

Tomasz Nowak¹

Znaczenie pojęć podatków i innych danin publicznych na gruncie Konstytucji z 1997 r.

Streszczenie

W niniejszym opracowaniu dokonano analizy uwarunkowań, które wymagają uwzględnienia przy ustaleniu znaczenia użytych w Konstytucji pojęć podatków i innych danin publicznych. W pierwszej kolejności określono, jakie normy prawne zostały wyznaczone przy wykorzystaniu tych terminów. Następnie wskazano, że – z jednej strony – podatki i daniny publiczne są pojęciami, którymi posługuje się prawo finansowe, z drugiej zaś – jako pojęcia konstytucyjne mają znaczenia autonomiczne. Następnie rozważono, na ile w przypadku podatków i innych danin publicznych można mówić o pojęciach o ustalonym znaczeniu i na ile były nimi w okresie prac nad obecnie obowiązującą ustawą zasadniczą. Zweryfikowano, które z cech definiujących podatki i daniny publiczne zostały wyrażone w Konstytucji poprzez kontekst, w jakim zostały użyte w tym akcie prawnym.

135

Słowa kluczowe: Konstytucja RP, konstytucjonalizacja, podatki, inne daniny publiczne

Abstract

This paper provides an analysis of the conditions that need to be taken into account when decoding the meaning of the terms taxes and other public tributes which are used in the Constitution. It first discusses what legal standards have been set using these terms. Next, it is pointed out that, on the one hand, taxes and public tributes are terms used in financial law and, on the other hand, they have autonomous meanings, as they are also constitutional terms. The next section considers whether taxes and other public tributes are terms with an established meaning and whether they had an established meaning during the work on the current Constitution. The final part of the report reviews which of the characteristics that define taxes and public tributes are expressed in the Constitution through the context in which they are used in this act.

¹ Tomasz Nowak – doktor habilitowany, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, <http://orcid.org/0000-0001-8372-2348>.

Keywords: The Constitution of the Republic of Poland, constitutionalisation, taxes, other public tributes

1. Wprowadzenie

Pojęciami podatków oraz innych danin publicznych posłużono się w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.², który określa materię podatkową wymagającą uregulowania w akcie prawnym rangi ustawy. Pojęciem podatków posłużono się również w art. 84 Konstytucji, eksponując je spośród ogółu ciężarów i świadczeń publicznych. Poprzez te pojęcia została zatem wyznaczona treść norm prawnych wynikających z wymienionych przepisów ustawy zasadniczej. Ustalenie znaczenia pojęć podatku oraz innej daniny publicznej jest niezbędne przede wszystkim do oznaczenia świadczeń, których nałożenie odpowiadać powinno wymaganiom przewidzianym w art. 217 Konstytucji.

Ani w piśmiennictwie, ani w orzecznictwie konstytucyjnym zazwyczaj nie analizuje się konstytucyjnego znaczenia pojęć podatków oraz innych danin publicznych i za wystarczające uznaje się przywołanie ustaleń doktryny co do sposobu rozumienia tych terminów³. Pojęcia te są najczęściej uznawane za tzw. pojęcia zastane⁴, choć niekiedy takie stanowisko jest formułowane wyłącznie w odniesieniu do podatków⁵. O ile już wskazuje się na zdefiniowanie tych pojęć w Konstytucji, to jednocześnie zastrzega się, że nie jest ono pełne⁶. Kwalifikacja świadczenia – zwłaszcza jako innej niż podatek daniny publicznej – bywa wciąż sporna w praktyce⁷.

² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

³ A. Mariański, W. Nykiel, *Objaśnienia do art. 217*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, Warszawa 2016, s. 1497.

⁴ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 129.

⁵ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 35.

⁶ T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatku i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, [w:] W. Niemiec (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 115 i 120.

