bowiem dysponentem takich funduszy jest organ – podmiot wskazany w ustawie powołującej fundusz. Takie stanowisko uzasadnia sformułowanie wynikające z ustawy o finansach publicznych¹⁰².

Trzeba przyznać, że jest to odosobniona, swoista konstrukcja. Trudno uznać takiego typu fundusz za jednostkę organizacyjną. Niekiedy z przepisów wynika jednoznacznie, że dany fundusz nie posiada osobowości prawnej – np. Fundusz Promocji Twórczości¹⁰³. Jednakże w większości przypadków regulacje prawne w ogóle nie odnoszą się do kwestii osobowości prawnej. A zgodnie z wyżej prezentowanymi zasadami prawa cywilnego oznacza to, że osobowości prawnej nie posiadają.

Wydaje się, że w tym miejscu powstaje poważny problem prawny, rzutujący na charakter prawny funduszy: Czy fundusze, które nie zostały ustawowo wyposażone w osobowość prawną, stanowią *sui generis* jednostki organizacyjne, czy są jedynie „formą organizacyjną środków pieniężnych”¹⁰⁴.

Problem ten, aczkolwiek niezwykle doniosły z prawnego punktu widzenia, niestety nie doczekał się szerszego omówienia w literaturze przedmiotu. Doktryna prawa finansowego jedynie wzmiankuje na ten temat¹⁰⁵, a opracowania zlecane przez parlament¹⁰⁶ lub analizy rządowe w ogóle nie odnoszą się do tej kwestii¹⁰⁷.

VI. CHARAKTERYSTYKA ADMINISTRACYJNOPRAWNA FUNDUSZY CELOWYCH

Rozważania na temat statusu prawnego funduszy celowych powinny także obejmować ich pozycję z punktu widzenia administracyjnoprawnego¹⁰⁸. Analiza przepisów prawnych pozwala na sformułowanie wstępnej (ogólnej) tezy, że struktura organizacyjna funduszy celowych jest bardzo różnorodna. Dotyczy to zarówno funduszy posiadających osobowość prawną, jak i nie posiadających podmiotowości prawnej. Zastrzeżenie to jest o tyle ważne, że w tym drugim przypadku chodzi nie tyle o organizację podmiotową, co o strukturę środków finansowych. Jednakże już w punkcie wyjścia należy zasygnalizować, że dla pełnego obrazu statusu administracyjnoprawnego nie wystarczy ogólna charakterystyka funduszy. Konieczna jest wnikliwa analiza każdego funduszu z osobna, która z uwagi na charakter niniejszego opracowania niestety nie jest możliwa. W związku z tym zostaną zaprezentowane tylko przyczynkowe konstatacje.

¹⁰² Art. 22 ust. 2 ustawy o finansach publicznych.

¹⁰³ Art. 111 ust. 3 ustawy – Prawo autorskie (Fundusz Promocji Twórczości).

¹⁰⁴ B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 1999, s. 112.

¹⁰⁵ C. Kosikowski, op. cit., s. 289 i n.; B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, op. cit., s. 112 i n.

¹⁰⁶ J. Strzelecka, op. cit., s. 77 i n.; H. Kuzińska, op. cit., s. 3 i n.

¹⁰⁷ *Analiza celowości działania państwowych funduszy celowych oraz agencji*, Druk Sejmowy nr 1627.

¹⁰⁸ Ponizsze uwagi nie mają charakteru kompleksowego ze względu na ograniczone ramy niniejszego opracowania.

Fundusze posiadające osobowość prawną można podzielić na dwie grupy:

1) fundusze, które posiadają organy zarządzające i nadzorcze, np. Zarząd i Radę Nadzorczą¹⁰⁹, lub inny organ zarządzający i organ kontroli¹¹⁰.

2) fundusze, które mimo posiadania osobowości prawnej nie są wyposażone w organy¹¹¹.

