

Olsztyn, 28.11.2022 r.

dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM
Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warmińsko – Mazurski w Olsztynie

Recenzja rozprawy doktorskiej Pani magister Izabeli Niedzińskiej pt. „Status prawny instytucji gospodarki budżetowej”, Kielce 2021, ss. 287 maszynopisu, napisanej pod kierunkiem opiekuna naukowego – prof. dr hab. Artura Kusia

Na przestrzeni kilkunastu ostatnich lat w sektorze finansów publicznych doszło do przemodelowania konstrukcji prawnej niektórych podmiotów. Od 2010 r. nie mogą być tworzone na szczeblu państwowym zakłady budżetowe. Mogą być one powoływane wyłącznie jako samorządowe jednostki sektora finansów publicznych. Zlikwidowano gospodarstwa pomocnicze. Utworzono nową kategorię podmiotów sektora finansów publicznych – instytucję gospodarki budżetowej (dalej powoływana jako IGB). Tej ostatniej poświęcona jest recenzowana rozprawa doktorska. Podjęcie przedmiotowej tematyki w pełni zasługuje na aprobatę. Ponad dziesięć lat funkcjonowania w polskim systemie finansów publicznych tej kategorii podmiotów pozwala na zweryfikowanie obecnie obowiązujących w tym zakresie konstrukcji prawnych, wskazanie ich zalet i wad oraz sformułowanie określonych postulatów *de lege lata* i *de lege ferenda*.

W nauce prawa finansowego brakuje kompleksowych opracowań poświęconych *stricto* IGB. Dotychczas zagadnienie to poruszane było wybiórczo i w znakomitej większości przypadków sprowadzało się do wąskich, pojedynczych, zagadnień. Z całą pewnością recenzowana dysertacja naukowa wypełni ten obszar nauki. Jak sama opiniowana podnosi, „rozprawa jest próbą wypełnienia luki w nauce prawa, jaką stanowi brak całościowego ujęcia statusu prawnego IGB w Polsce”. Rozprawa, co należy wyraźnie podkreślić, stanowi doskonałe połączenie doświadczeń praktycznych autorki oraz jej wiedzy prawniczej. Tym samym praca wtapia się w aktualny nurt dysertacji naukowych w których scala się aspekty praktyczne i naukowe.

Wbrew pozorom podjęta w rozprawie tematyka nie jest łatwa. Przedmiotowa rozprawa stanowi istotną pracę naukową, w którym skala problemów i sposób ich ujęcia, przynajmniej w pewnych aspektach, nie były dotychczas w polskiej doktrynie prawa prezentowane. Wyznaczone granice prezentowanej w niej problematyki uznaję w wielu miejscach za oryginalne i cenne zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia.

Główna (podstawowa) teza badawcza pracy została sformułowana prawidłowo. Autorka wyraźnie stwierdziła, że treść obowiązujących regulacji ustawowych IGB nie w pełni odpowiada wymogom praktyki gospodarczej, a w szczególności uwarunkowaniom ekonomicznym i prawnoadministracyjnym funkcjonowania w obrocie gospodarczym. Jak słusznie zauważa, celowe jest tworzenie i funkcjonowanie tylko takich IGB, które posiadają zdolność do samofinansowania. W związku z postawioną tezą sformułowała konkretne, istotne z punktu podjętej tematyki, pytania badawcze, które pozwolą ocenić działalność IGB.

Doktorantka posłużyła się odpowiednią metodologią prowadzonych badań, tj. historyczno – prawną, dogmatyczno – prawną, teoretyczno – prawną oraz statystyczno – dokumentacyjną. Pierwsza z tych metod wykorzystana została do przedstawienia okresu kształtowania się IGB jako formy jednostki sektora finansów publicznych w latach 2009 – 2010. Niewątpliwie ta część dysertacji jest istotna, gdyż w tym okresie następowała transformacja IGB w trybie przekształceń gospodarstw pomocniczych oraz zakładów budżetowych. W znacznej części pracy, co jest oczywiste, wykorzystano metodę dogmatyczno – prawną sprowadzającą się do analizy przepisów traktujących o IGB. Praca ukazuje dużą umiejętność opiniowanej w zakresie analizy regulacji prawnych, formułowania i uzasadniania własnych poglądów. Odpowiednio zastosowana została także metoda teoretyczno – prawną oraz statystyczno – dokumentacyjną.