⁷ Przykładowo w wyroku Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 6 maja 2003 r., sygn. P 21/01, OTK ZU 5A/2003, poz. 37 nie zostały uznane za daniny publiczne koszty sądowe w sprawach cywilnych, natomiast w piśmiennictwie podniesiono istotne zastrzeżenia wobec tego stanowiska – por. A. Bień-Kacała, *Pojęcie danin publicznych w świetle Konstytucji RP z 1997 r. Próba definicji ekstensywnej*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora*

2. Normy konstytucyjne wyznaczone przez pojęcia podatków i innych danin publicznych

Z art. 217 Konstytucji wynika nakaz dochowania formy ustawy w zakresie regulacji prawnej, której przedmiotem jest nałożenie podatku, innej daniny publicznej, a także nakaz określenia w tej ustawie podmiotu podatku, przedmiotu opodatkowania oraz stawki podatkowej. Z przepisu tego wynika również nakaz ustanowienia w drodze ustawy – w odniesieniu zarówno do podatków, jak i do innych danin publicznych – ulg i umorzeń, które są przyznawane. Nakazy te są skierowane do organów władzy publicznej, ich realizacja następuje zaś przez stanowienie norm o charakterze generalnym i abstrakcyjnym⁸.

Bezpośrednie stosowanie art. 217 Konstytucji w indywidualnej sprawie oznacza z kolei, że wymiar podatku jest dokonywany tylko w przypadku, gdy ustawa spełniająca wymagania ustanowione w tym przepisie znajduje zastosowanie w stanie faktycznym ustalonym w tej sprawie⁹. Pojęcia podatku oraz innej daniny publicznej wyznaczają zatem nie tylko normę prawną określającą wymagania co do sposobu nakładania tych świadczeń, ale również stanowią punkt odniesienia dla regulacji, której przedmiotem jest pobór podatku. Chodzi przede wszystkim o regulację, która w obecnie obowiązującym stanie prawnym jest zawarta w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁰ i która powinna – w indywidualnej sprawie – zapewnić dokonanie wymiaru tylko w przypadku i w wysokości wynikających z ustawy spełniającej wymagania wyrażone w art. 217 Konstytucji.

Natomiast w zakresie, w jakim art. 217 Konstytucji dotyczy ulg i umorzeń, w przepisie tym zostały określone kierunki rozwiązań, jakie mają zostać przyjęte w regulacji ustawowej tych instytucji prawnych¹¹.

Tadeusza Jasudowicza, Toruń 2004, s. 58–59. Z kolei w wyroku TK z dnia 15 lipca 2013 r., sygn. K 7/12, OTK ZU 6A/2013, poz. 76 wywiedziono różnice w znaczeniu pojęcia podatków oraz pojęcia danin publicznych i odmówiono uznania za podatek świadczenia z tytułu składki na ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez płatnika składki, przy czym do wyroku tego zgłoszono dwa zdania odrębne, podnoszące istotne zastrzeżenia wobec kluczowych punktów argumentacji przedstawionej przez skład orzekający w tamtej sprawie.

⁸ Por. T. Nowak, *Konstytucja i ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019, s. 151–152.

⁹ *Ibidem*, s. 155.

¹⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.

¹¹ T. Nowak, *Konstytucja...*, s. 252–253.

Jakkolwiek zaś różnice pomiędzy znaczeniem nadanym przez Konstytucję a znaczeniem nadanym temu samemu pojęciu w akcie prawnym rangi ustawy nie świadczą *a priori* o niekonstytucyjności ustawy¹², to jednak w zakresie, w jakim regulacje zawarte w Ordynacji podatkowej są implikowane przepisami Konstytucji, odejście od znaczenia konstytucyjnego musiałoby – jak się wydaje – mieć silne uzasadnienie oraz zostać wyraźnie zaznaczone w ustawie.