Należy uznać, że pierwsza sytuacja jest standardem prawnym. Zgodnie z regulacją Kodeksu cywilnego, osoba prawna działa poprzez swoje organy¹¹². Organem o charakterze nadzorczym, kontrolnym, ale także w pewnym zakresie uchwałodawczym jest Rada Funduszu. Skład Rad Nadzorczych jest rozbudowany, obejmuje przedstawicieli różnych środowisk społecznych, ale także politycznych. Skład tego gremium jest uzależniony od charakteru funduszu¹¹³. Zarząd jest organem zarządzającym i reprezentującym fundusz na zewnątrz. Zarówno w PFRON, jak i Narodowym i Wojewódzkim Funduszu Ochrony Środowiska zarząd składa się z Prezesa i jego zastępców, których wyboru dokonuje właściwy minister, a w odniesieniu do wojewódzkiego funduszu ochrony środowiska – zarząd województwa.

Na uwagę zasługuje także fakt, że co do zasady organy funduszu mają charakter kadencyjny. Niestety, jedynie w przypadku PFRON czas trwania kadencji jest określony w ustawie (2 lata). Nie została określona ani w ustawie, ani w statutach kadencja organów funduszy ochrony środowiska (Narodowego i wojewódzkich). Należałoby się zastanowić, czy brak określenia czasu trwania kadencji jest dopuszczalny. Należy zatem postawić pytanie: czy taki stan rzeczy oznacza „dowolność czasową” w sprawie powołania i odwołania tych organów? Czy może tak silne upolitycznienie władz funduszy?

W odniesieniu do funduszy ochrony środowiska można zauważyć inną niedoskonałość regulacji prawnej. Jest nią brak precyzyjnie określonej w ustawie liczby członków zarządu funduszu. Liczba ta wynika ze statutów: zarówno Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska, jak i Wojewódzkich Funduszy Ochrony Środowiska. Statut Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska określa liczbę członków zarządu na 5¹¹⁴. Niestety, w praktyce w statutach funduszy wojewódzkich w skali całego kraju ta liczba jest różna i waha się od 2 do 5 członków zarządu. Brak jednoznacznie określonego ilościowo składu zarządu stwarza pole do powoływania dodatkowych „wiceprezesów”, nawet w sytuacji gdy nie ma takiej potrzeby¹¹⁵.

Godna odnotowania jest także specyfika organów Funduszu Składowego Ubezpieczenia Społecznego Rolników. Organem zarządzającym tego funduszu jest jednoosobowo Prezes KRUS, funkcje organu nadzorującego zaś pełni Rada Nadzorcza wyłoniona przez Radę Rolników¹¹⁶. Zastanawiający

¹⁰⁹ PFRON, Narodowe i wojewódzkie FOS.

¹¹⁰ FS USR.

¹¹¹ FGŚP.

¹¹² Art. 38 k.c.

¹¹³ Art. Art. 413 oraz 414 ustawy – Prawo ochrony środowiska, art. 50 ustawy o rehabilitacji osób niepełnosprawnych.

¹¹⁴ § 15 rozp. Ministra Środowiska z 21 czerwca 2002 r. w sprawie nadania statutu Narodowemu Funduszowi Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej.

¹¹⁵ R. Marchewka, *Wojewódzkie Fundusze Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej. Zagadnienia administracyjnoprawne*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2002, nr 1-2, s. 43 i n.

jest w tym kontekście „układ”: Prezes KRUS, będący centralnym organem administracji państwowej, jest jednocześnie organem wyodrębnionego w sensie prawnym podmiotu, jakim jest posiadający osobowość prawną Fundusz Składkowy Ubezpieczenia Społecznego¹¹⁷.

Niektóre fundusze są wyposażone w aparat pomocniczy, który ma zapewnić obsługę techniczno-organizacyjną funduszu lub jego organów. Jest nim biuro funduszu. Taki aparat obsługuje Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych¹¹⁸, Zarząd i Radę Nadzorczą Narodowego i Wojewódzkich Funduszy Ochrony Środowiska¹¹⁹.