Zaprezentowana teza główna bezsprzecznie wskazuje na zasadniczy cel prowadzonych badań naukowych. Determinuje również strukturę recenzowanej rozprawy doktorskiej, która jest jej podporządkowana. W tym kontekście uznaję, że dysertacja jest spójna i logiczna. Stanowi usystematyzowany ciąg rozważań teoretycznych i prawnych opartych na badaniach. Generalnie zastosowane metody badawcze podnoszą wartość merytoryczną rozprawy. Praca jest więc dobrze przygotowana pod względem metodologicznym, a jej koncepcja jest przemyślana i konsekwentnie podporządkowana założonym celom badawczym.

Struktura rozprawy nie budzi zastrzeżeń. Składa się ona ze wstępu, ośmiu rozdziałów oraz zakończenia. Nerozerwalną jej część stanowi bibliografia. Podkreślić przy tym należy,

że opiniowana bardzo dobrze dobrała i wykorzystała literaturę przedmiotu. Analizie poddano 148 opracowań naukowych. Nie pominięto również istotnych orzeczeń dotyczących podjętej tematyki. Świadczy to o bardzo dużym zaangażowaniu autorki w podjęty temat badawczy. Ponadto ten sposób ujęcia badanej tematyki znakomicie ułatwia jej zrozumienie przez potencjalnych odbiorców i dotarcie do interesujących ich zagadnień prawnych. Podoba mi się to, że każdy z rozdziałów ocenianej dysertacji naukowej zawiera uwagi wprowadzające oraz wnioski.

Mam tylko pewne uwagi odnośnie wykazu orzeczeń. Nie jest on uporządkowany. Należałoby wyodrębnić orzecznictwo TSUE, orzeczenia sądów administracyjnych oraz Sądu Najwyższego. Orzeczenia nie są również usystematyzowane chronologicznie. W przypadku wydania recenzowanej dysertacji, do czego gorąco zachęcam, należałoby wskazane uwagi uwzględnić. Dodać jeszcze trzeba, że we wstępie pracy (s. 16) wkradł się błąd dotyczący nazwy sądu, tj. opiniowana powołuje się na wyrok Wojewódzkiego Sądu Apelacyjnego w Krakowie, a w rzeczywistości chodzi o wyrok WSA w Krakowie. Zapewne jest to lapsus językowy.

Pierwszy rozdział pracy ma charakter wprowadzający. Autorka podejmuje rozważania w zakresie konstrukcji sektora finansów publicznych, zmian form organizacyjno – prawnych podmiotów zaliczanych do tego sektora. Trafnie podnosi, że katalog form, w jakich może działać sektor finansów publicznych, jest zamknięty i obejmuje podmioty zróżnicowane pod względem formy zarówno prawnej, jak i organizacyjnej. Porównując cechy wybranych jednostek sektora finansów publicznych wykorzystuje formę tabel. Wzbogaca to recenzowaną dysertację naukową i czyni ją bardzo czytelną i zrozumiałą. Doktorantka słusznie dostrzega, że regulacja stosunków gospodarczych w podmiotach finansów publicznych oparta została na metodzie cywilistycznej. W następstwie tego zwiększona została samodzielność jednostek sektora finansów publicznych w prowadzeniu działalności gospodarczej. Ma to szczególne znaczenie w kontekście IGB, które z założenia powinny być podmiotami samofinansującymi się w przeciwieństwie m. in. do jednostek budżetowych.

Interesujący jest rozdział II. Już sam tytuł – IGB podmiot nietypowy – zachęca do jego analizy. Na wstępie opiniowana przedstawia genezę powstania IGB i wykazuje kluczowe różnice w stosunku do gospodarstw pomocniczych i zakładów budżetowych. Zgadzam się, iż sprowadzają się one tak do zasad funkcjonowania, jak i osiąganych przez nie przychodów. Działają na zasadzie samofinansowania odpłatnie wykonując określone zadania, posiadają osobowość prawną, co ewidentnie odróżnia od dotychczasowych form organizacyjno – prawnych, tj. gospodarstw pomocniczych i zakładów budżetowych. Posiadają własny majątek

w ramach którego ponoszą odpowiedzialność za swoje zobowiązania. Wyróżnia ją także samodzielność gospodarowania środkami finansowymi oraz to, że zyski z ich działalności nie są przekazywane Skarbowi Państwa. Podkreślić należy, że w jednostkach sektora finansów publicznych obowiązuje zasada kontroli zarządczej oraz obowiązek przeprowadzenia audytu wewnętrznego. IGB należy jednak, do sfery jednostek sektora finansów publicznych, które nie mają obowiązku przeprowadzenia audytu. Dyrektor instytucji fakultatywnie może zlecić jego przeprowadzenie.