3. Ustalenie znaczenia pojęć podatków i innych danin publicznych w Konstytucji jako problem badawczy

Sposób zdefiniowania w Konstytucji pojęć podatków i innych danin publicznych jest zagadnieniem odnoszącym się do relacji, w jakich wzajemnie pozostają prawo finansowe oraz prawo konstytucyjne. Przepisy rozdziału X Konstytucji z 1997 r. można zaliczyć jednocześnie do obu tych gałęzi prawa. Prawo konstytucyjne posłużyło się pojęciami znanymi zarówno doktrynie, jak i przepisom prawa finansowego. Rozważenia zatem wymaga, czy pojęcia te zostały przejęte w znaczeniu ukształtowanym w prawie finansowym, czy też Konstytucja je modyfikuje lub zmienia. Ze względu natomiast na hierarchię źródeł prawa powszechnie obowiązującego Rzeczypospolitej Polskiej rozważenia wymaga, w jakim stopniu wynikające z ustaw stanowiących źródła prawa finansowego znaczenia pojęć podatku i daniny publicznej – w przypadku podatku chodzi o art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹³, a w przypadku daniny publicznej o art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁴ – pokrywają się ze znaczeniami konstytucyjnymi.

Uwzględnienia przy tym wymaga – podnoszona jednolicie i w piśmiennictwie, i w orzecznictwie konstytucyjnym – autonomiczność pojęć konstytucyjnych. Zgodnie z tą koncepcją pojęcia użyte w Konstytucji mają określoną w niej treść¹⁵. Autonomiczne rozumienie terminów użytych w ustawie zasadniczej jest silnie skorelowane z postulatem

¹² T. Stawecki, *Koncepcja autonomicznej wykładni pojęć konstytucyjnych: od praktyki do teorii*, [w:] T. Stawecki, J. Winczorek (red.), *Wykładnia konstytucji. Inspiracje, teorie, argumenty*, Warszawa 2014, s. 255.

¹³ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.

¹⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 305 ze zm.

¹⁵ J. Trzcíński, M. Wiącek, *Objaśnienia do art. 79*, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2016, s. 907–908.

wykładni prokonstytucyjnej oraz zapewnieniem nadrzędności norm konstytucyjnych nad pozostałymi źródłami prawa powszechnie obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej¹⁶.

Respektowanie autonomicznej treści pojęć użytych w Konstytucji może z kolei napotkać przeszkodę wynikającą z tego, że przepisy Konstytucji są formułowane w sposób ogólny, „semantycznie otwarty”¹⁷. Nie występują w niej definicje legalne¹⁸. W przypadku pojęć, których znaczenie zostało już ustalone w „zwykłej” (np. ustawowej) regulacji danej gałęzi prawa lub w doktrynie tej gałęzi, może to – i to w sposób naturalny – skłaniać do „przenoszenia” tego znaczenia na poziom konstytucyjny¹⁹. Tego rodzaju dylemat dotyczy również pojęć podatków oraz danin publicznych.

4. Podatki, daniny publiczne jako pojęcia zastane

Pojęcie podatków można uznać za ustalone – i było takim już w okresie stanowienia obecnie obowiązującej ustawy zasadniczej²⁰. Również Trybunał Konstytucyjny jednolicie już wówczas przyjmował, że podatek to „świadczenie: przymusowe; bezzwrotne; nieodpłatne; pieniężne; o charakterze ogólnym; pobierane przez związek publiczno-prawny”²¹.

Natomiast pojęcie daniny publicznej trudno uznać za zastane; nie było nim w szczególności w okresie prac Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego.

¹⁶ M. Safjan, *Wprowadzenie*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016, s. 97.

¹⁷ *Ibidem*, s. 73.

¹⁸ J. Mikołajewicz, *Zasady orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Poznań 2008, s. 110–111.

¹⁹ Pokusy tej nie uniknął nawet Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 6 maja 2003 r., sygn. P 21/01 (wyrok dotyczył opłat z tytułu kosztów sądowych w sprawach cywilnych). Interpretując art. 217 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny uznał, że podatek należy rozumieć zgodnie z definicją zawartą w art. 6 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), a daninę publiczną zgodnie z definicją zawartą w art. 3 ust. 2 pkt 1 ówczesnie obowiązującej ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148).