Inną klasyfikacją funduszy celowych, nie wynikającą z poprzedniej jest ich podział z uwagi na strukturę terytorialną. Można w tym zakresie wyróżnić dwie grupy.

- fundusze posiadające rozbudowaną strukturę terytorialną¹²⁰.
- fundusze nie posiadające struktury terytorialnej.

Struktura terytorialna funduszy celowych nie jest zunifikowana. Można wyróżnić kilka modeli tej struktury.

Model pierwszy opiera się na wyodrębnieniu funduszu centralnego (lub narodowego) i kilkustopniowych funduszach terenowych. Z racji tego, że fundusze te nie są jednolite, należy wskazać trzy sposoby decentralizacji funduszy w ramach tego modelu. Pierwszy, realizowany przez Fundusz Ochrony Gruntów Rolnych, opiera się na konstrukcji dychotomicznej. Fundusz dzieli się na centralny i terenowy. Środkami funduszu centralnego dysponuje Minister Rolnictwa, zaś funduszy terenowych samorząd województwa. Należy jednocześnie zwrócić uwagę, że między funduszem centralnym i terenowymi dokonywane są dwustronne przepływy¹²¹. Drugi realizowany przez Fundusz Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym działa na zasadzie trójpodziału na: fundusz centralny, którego dysponentem jest Główny Geodeta Kraju, fundusz wojewódzki, którego dysponentem jest marszałek województwa, oraz powiatowy, którego dysponentem jest starosta. Fakultatywnie w sytuacji poruczenia zadań gminie przez starostę, mogą być utworzone także fundusze gminne, którymi dysponuje wójt (burmistrz, prezydent miasta)¹²². Trzeci realizowany jest przez Fundusz Ochrony Środowiska. Decentralizacja tego funduszu zasadza się na czterostopniowym podziale na fundusze: narodowy, wojewódzkie, powiatowe i gminne. Choć ta struktura nawiązuje do wyżej wskazanej, to jej specyfiką jest zróżnicowanie statusu prawnego poszczególnych funduszy. Jak już wspomniano, Narodowy i wojewódzkie fundusze posiadają osobowość prawną, a powiatowe i gminne takiej podmiotowości nie posiadają – stanowią jedynie zasób środków na wyodrębnionych rachunkach bankowych. Konstrukcja ta jest kuriozalna, można zastanawiać się, czy uzasadniona.

¹¹⁶ Art. 76 ust. 2 w związku z art. 76a ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników.

¹¹⁷ Art. 2 ust. 1 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników.

¹¹⁸ Art. 12 ustawy o ochronie roszczeń pracowniczych biuro ma charakter ogólnokrajowy, a także terenowy.

¹¹⁹ Art. 50 ust. 7 oraz art. 51 ust. 5 ustawy – Prawo ochrony środowiska.

¹²⁰ FOŚ, FOGR, FGZGiK, PFRON, FGŚP

¹²¹ Art. 24 oraz art. 25 ustawy o ochronie gruntów rolnych.

¹²² Art. 41 oraz 41a ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne.

Model drugi decentralizacji funduszy jest realizowany przez PFRON. Zarząd funduszu może tworzyć i znosić oddziały, które są kierowane przez dyrektorów oddziału powoływanych przez Prezesa PFRON¹²³.

Model trzeci decentralizacji jest dość specyficzną formą realizowaną przez Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Mimo że fundusz ten posiada osobowość prawną, to jednak nie działa poprzez organy, jego dysponentem zaś jest minister właściwy do spraw pracy. Swoje zadania realizuje dysponent z pomocą Krajowego Biura Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych oraz Biur Terenowych Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

Pozostałe fundusze nie posiadają ustawowo wyodrębnionej struktury terytorialnej¹²⁴.