Trzeci rozdział rozprawy poświęcony jest podstawom administracyjno – prawnym i wymaganiom ekonomicznym tworzenia IGB. Opiniowana wyrażnie je wyeksponowała. W pełni zgadzam się z nią, że organ założycielski konstruując statut powinien mieć na względzie założenia aksjologiczne i cele określone ustawą, a także uwzględniać możliwości prawne i faktyczne instytucji wynikające z konkurencyjnych zasad gospodarki rynkowej. Nie można pominąć okoliczności, że działalność gospodarcza IGB jest w pierwszym rzędzie oparta na idei kontraktowania określonych usług i świadczeń u organu założycielskiego. Istotnym atrybutem tej formy organizacyjno – prawnej sektora finansów publicznych, na co zwraca uwagę doktorantka, jest posiadanie osobowości prawnej, która nabywana jest z chwilą wpisania do rejestru przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym. Osobowość prawna IGB jest odrębną względem osobowości Skarbu Państwa.

Zaliczenie IGB do sektora finansów publicznych determinuje odmienną sytuację organizacyjną i zarządzania nimi w odniesieniu do typowych przedsiębiorstw przede wszystkim z uwagi na przedmiot działalności, który w znacznej części obejmuje wykonywanie zadań publicznych. IGB, w przeciwieństwie do przedsiębiorców zobowiązana jest do udostępniania informacji publicznej z racji wykonywania zadań publicznych i dysponowania majątkiem publicznym. Zagadnieniu temu poświęcony jest czwarty rozdział dysertacji naukowej.

W kolejnym, piątym rozdziale, dokonuje analizy celu i zadań publicznych realizowanych przez IGB. Celnie dostrzega, że państwo coraz częściej wykorzystuje przy wykonywaniu zadań publicznych formy organizacyjne charakterystyczne dla reżimu prawa prywatnego. Niewątpliwie ułatwia to, przynajmniej w pewnym zakresie, realizację podstawowych zadań do których zostały powołane. Podmioty te zawierają umowy z organem założycielskim w trybie przepisów normujących zamówienia publiczne, z pewnymi wyjątkami (np. zamówienia *in – house*, o ile spełnione zostaną określone warunki). Doktorantka słusznie zwraca uwagę na możliwość realizacji zadań publicznych przez IGB we

współpracy z podmiotami prywatnymi. Tym samym IGB może być stroną umowy o partnerstwie publiczno – prywatnym ale tylko w ramach zakresu swojej działalności podstawowej wynikającej ze jej statutu. Realizacja zadania publicznego w tej formie przez IGB ma pewne korzyści, tj. zmniejsza koszty wykonywania zadania oraz skutkuje podziałem ryzyka finansowego pomiędzy podmiotem publicznym (IGB), a partnerem prywatnym.

Ważnym problemem podniesionym w rozprawie doktorskiej jest brak w ustawie o finansach publicznych wskazania nawet przykładowych zadań, które mają być realizowane przez IGB. Autorka uznaje to za „przeoczenie ustawodawcy”. W tym zakresie dostrzega konieczność interwencji ustawodawcy. Mając to na uwadze rodzi się następujące pytanie: jakie konkretnie zadania realizowane przez IGB powinny znaleźć się w ustawie o finansach publicznych i dlaczego?

Szósty rozdział rozprawy poświęcony jest zasadom gospodarki finansowej IGB. Ta kategoria podmiotów sektora finansów publicznych, podobnie jak inne jednostki organizacyjno – prawne, zobowiązane są do przestrzegania zasad gospodarowania środkami publicznymi wynikającymi przede wszystkim z ustawy o finansach publicznych. Chodzi tutaj m. in. o takie zasady jak: jawność i przejrzystość gospodarowania środkami publicznymi, zasady sprawozdawczości. IGB nie są przedsiębiorcami, jak ma to miejsce w przypadku spółek prawa handlowego niemniej jednak podlegają, o czym była mowa powyżej, wpisowi do rejestru przedsiębiorców. Jednostki te należy uznać, w mojej ocenie, za inne podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Przy czym można im przypisać status przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego. Okoliczność ta przekłada się również na zasady ich opodatkowania. IGB na gruncie prawa podatkowego powinni być traktowane na równi z innymi podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą. W tym kontekście zgodzić się należy z doktorantką, że IGB prowadząc działalność gospodarczą zobowiązane są przestrzegać reguł prawa podatkowego (s. 170). Działalność IGB podlega mechanizmom rynkowym, z tym że, jako jednostka sektora finansów publicznych oceniana jest pod kątem legalności realizowanych zadań publicznych. Ponadto mają do niej zastosowanie przepisy traktujące o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Mając na uwadze aspekty podatkowe prowadzonej przez IGB działalności chciałbym poznać stanowisko doktorantki w zakresie opodatkowania nieruchomości i obiektów budowlanych będących w jej posiadaniu, tj. czy wszystkie grunty, budynki i budowle będące we władaniu IGB należy traktować jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych? W związku z