²⁰ A. Krzywoń, *Podatki...*, s. 35.

²¹ Wyrok TK z dnia 29 maja 1996 r., sygn. K 22/95, OTK ZU 3/1996, poz. 21. Por. również wyrok TK z dnia 26 września 1989 r., sygn. K 3/89, OTK ZU 1989, poz. 5, w którym znalazło się niemal tożsame wyjaśnienie.

Posłużenie się przez ustrojodawcę w brzmieniu art. 217 Konstytucji (według numeracji końcowej przepisów tego aktu prawnego) pojęciem innych danin publicznych nie nastąpiło przypadkowo, choć jednocześnie nie wydaje się, iż było wystarczająco uświadomione. W końcowej fazie prac Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego zastąpiono pierwotnie projektowany zwrot „innych świadczeń osobistych i rzeczowych” zwrotem, który znalazł się w ostatecznym brzmieniu przepisu. Nastąpiło to z uzasadnieniem, iż daniny publiczne to „pojęcie teoretyczne, obejmujące podatki, opłaty, inne świadczenia pośrednie, jak np. cła”. Wyjaśniono dalej, że „chodzi zarówno o świadczenia osobiste, jak i rzeczowe”²². Zawarcie w pojęciu danin publicznych również świadczeń osobistych oraz rzeczowych prowadziłoby natomiast do zrównania zakresów znaczeniowych pojęcia danin publicznych, o których mowa w art. 217 Konstytucji, oraz pojęcia ciężarów i świadczeń publicznych, które zostały wymienione w art. 84 Konstytucji. Konkluzję taką należy uznać za nieuprawnioną w świetle zakazu wykładni synonimicznej²³.

140

Konstytucjonalizacja danin publicznych nastąpiła w momencie, w którym wypowiedzi doktryny prawa finansowego w tym zakresie trudno uznać za ostatecznie ukształtowane. Również sposób posłużenia się tym pojęciem w prawie pozytywnym nie dawał podstaw, aby mogło ono zostać uznane za zastane.

W piśmiennictwie z lat siedemdziesiątych i osiemdziesiątych XX w. pojęcie danin publicznych nie jest w ogóle analizowane. Tym bardziej nie sformułowano definicji danin publicznych. Co najwyżej – ale również rzadko – posługiwano się tym pojęciem dla wskazania, iż określona kategoria świadczenia zalicza się do danin publicznych. Karol Ostrowski uznał daniny publiczne za „kategorię nadrzędną” obejmującą podatki i opłaty²⁴. Lesław Adam i Marek Mazurkiewicz ograniczyli się do stwierdzenia, że formalne wyodrębnienie podatku i opłaty „nastąpiło dopiero w XIX w.”²⁵, a także wskazali na podział

²² „Biuletyn Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego” 1997, nr 45, s. 66.

²³ Wykładnia Konstytucji podlega tym samym regułom co wykładnia aktów niższej rangi (por. T. Stawecki, *Koncepcja...*, s. 245–246). Również zatem przy wykładni przepisów Konstytucji punktem wyjścia jest wykładnia językowa, co oznacza adekwatność zastosowania w tym przypadku reguły nienadawania tych samych znaczeń różnym zwrotom.

²⁴ K. Ostrowski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1970, s. 172.

²⁵ L. Adam, M. Mazurkiewicz, *Opłaty*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom III. Instytucje budżetowe*, Warszawa 1985, s. 466.

danin publicznych na odpłatne i nieodpłatne²⁶. Świadczenia takie jak opłaty, dopłaty, cła i składki na ubezpieczenia społeczne, a więc te, które obecnie są opatrywane nazwą danin publicznych, zostały przez M. Weralskiego oznaczane jako „świadczenia zbliżone do podatku”²⁷ czy jako „pozapodatkowe formy bezzwrotnych dochodów budżetowych”²⁸, jak również jako „inne formy dochodów” (w znaczeniu dochodów budżetowych)²⁹, „inne obciążenia systemowe”³⁰.