Inną przesłanką, pozwalającą na rozróżnienie w ramach funduszy nie posiadających podmiotowości, jest ich konstrukcja wewnętrzna. Pozwala ona na dychotomiczny podział na tzw. fundusze skonsolidowane¹²⁵ oraz jednorodne¹²⁶.

Mianem funduszy celowych skonsolidowanych określa się Fundusz Ubezpieczeń Społecznych oraz fundusze, którymi dysponuje Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego¹²⁷. Ich specyfika polega z jednej strony na wyodrębnieniu finansowoprawnym każdego z nich, z drugiej – powiązaniu tych funduszy poprzez podmiot dysponenta, czyli odpowiednio ZUS lub KRUS.

Mimo podobieństw powyżej wskazane fundusze skonsolidowane także różnią się między sobą. Konstrukcja Funduszu Ubezpieczeń Społecznych przewiduje wyodrębnienie pięciu funduszy w ramach FUS. Są nimi: fundusz rentowy, emerytalny, chorobowy, wypadkowy i rezerwowy¹²⁸. Te fundusze są składowymi jednego Funduszu Ubezpieczeń Społecznych. Wyodrębnienie zaś jest podyktowane rodzajem finansowanych świadczeń. Żaden z nich nie jest samoistny, funkcjonują w strukturze FUS¹²⁹. Plan finansowy Funduszu Ubezpieczeń Społecznych obejmuje wszystkie wskazane fundusze. Należy jednak zauważyć, że odrębnym podmiotem posiadającym osobowość prawną jest Fundusz Rezerwy Demograficznej, którego organem jest ZUS. Pomimo tego związek FRD nie jest funduszem skonsolidowanym. Zastanawiające jest także, dlaczego plan finansowy tego funduszu nie znalazł odzwierciedlenia w ustawie budżetowej.

Fundusze skonsolidowane Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego opierają się na innego typu strukturze. Nie są one składowymi innego funduszu, a stanowią pięć odrębnych form: fundusz składkowy, fundusz emerytalno-rentowy, fundusz administracyjny, fundusz prewencji i rehabilitacji, fundusz rezerwowy. Każdy z tych funduszy przeznaczony jest na finansowa-

¹²³ Aktualnie obszar oddziału pokrywa się z obszarem województwa, więc jest ich 16.

¹²⁴ Na przykład PFK, FPT.

¹²⁵ FUS, KRUS.

¹²⁶ PFK, FPT, PFRON, FGŚP, FP.

¹²⁷ E. Malinowska, *Zatwardziali grzesznicy*, „Rzeczpospolita” z 1 sierpnia 2000 r., nr 178; por. E. Malinowska, W. Misiąg, *Fundusze i agencje czyli budżetowa galeria osobliwości*, „Rzeczpospolita” z 10 lipca 1999 r., nr 159.

¹²⁸ Art. 55 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

¹²⁹ E. Malinowska, W. Misiąg, *op. cit.*, s. 217.

nie odrębnych zadań związanych z ubezpieczeniem społecznym rolników. Plany finansowe większości tych funduszy są odrębnie ujęte w załącznikach do ustawy budżetowej¹³⁰. Jednakże są one, poza funduszem składkowym, traktowane jako podstawa finansowa działalności Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego¹³¹. Takie sformułowanie sugeruje, że stanowią one pewien zasób środków będących w dyspozycji Kasy (w sensie ścisłym Prezesa KRUS), a nie wyodrębnione podmioty. Natomiast specyfiką funduszu składkowego jest posiadanie osobowości prawnej, czyli określonego statusu podmiotowego. I w ten oto sposób zadania polegające na finansowaniu świadczeń ubezpieczeniowych dla rolników realizują obok siebie, za pośrednictwem KRUS, (Prezesa KRUS), osoba prawna – i będące w dyspozycji tych organów zasoby środków finansowych, którym statusu podmiotowego przyznać nie można. Co ciekawe, zestawienie przychodów i wydatków funduszu składkowego nie znalazło odzwierciedlenia w ustawie budżetowej, a obowiązek taki wynika z przepisów obowiązującego prawa¹³².