powyższym jak Pani ocenia skutki wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. (I SK 39/19, OTK-A 2021/14, Dz.U.2021/401) w kontekście opodatkowania nieruchomości i obiektów budowlanych będących w posiadaniu IGB? W orzeczeniu tym Trybunał uznał, że „Art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170) rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”. Czy działalność IGB może być traktowana dwojako, tj. jako działalność gospodarcza i niegospodarcza. Jeżeli tak to w jakich sytuacjach? Chciałbym aby powyższe odpowiedzi udzielone zostały w odniesieniu do działalności prowadzonej przez Centralny Ośrodek Sportu.

Przedostatni, VII rozdział rozprawy, dotyczy charakterystyki aktualnie funkcjonujących IGB. Ta część ukazuje duże zaangażowanie Pani mgr Izabeli Niedzińskiej w podjęty temat badawczy. Wedle jej badań w 2021 r. w Polsce działało jedenaście IGB. Doktorantka przeanalizowała statut każdej z tych jednostek sektora finansów publicznych oraz wyciągnęła celne wnioski. Ta część rozprawy (podobnie pozostałe) dowodzi o umiejętności prowadzenia badań naukowych przez opiniowaną.

W ostatnim rozdziale dysertacji naukowej doktorantka zwróciła uwagę na procesy transformacyjne IGB. Słusznie dostrzega, że podmioty te jako jednostki tworzone w celu prowadzenia działalności gospodarczej we własnym imieniu mają przymiot samodzielnego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Z tych też powodów IGB uczestniczące w obrocie gospodarczym posiadają zdolność restrukturyzacyjną i upadłościową. Nie każda jednak IGB posiada zdolność upadłościową. Nie mają jej IGB, do których utworzenia zobowiązano organ założycielski (ministra) na mocy odrębnej ustawy. Dobrym przykładem, który wskazuje doktorantka, jest Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego. Popieram stanowisko opiniowanej zgodnie z którym ogłoszenie upadłości IGB nie skutkuje utratą zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych. W konsekwencji nie traci on również statusu podatnika.

Podkreślić należy, że w polskim systemie prawnym przyjęto założenia tzw. teorii organów – zasadą jest, że osoba prawna występuje za pośrednictwem swoich organów. Na poparcie tego stanowiska odwołać się należy do art. 38 Kodeksu cywilnego zgodnie z którym osoba prawna działa przez swoje organy w sposób przewidziany w ustawie i w opartym na

niej statucie. W tym kontekście rodzi się pytanie o obowiązki instrumentalne wykonywane przez IGB w okresie upadłości jako podatnika poszczególnych podatków (np. obowiązek złożenia deklaracji podatkowej na podatek od nieruchomości), tj. na kim w takiej sytuacji spoczywa obowiązek jej złożenia?

Recenzowaną rozprawę wzbogaca również analiza wyników kontroli realizowanej przez Najwyższą Izbę Kontroli w IGB. W tym zakresie celnie zauważa, że najistotniejsze nieprawidłowości dotyczą ponoszenia przez IGB niecelowych wydatków zaciągania kredytów z przekroczeniem upoważnienia organów założycielskich oraz podejmowania istotnych decyzji gospodarczych bez uprzedniego przeprowadzenia analiz ekonomicznych. Doprowadziło to w efekcie do utraty zdolności samofinansowania i terminowego regulowania zobowiązań przez IGB, czego konsekwencją była konieczność wsparcia IGB pożyczkami udzielonymi przez bank na zasadach kredytu komercyjnego.