Dopiero w literaturze z początku lat dziewięćdziesiątych XX w. pojęcie danin publicznych jest analizowane nieco wnikliwiej. Cezary Kosikowski i Eugeniusz Ruśkowski określili daniny publiczne jako podstawowe źródło dochodów publicznych. Zaliczyli do nich podatki i opłaty³¹, a także wskazali, że stanowią one „wspólną grupę świadczeń budżetowych”³². Z kolei B. Brzeziński definiował daniny publiczne jako wszelkie formy przejmowania wartości materialnych lub usług przez państwo od mieszkańców jego terytorium oraz różnego rodzaju organizacji, działających bądź mających siedzibę na tym terytorium³³. Wśród danin publicznych wyróżniał m.in. daniny pieniężne, wymieniając wśród nich „podatki, opłaty, dopłaty itp.”³⁴. Wskazywał jednocześnie na daniny publiczne „o charakterze niepieniężnym”³⁵; daninami publicznymi w tym ujęciu były nie tylko świadczenia pieniężne.

Kategoria danin publicznych – o ile w ogóle się nią posługiwano – była wyróżniana ze względu na cechę przymusowości³⁶. Cezary Kosikowski i Eugeniusz Ruśkowski dodali cechę bezzwrotności³⁷. Bogumił Brzeziński uwypuklił oznaczenie daniny przymiotem „publiczny” i łączył go ze sprawowaniem funkcji władczych przez beneficjenta daniny³⁸. W wypowiedziach doktryny, które miały miejsce przed wejściem w życie Konstytucji, najsilniej eksponowano zatem przymusowość

²⁶ *Ibidem*, s. 466–467.

²⁷ M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984, s. 231. Zaznaczyć należy, że w tej publikacji do podatków zostały zaliczone m.in. cła.

²⁸ *Ibidem*, s. 294.

²⁹ L. Kurowski, M. Weralski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1973, s. 280.

³⁰ N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1992, s. 222.

³¹ C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Białystok 1994, s. 128 i 233.

³² *Ibidem*, s. 233.

³³ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Warszawa 1996, s. 7.

³⁴ *Ibidem*, s. 7–8.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ K. Ostrowski, *Prawo...*, s. 172; L. Adam, M. Mazurkiewicz, *Opłaty...*, s. 466 i 471.

³⁷ C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse...*, s. 128 i 233.

³⁸ B. Brzeziński, *Prawo...*, s. 7.

i jednostronność ustalania danin publicznych, jednak obejmowano nimi nie tylko świadczenia o charakterze pieniężnym.

Co interesujące, w piśmiennictwie z tamtego okresu występuje pojęcie podatku „w naturze”. Marian Wersalski – oczywiście w innych realiach ustrojowych – definiował podatki jako świadczenia „w zasadzie pieniężne”, podając przykłady podatków „w naturze” z historii Związku Radzieckiego oraz Chin³⁹. O tzw. podatkach w naturze wspomniał również K. Ostrowski, wskazując na ich stosowanie „w dawniejszych formacjach społecznych”⁴⁰. Również N. Gajl – choć wyjaśniła, iż podatkiem jest świadczenie pieniężne⁴¹ – nawiązała do podziału na podatki osobiste i rzeczowe⁴². Obecnie charakter pieniężny świadczenia traktowany jest jednoznacznie jako cecha definiująca podatek.

Pojęcie danin publicznych nie było znane poprzednim konstytucjom, natomiast wielokrotnie użyto go w ustawodawstwie zwykłym. W art. 134 i art. 135 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa⁴³, tj. w przepisach, które określały pierwszeństwo zaspokojenia, posłużono się – znanym z art. 217 Konstytucji – zwrotem „podatków i innych danin publicznych”. Z art. 6 w zw. z art. 2 ust. 1 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych⁴⁴ wynika, że za daniny – bez ich oznaczenia jako „publiczne” – uznawano m.in. opłatę skarbową, komunalne opłaty administracyjne i specjalne dopłaty. W art. 45 ust. 3 tego dekretu wskazano na „daniny publiczne, do których ma zastosowanie niniejszy dekret”; wywieść zatem można, że opłata skarbową, komunalne opłaty administracyjne i specjalne dopłaty zostały uznane za daniny publiczne, ale nie były jedynymi świadczeniami tego rodzaju. Z kolei art. 36 ust. 1 dekretu z dnia 28 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych⁴⁵ przewidywał jego zastosowanie do „wszelkich danin publicznych, nie wyłączając opłat skarbowych i należności celnych, oraz do opłat za karty rejestracyjne, opłat administracyjnych i kosztów postępowania przed organami finansowymi”⁴⁶, z czego można wnosić, że do danin publicznych zaliczono również opłatę skarbową

³⁹ M. Wersalski, *Finanse...*, s. 232.

⁴⁰ K. Ostrowski, *Prawo...*, s. 144.

⁴¹ N. Gajl, *Finanse...*, s. 219.

⁴² *Ibidem*, s. 225.

⁴³ Tekst jedn. Dz.U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134 ze zm.

⁴⁴ Dz.U. Nr 27, poz. 173 ze zm.

⁴⁵ Dz.U. Nr 49, poz. 452 ze zm.

⁴⁶ Art. 47 ustawy z dnia 14 lipca 1961 r. – Prawo celne (Dz.U. Nr 33, poz. 166) usunął z brzmienia cytowanego przepisu należności celne.

oraz cła, ale wyłączono z nich opłaty wymienione w końcowej części tego przepisu.

W orzecznictwie konstytucyjnym z okresu poprzedzającego uchwalenie obecnie obowiązującej ustawy zasadniczej odnaleźć można tylko nieliczne przypadki powołania się na pojęcie danin publicznych. W wyroku z dnia 29 maja 1996 r., sygn. K 22/95, wskazano, iż podatek charakteryzuje się kilkoma cechami, które odróżniają go od danin publicznych. Jednocześnie wymieniono wszystkie cechy podatku, natomiast nie wyjaśniono, których z nich nie można przypisać ogółowi danin publicznych. W wyroku z dnia 2 marca 1993 r., sygn. K 9/92, Trybunał Konstytucyjny wskazał cła jako przykłady danin publicznych i wymienił standardy stanowienia prawa w zakresie danin publicznych, odnosząc je do stanowienia regulacji prawnych, których przedmiotem jest określenie cła. Również w uchwale z dnia 6 września 1995 r., sygn. W 20/94, w sprawie dotyczącej przepisów o podatku od nieruchomości posłużono się pojęciem daniny publicznej w celu sformułowania wymagań stawianych regulacji, która odnosi się do świadczeń tego rodzaju.

Z kolei w wyroku z dnia 1 marca 1994 r., sygn. U 7/93, za „specyficzną daninę publiczną o wyraźnych cechach represyjnych” uznano opłatę manipulacyjną dodatkową, którą regulował § 20 rozporządzenia Ministra Współpracy Gospodarczej z Zagranicą z dnia 22 sierpnia 1990 r. w sprawie dozoru i kontroli celnej oraz poboru opłat⁴⁷, wydany na podstawie upoważnienia zawartego w art. 70 ust. 5 pkt 2 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne⁴⁸. Obowiązek poniesienia tej opłaty powstawał w konsekwencji nieterminowego wykonania obowiązku celnego. Wykraczało to – zdaniem Trybunału – poza zakres delegacji ustawowej; delegacja ustawowa nie przewidywała, aby w konstrukcji opłaty manipulacyjnej dodatkowej mogły zostać zawarte elementy pozwalające na uznanie jej za karę administracyjną. Wydaje się, że zdaniem Trybunału cechy represyjne nie wykluczały – w stanie prawnym obowiązującym przed wejściem w życie Konstytucji z 1997 r. – świadczenia z kręgu danin publicznych.

Pojęcia danin publicznych nie można zatem uznać za ugruntowane ani w języku prawnym, ani w orzecznictwie konstytucyjnym. O ile w przypadku pojęcia podatków wystarczające wydaje się zweryfikowanie, czy Konstytucja – biorąc pod uwagę kontekst użycia w niej tego pojęcia – utrwaliła znaczenie przyjmowane dotychczas, o tyle

⁴⁷ Dz.U. Nr 61, poz. 357 ze zm.

⁴⁸ Dz.U. Nr 75, poz. 445 ze zm.

w przypadku pojęcia danin publicznych kontekst konstytucyjny determinuje znaczenie tego pojęcia.

5. Kontekst konstytucyjny użycia pojęć podatków i innych danin publicznych a ich znaczenie

Użycie obu pojęć w jednym przepisie oraz ustanowienie w nim tych samych wymagań i dla podatków, i dla innych danin publicznych uprawnia wywodzenie cech wspólnych ogółu danin publicznych z art. 217 Konstytucji.

Podatkami oraz innymi daninami publicznymi w rozumieniu art. 217 Konstytucji są jedynie świadczenia o charakterze pieniężnym.

Artykuł 217 Konstytucji został usytuowany w rozdziale X, zatytułowanym „Finanse publiczne”, a więc pośród przepisów, które regulują gospodarkę finansową państwa. Unormowania zawarte w tym rozdziale odnoszą się zatem do tego aspektu działalności publicznej, którego przejawem są przepływy pieniężne. Podatki i inne daniny publiczne stanowią źródło dochodów publicznych, a więc mają charakter pieniężny.

Wymagania wyrażone w art. 217 Konstytucji są nieadekwatne dla świadczeń innych niż pieniężne. Ustawa podatkowa, której przedmiotem jest nałożenie podatków lub innych danin publicznych, ma zawierać m.in. stawkę podatkową. Stawka podatkowa jest elementem konstrukcji podatku, który bezpośrednio prowadzi do ustalenia wielkości obciążenia podatkowego. Zastrzegając, iż w drodze ustawy ma zostać określona również stawka podatkowa, przesądzono o tym, że świadczenia z tytułu podatków lub innych danin publicznych mają być wyrażane w kwocie pieniężnej. Wymaganiom ustanowionym przez art. 217 Konstytucji można zadośćuczynić tylko w przypadku obciążeń o charakterze pieniężnym. Nałożenie świadczeń osobistych oraz rzeczowych – ze swej istoty – nie podlega reżimowi przewidzianemu przez art. 217 Konstytucji.

Zarówno podatki, jak i inne daniny publiczne są nakładane⁴⁹. Łączy je zatem cecha jednostronności ich ustalania.

Nałożenie podatków oraz innych danin publicznych następuje w drodze ustawy. W obu przypadkach chodzi zatem o świadczenie o charakterze ogólnym, a więc nakładane na kategorie podmiotów

⁴⁹ Por. T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie...*, s. 115.

w związku z abstrakcyjnie określonymi stanami faktycznymi lub prawnymi.

W art. 217 Konstytucji podatki – jako jedyne daniny publiczne – zostały wymienione *expressis verbis*. Daniny publiczne niebędące podatkami zostały oznaczone jako daniny publiczne „inne”. Podatki niewątpliwie zostały zatem wyróżnione jako podstawowa z danin publicznych. Z podatków powinny więc pochodzić w pierwszej kolejności oraz w najistotniejszym zakresie środki finansowe na cele publiczne (art. 216 ust. 1 Konstytucji). Inne daniny publiczne mają dopełniać system wyposażania państwa w środki publiczne. Skoro zaś art. 217 Konstytucji eksponuje podatki, a te stanowią pojęcie o znaczeniu ustalonym i w piśmiennictwie, i w orzecznictwie konstytucyjnym, to podatki należy uznać za „wzorzec” dla innych danin publicznych⁵⁰.

Daniny publiczne są – przynajmniej na poziomie konstytucyjnym – pojęciem obejmującym swoim zakresem szerszy katalog świadczeń niż pojęcie podatków. Nie wszystkie zatem cechy istotne podatków dotyczą również pozostałych danin publicznych. Jednocześnie jednak niektóre cechy podatku implikują cechy niezbywalne danin publicznych. W kontekście normy wynikającej z art. 217 Konstytucji za kluczowy należy uznać sposób kształtowania przesłanek obowiązku ponoszenia świadczenia pieniężnego oraz parametrów wysokości tego świadczenia. Innymi daninami publicznymi są więc te świadczenia pieniężne, których nałożenie – jak w przypadku podatków – narzuca konieczność zadośćuczynienia wymaganiom wynikającym z tego przepisu. Do kategorii tej należy zaliczyć wszelkiego rodzaju świadczenia pieniężne, których wprowadzenie oraz pobór następuje przy wykorzystaniu instrumentów władzy publicznej. W tym kontekście za niemającą znaczenia należy uznać choćby kwestię beneficjenta wpływów z tytułu innych danin publicznych.

145

6. Podsumowanie

Nie ma podstaw, aby inne daniny publiczne, o których mowa w art. 217 Konstytucji, uznać za tzw. pojęcie zastane – nie było ono bowiem ustalone ani w języku prawnym, ani w języku prawniczym w momencie stania się obecnie obowiązującej ustawy zasadniczej, a i obecnie nie można

⁵⁰ *Ibidem*.

mówić o jednolitym sposobie rozumienia tego pojęcia. Za tzw. pojęcie zastane można natomiast uznać pojęcie podatków.

Poprzez użycie zwrotu „innych danin publicznych” ustrojodawca rozszerzył wynikające z art. 217 Konstytucji wymagania odnoszące się do regulacji, której przedmiotem jest nakładanie podatków na daniny publiczne niebędące podatkami.

Wymagania te dotyczą zatem wszelkich świadczeń, których charakter „zbliża” je do podatków. Spośród cech danin publicznych, które w kontekście konstytucyjnym „wiążą” je z pewnością z podatkami, jest jednostronność ich ustalania, wykorzystywanie instrumentów władzy publicznej przy ich stanowieniu oraz pobieraniu.

Z brzmienia art. 217 Konstytucji nie wynika, aby daninami publicznymi były jedynie te świadczenia, których beneficjentem jest państwo lub jednostka samorządu terytorialnego. Wynikające z tego przepisu wymagania odnoszą się zatem do ogółu świadczeń, które mają pieniężny charakter, są nakładane jednostronnie w drodze norm o charakterze ogólnym i abstrakcyjnym.

Bibliografia

- Adam L., Mazurkiewicz M., *Oplaty*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawnو-finansowych PRL. Tom III. Instytucje budżetowe*, Warszawa 1985.
- Bień-Kacała A., *Pojęcie danin publicznych w świetle Konstytucji RP z 1997 r. Próba definicji ekstensywnej*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Tadeusza Jasudowicza*, Toruń 2004.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Warszawa 1996.
- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie podatku i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, [w:] W. Niemiec (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Gajl N., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1992.
- Kosikowski C., Ruśkowski E., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Białystok 1994.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
- Kurowski L., Weralski M., *Prawo finansowe*, Warszawa 1973.
- Mariański A., Nykiel W., *Objaśnienia do art. 217*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, Warszawa 2016.

- Mikołajewicz J., *Zasady orzecznicze Trybunału Konstytucyjnego. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Poznań 2008.
- Nowak T., *Konstytucja i ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe*, Warszawa 1970.
- Safjan M., *Wprowadzenie*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016.
- Stawecki T., *Koncepcja autonomicznej wykładni pojęć konstytucyjnych: od praktyki do teorii*, [w:] T. Stawecki, J. Winczorek (red.), *Wykładnia konstytucji. Inspiracje, teorie, argumenty*, Warszawa 2014.
- Trzciński J., Wiącek M., *Objaśnienia do art. 79*, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2016.
- Weralski M., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984.