VII. STATUS PODATKOWOPRAWNY FUNDUSZY CELOWYCH

Podatkowe aspekty funkcjonowania funduszy celowych nie stały się przedmiotem szerszego zainteresowania w doktrynie prawa podatkowego. Problematyka ta jest podnoszona w literaturze przedmiotu raczej incydentalnie i fragmentarycznie. Co więcej, w niektórych, nawet uznanych, publikacjach dotyczących kwestii opodatkowania funduszy celowych pojawiają się błędy, które wskazują na brak zrozumienia istoty funduszy celowych¹³³.

Te względy skłaniają do refleksji nad postawionym powyżej problemem.

Kwestia statusu podatkowoprawnego jest uregulowana w dwóch grupach przepisów. Po pierwsze mogą to być ustawy powołujące poszczególne fundusze do życia. Po drugie są to ustawy podatkowe. W zdecydowanej większości ustaw powołujących do życia fundusze celowe brak jakiegokolwiek wzmianki o ich statusie prawnopodatkowym. Jedynie w dwóch przypadkach jest inaczej.

W odniesieniu do Funduszu Pracy ustawa wyraźnie wskazuje, że dochody tego funduszu są zwolnione od podatku dochodowego¹³⁴. Niestety, przepisy owe nie precyzują, z którego podatku dochodowego. Należy domniemywać, że chodzi tu o podatek dochodowy od osób prawnych. Wskazane zwolnienie ma niewątpliwie charakter przedmiotowy. Podlegają mu dochody funduszu a nie sam fundusz. W tym miejscu należy jednak postawić znak zapytania. Jeżeli dochody funduszu są zwolnione, to kto jest adresatem (beneficjentem) tego zwolnienia? Czy jest nim Fundusz Pracy? Otóż Fundusz Pracy

¹³⁰ Załącznik nr 5 do ustawy budżetowej na 2004 r.

¹³¹ Art. 76 ust. 2 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników.

¹³² Art. 86 ustawy o finansach publicznych.

¹³³ Zob. *Podatek dochodowy od osób prawnych*, red. J. Marciniak, Warszawa 2001, s. 71.

¹³⁴ Art. 68 ustawy o zatrudnieniu i przeciwdziałaniu bezrobociu.

nie jest osobą prawną, w świetle dokonanych powyżej ustaleń nie posiada podmiotowości prawnej. Skoro tak, to przecież ani podatek dochodowy od osób prawnych, ani tym bardziej podatek dochodowy od osób fizycznych nie obejmuje swym zakresem podmiotowym takiej konstrukcji. Adresatem tego zwolnienia nie może być także minister do spraw pracy jako dysponent funduszu. Kwestia pozostaje nierozstrzygnięta.

Drugi przypadek odwołania się do kwestii podatkowych w ustawach powołujących fundusze dotyczy Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych. Działalność PFRON nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym oraz podatkiem od towarów i usług¹³⁵. Znow w tym miejscu użyte w ustawie określenie „podatkiem dochodowym” jest nieprecyzyjne, jednakże z uwagi na to, że PFRON posiada osobowość prawną, jest oczywiste, że chodzi o podatek dochodowy od osób prawnych. Pewne uzasadnione wątpliwości wiążą się ze zwolnieniem od podatku od towarów i usług. Zachodzi bowiem w tym miejscu wyraźna sprzeczność między przepisami ustawy powołującej fundusz a przepisami ustawy o podatku od towarów i usług. Ulgi i zwolnienia podatkowe udzielone na podstawie odrębnych ustaw nie mają zastosowania do podatku od towarów i usług¹³⁶.

W drugiej grupie przepisów, czyli szczegółowej części prawa podatkowego, fundusze celowe w różnym kontekście pojawiają się w: podatku dochodowym od osób prawnych, podatku dochodowym od osób fizycznych, podatku od czynności cywilnoprawnych. Najistotniejsze uregulowanie z punktu widzenia tematyki niniejszego opracowania ma jednak podatek dochodowy od osób prawnych.

Fundusze celowe, do których znajduje zastosowanie ustawa o finansach publicznych, podlegają zwolnieniu do podatku dochodowego od osób prawnych¹³⁷. Zwolnienie to ma charakter podmiotowy. Fundusze celowe wymienione są w szerszym katalogu podmiotów zwolnionych, m.in. obok jednostek budżetowych, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych czy funduszy inwestycyjnych i emerytalnych.

Podmiotowy charakter tego zwolnienia wskazuje, że w zakresie wszystkich dochodów uzyskiwanych przez fundusze celowe nie powstaje zobowiązanie podatkowe w omawianym podatku. W związku z powyższym interpretacja powinna zmierzać do wniosku, że oto bez względu na rodzaj funduszu, charakter środków gromadzonych przez taki fundusz i źródło przychodów tych środków, wszystkie dochody takiego funduszu podlegają zwolnieniu, o ile stosowana jest do niego ustawa o finansach publicznych. Należy jednak zaznaczyć, że tego typu interpretacja mogłaby być brana pod uwagę w sytuacji, gdy dany fundusz posiadałby podmiotowość prawnopodatkową. Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych, podatnikami tego podatku mogą być osoby prawne lub jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek nie mających osobowości

¹³⁵ Art. 47 ust. 4 ustawy o rehabilitacji osób niepełnosprawnych.

¹³⁶ Art. 4 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2004, Nr 54, poz. 535).

¹³⁷ Art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, (tekst jedn. Dz. U. 2000, nr 54, poz. 654 z późn. zm.) cytowana dalej jako ustawa podatku dochodowym od osób prawnych.

prawnej¹³⁸. W związku z tym podmiotowość podatnikiem tego podatku – w przypadku funduszy podatnikiem zwolnionym – są jedynie fundusze celowe, które posiadają osobowość prawną. W pozostałych przypadkach nie można mówić, jak wyżej próbowano dowieść, że fundusze te są jednostkami organizacyjnymi nie mającymi osobowości prawnej. Jak wcześniej wskazano, stanowią one pewien wyodrębniony zasób środków publicznych. Wydaje się, że regulacja podatku dochodowego od osób prawnych jest nie do końca precyzyjna. Właściwszą byłaby konstrukcja zwolnienia przedmiotowego, gdzie priorytetowe znaczenie miałby rodzaj środków finansowych, a nie status podmiotowy. W tym kontekście niezrozumiałe wydaje się zdublowane zwolnienie dotyczące Funduszu Składowego Ubezpieczenia Społecznego Rolników¹³⁹. Zwolnienie przedmiotowe odnosi się jedynie do tych dochodów, które są przeznaczone na realizację celów statutowych, z wyłączeniem dochodów pochodzących działalności gospodarczej. Jak wyżej sygnalizowano, Fundusz Składowy posiada osobowość prawną. W tej sytuacji podlega zwolnieniu podmiotowemu bez względu na źródło przychodu i cele, na które przeznacza środki. Staje zatem pod znakiem zapytania *ratio legis* takiej konstrukcji prawnej.

VIII. UWAGI KOŃCOWE

Reasumując, należy stwierdzić, że analiza statusu prawnego funduszy celowych w prawie polskim jest niezwykle trudna. Przede wszystkim zwraca uwagę niedoskonałość definicji funduszu celowego. Taki stan jest przyczyną trudności w jednoznacznej kwalifikacji różnych funduszy funkcjonujących na gruncie polskiego prawa jako funduszy celowych.

Fundusze celowe są finansowane z bardzo różnorodnych źródeł przychodów. Charakter tych źródeł w znacznej mierze zależy od rodzaju zadań realizowanych przez fundusz celowy. Główne źródło przychodów funduszy stanowią dochody publiczne, które uzyskują status publicznoprawny przede wszystkim z uwagi na pozycję finansowoprawną funduszu. W zasadzie przychody funduszy pozostają środkami pozabudżetowymi, choć mogą mieć także charakter budżetowy, np. dotacje z budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Z istoty funduszy wynika także fakt wyłączenia z finansowania budżetowego zadań realizowanych przez fundusze celowe. Niestety, jak wykazano, w tym zakresie brak konsekwencji w przepisach prawa.

Nie można znaleźć uzasadnienia dla zróżnicowania zasad odnoszących się do relacji planów finansowych funduszy państwowych i samorządowych ustawy budżetowej i uchwał budżetowych. Z teoretycznego punktu widzenia zastanawiający jest fakt odejścia w przypadku planów finansowych funduszy od zasady dyrektywności. Choć zasady gospodarki finansowej funduszy celowych nawiązują do zasad dotyczących budżetu, to jednak metody jej prowadzenia stwarzają pole do bardziej elastycznego gospodarowania środkami.

¹³⁸ Art. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. 2000, Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) powoływana w skrócie jako ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych.

¹³⁹ Art. 17 ust. 1 pkt 4 u ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W świetle dorobku doktryny prawa należy uznać za kontrowersyjne uregulowania dotyczące formy prawnej funduszy, struktury organizacyjnej czy statusu organów osób prawnych. Wynika to z niejasnych, kazuistycznych przepisów, braku jednolitej metody w regulacji prawnej oraz niestosowania standardowych konstrukcji prawnych. Taki stan prowadzi do konieczności odrębnej analizy statusu każdego funduszu. W związku z czym bardzo trudne do wyprowadzenia są ogólne zasady funkcjonowania funduszy.

Poza tym omawiane w niniejszym opracowaniu unormowania prawne mają często charakter zdawkowy i nie uwzględniają istoty funduszy celowych w prawie finansów publicznych. Nie może umknąć uwadze także fakt, że luki prawne dają pole do nadużyć i manipulacji politycznych.

Powyższe uwagi budzą refleksję, że regulacje prawne dotyczące funduszy nie są zsynchronizowane i mają raczej charakter przypadkowy. Świadczy o tym brak wypracowanego wzorca czy modelu funkcjonowania funduszy, a także brak systemowej regulacji uwzględniającej nie tylko dorobek doktryny prawa finansowego, ale i standardy obowiązujące w innych dziedzinach prawa.

THE LEGAL STATUS OF EARMARKED FUNDS

S u m m a r y

Earmarked funds are mentioned in the Polish Public Finances Act as one of the five organisational legal forms of budget management. This article deals with their legal status. Establishing the legal status of earmarked funds requires a comparative analysis based on administrative and tax law.

As an introduction the author discussed the notion of a fund both in colloquial and legal language. Next she analysed the dogmatic and legal definition of this notion on the basis of regulations in force and the doctrine of financial law, pointing to inaccuracies in legal regulations. As a result there are considerable interpretative difficulties e.g. in establishing a catalogue of earmarked funds. From the financial and legal point of view it was necessary to consider the legal nature of revenue and expenditure and the nature of financial plan of earmarked funds. The relation between plans of earmarked funds and budgetary acts and resolutions was also emphasised. The issues of the legal form of earmarked funds and the nature of property administered by the funds required a civil legal analysis. The analysis of administrative legal status of earmarked funds is based on the organisational and territorial structures of particular funds, the nature and competence of fund agencies. It seems that the essence of funds was not taken into consideration properly in the Polish tax law. Earmarked funds functioning on the basis of regulations in the Public Finances Act enjoy exemption from tax. Still, the way the issue is settled is debatable.

Legal forms on which earmarked funds are based are non-uniform and casuistic. For that reason establishing a catalogue of universal legal properties of earmarked funds is problematic.