Analiza statusu prawnego IGB pozwoliła sformułować opiniowanej postulatory *de lege lata* i *de lege ferenda* z którymi się w pełni zgadzam. Bez wątpienia, z punktu widzenia skutecznego zabezpieczenia nadzoru nad IGB, istotne jest zawarcie z organem założycielskim porozumienia normującego zasady dwustronnej współpracy, które określałoby zasady, tryb i formy zlecania usług na rzecz organu założycielskiego ich rozliczania oraz zasady ustalania wynagrodzenia przysługującego IGB z tego tytułu. Jak celnie podnosi doktorantka organy pełniące funkcje organów założycielskich mają decydujący wpływ na kształtowanie cen usług świadczonych na ich rzecz przez IGB, określając w statutach bądź aktach erekcyjnych sposób rozliczania sprzedaży tych usług po kosztach własnych bądź z minimalnym zyskiem. Prowadzi to w efekcie do ograniczenia zdolności świadczonych usług na rynku przez IGB i możliwości wypracowania zysku co stanowi zaprzeczenie zasady samodzielności finansowej IGB. Idąc dalej świadczenie przez IGB usług na rzecz podmiotów trzecich umożliwia jej generowanie zysku dzięki prowadzeniu działalności dodatkowej obejmującej prowadzenie działalności gospodarczej innej niż realizacja zadań publicznych. Mając to na uwadze utożsamiam się ze stanowiskiem opiniowanej zgodnie z którym wprowadzanie regulacji zewnętrznych dotyczących obowiązku wyłącznie świadczenia usług przez IGB na rzecz organów założycielskich jest niewłaściwa. Powierzenie IGB prowadzenia działalności dodatkowej (komercyjnej) zmniejszy wydatki budżetu państwa na finansowanie zadań publicznych, a w konsekwencji ograniczy, przynajmniej w pewnej części, dotowanie z budżetu państwa.

Mając powyższe na uwadze aprobuje stanowisko doktorantki, że celowe jest tworzenie i funkcjonowanie tylko takich IGB, które posiadają zdolność do samofinansowania. Wynika to z samej ustawy o finansach publicznych w myśl której IGB pokrywa koszty swojej działalności oraz zobowiązania z uzyskiwanych przychodów. Oznacza to potrzebę pozyskiwania przez IGB przychodów od jednostek spoza sektora finansów publicznych.

Reasumując powyższe stwierdzam jednoznacznie, że prowadzone w opiniowanej dysertacji naukowej analizy obrazują dużą wiedzę doktorantki w zakresie podjętej tematyki i umiejętność samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Autorka poprawnie formułuje swoje poglądy i je uzasadnia. Treść pracy jest adekwatna do postawionej na wstępie tezy głównej i co najważniejsze – praca jest na temat. Nie ma w niej żadnych, zbędnych rozważań. Świadczy to też o dużej dyscyplinie autorki.

Rolą recenzenta jest nie tylko dostrzeżenie zalet rozprawy doktorskiej – są one niekwestionowane – ale również wytknięcie wad po to aby w przyszłej pracy naukowej nie powielać błędów, a tylko na nich się uczyć. Recenzowana dysertacja naukowa należy jednak do kategorii prac, w których trudno doszukać się istotnych błędów merytorycznych i metodologicznych, z wyjątkiem wskazanych na wstępie. W tym zakresie praca została napisana na dobrym poziomie. Czytałem ją z przyjemnością. Wnioski przedstawione w recenzowanej rozprawie powinny być dostrzeżone przez ustawodawcę na etapie stanowienia przepisów prawa finansowego. Są one spójne, logiczne i przyczyniłyby się do wzmocnienia pozycji prawnej IGB.

Mając powyższe na uwadze jednoznacznie stwierdzam, że Pani magister Izabeli Niedzińskiej udało się osiągnąć zamierzony cel rozprawy. Recenzowana praca doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Koncepcja opracowania, przyjęty sposób argumentowania i ocen, zasługują na pozytywną ocenę. Tym samym praca odpowiada wszystkim wymaganiom określonym w art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Tekst jednolity: Dz. U. z 2022 poz. 574). Jest to staranna analiza statusu prawnego IGB. Rozprawa wykazuje ogólną, wysoką wiedzę teoretyczną kandydatki w dyscyplinach prawnych oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Biorąc powyższe pod uwagę w pełni zasadne jest dopuszczenie Pani magister Izabeli Niedzińskiej do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne.

Olsztyn, 28.11.2022 r.

dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM