

Teresa Dębowska-Romanowska¹

O wynikającym z art. 217 w związku z art. 8 ust. 2 obowiązku bezpośredniego stosowania Konstytucji RP

1. Powszechność, uniwersalność i wielopostaciowość obowiązku bezpośredniego stosowania Konstytucji RP

Artykuł 8 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.² podkreśla jej rolę jako najwyższego prawa Rzeczypospolitej Polskiej, jej normatywny charakter, a także obowiązek jej bezpośredniego stosowania wszędzie tam, gdzie możliwości takiego bezpośredniego stosowania nie są przez samą Konstytucję wprost wyłączone³.

Każdy zatem zwrot językowy użyty w Konstytucji objęty jest domniemaniem, iż sam lub wraz z innymi zwrotami użytymi w Konstytucji nadaje się do rekonstrukcji normy prawnej wyznaczającej powinnościowe zachowanie adresata.

W systemie źródeł prawa regulujących daną dziedzinę Konstytucja zajmuje nadrzędną pozycję z racji tego, że jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej. Jej unormowania mają charakter pierwotny i samoistny – co oczywiście nie oznacza, że wszelkie unormowania ustawowe mają mieć charakter pochodny czy wykonawczy w stosunku do niej. Oznacza jednak, że użyte w niej zwroty językowe, w tym określające instytucje, zasady ustrojowe czy prawa i wolności obywatelskie oraz ich

¹ Teresa Dębowska-Romanowska – profesor doktor habilitowana, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, <https://orcid.org/0000-0002-2682-6973>

² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

³ M. Safjan, *Wprowadzenie*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. I: *Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016, s. 89 i nast. oraz literatura i orzecznictwo tam podane.

obowiązki mają swoje autonomiczne znaczenie, które powinno być interpretowane w pierwszym rzędzie w kontekście samej Konstytucji – nie zaś poprzez przywołanie definicji ustawowych⁴.

Odwołanie się do tzw. pojęć zastanych, czyli pojęć, których znaczenie utrwalone jest wieloletnią (często wielowiekową) tradycją instytucjonalną, regulacjami prawa pozytywnego, poglądami orzecznictwa i doktryny – mimo że są one pomnikami i wyznacznikami kultury prawnej – w świetle art. 8 ust. 1 Konstytucji powinno mieć charakter wyjątkowy. Założono bowiem, że nie tylko w zakresie regulacji ustroju władz i organów (prawo organiczne), ale i życia społecznego Konstytucja jest aktem pełnym i niejako „samowystarczalnym”, jeśli chodzi o możliwość rekonstrukcji norm prawnych nadających się do stosowania⁵.

Obowiązek bezpośredniego stosowania Konstytucji – jak już wielokrotnie pisałam – ma charakter uniwersalny i wielopostaciowy. Jest to obowiązek wszystkich władz i organów publicznych, ale i obowiązek społeczny, spoczywający na wszystkich, w tym przede wszystkim na przedstawicielach zawodów prawniczych⁶.

Wielopostaciowość realizacji obowiązku bezpośredniego stosowania Konstytucji wiąże się z jednej strony z samym tekstem normatywnym ustawy zasadniczej, w którym zawarto ogólne zapisy zasad ustrojowych, wartości spajających społeczeństwo we wspólnotę, praw i wolności oraz środków ich ochrony, obowiązków obywatelskich, instytucji. Każdy z nich z natury rzeczy musi charakteryzować się innym stopniem konkretności, precyzji i zupełności sformułowań – adekwatnie do materii, którą reguluje. Rzutuje to oczywiście na sam proces bezpośredniego stosowania – ze względu na to, że w niektórych sytuacjach mamy do czynienia z oczywistością zachowań zgodnych (niezgodnych) z Konstytucją, co przyspiesza zarówno instytucjonalną, jak i społeczną kontrolę działań władz publicznych. Niemniej jednak obowiązek bezpośredniego stosowania dotyczy całości materii konstytucyjnej, ponieważ art. 8 ust. 2 Konstytucji wprowadza

⁴ Por. *ibidem*; P. Tuleja, *Komentarz do art. 8 Konstytucji*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. I: *Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016, s. 319 i nast.; S. Wronkowska, *O niektórych osobowościach konstytucji i jej interpretacji*, [w:] M. Smolarek (red.), *Wykładnia Konstytucji. Aktualne problemy i tendencje*, Warszawa 2016.

⁵ R. Piotrowski, *Pojęcia zastane w Konstytucji RP. Dylematy teorii i praktyki*, [w:] T. Giero (red.), *Źródła prawa. Teoria i praktyka*, Warszawa 2016; por. także zdanie odrębne sędziego Trybunału Konstytucyjnego (TK) M. Zubika do wyroku TK z dnia 27 listopada 2013 r., sygn. K 31/12 OTK ZU 2013, seria A, nr 8, poz. 121.

⁶ Por. T. Dębowska-Romanowska, *Znaczenie art. 8 ust. 1 i 2 Konstytucji RP dla ustroju finansowego państwa – bezpośrednie stosowanie Konstytucji, autonomiczność definicji i pojęć zawartych w Konstytucji*, [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych, prawa podatkowego. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wiesławowi Miemiec*, Warszawa 2020, s. 145 i nast.

domniemanie, że cała jej treść normatywna nadaje się do bezpośredniego stosowania – z wyjątkiem konstytucyjnych wyłączeń.

Jest jednak jasne, że te postanowienia Konstytucji, które charakteryzują się większym stopniem konkretności i precyzji (jednoznaczności), łatwiej poddają się bezpośredniemu stosowaniu – choć nie można się nigdy zgodzić ze zdaniem, że owa precyzja i konkretność to warunek konieczny, by w ogóle można było do bezpośredniego stosowania dopuścić⁷.

Do sytuacji, w których mamy do czynienia z normami wywiedzionymi z Konstytucji, charakteryzującymi się konkretnością i precyzją, należą definicje instytucji i restrykcje.

Trzeba przy tym zauważyć, że realizacja tego obowiązku przybiera inną postać, gdy mamy do czynienia z wyrażonymi wprost restrykcjami konstytucyjnymi tworzącymi bezwzględne nakazy i zakazy skierowane do władz i organów⁸ czy z konstytucyjnymi definicjami instytucji zawartymi wprost w specjalnie poświęconej tej materii jednostce legislacyjnej (*vide* definicja ustawy podatkowej w cz. II art. 217), inną, gdy definicja musi być wyprowadzona z całego kontekstu konstytucyjnego, a wreszcie jeszcze inną, gdy budowanie definicji musi być wsparte pojęciami „zastanymi” albo nawet zastąpione tymi ostatnimi.

Z punktu widzenia samego brzmienia art. 8 to rozróżnienie nie jest istotne ze względu na to, że wprowadza on domniemanie, iż całość postanowień Konstytucji nadaje się do bezpośredniego stosowania – chyba że ona sama stanowi inaczej (wyłącza bezpośredniość). Obowiązek bezpośredniego stosowania nie znika i nie może się rozpląnąć w nieokreśloności, by być instytucją na pokaz.

Jest oczywiste, że ten radykalizm art. 8 ust. 1 musiał być w praktyce skonfrontowany z realiami. Trudno oczekiwać, że materia Konstytucji poświęcona zostanie zdefiniowaniu wprost, przykładowo: „własności i innym prawom majątkowym (art. 64), ciężarom i świadczeniom publicznym” (art. 84), „przedmiotom opodatkowania” itd.

Rzecz jednak w tym, że art. 8 niewątpliwie nie zwalnia tworzących i stosujących prawo z obowiązku budowania definicji tych instytucji na poziomie konstytucyjnym na podstawie kontekstu konstytucyjnego uzupełnionego jedynie wyjątkowo cechami wywodzonymi z tzw. pojęć zastanych. Jednak i samo posługiwanie się pojęciami zastanymi, poza tym oczywistym zastrzeżeniem, że nie mogą one być sprzeczne z Konstytucją, nie jest dowolne.

⁷ Tak stwierdził m.in. A. Kabat, *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji w orzecznictwie sądów administracyjnych – uwarunkowania ustrojowe i aspekt orzeczniczy*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 2, s. 11.

⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Kilka uwag o istocie i charakterze prawnym konstytucyjnych (ustrojowych) restrykcji finansowych*, [w:] P. Radziejewicz, J. Wawrzyniak (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Jerzego Ciemieniewskiego*, Warszawa 2014, s. 65 i nast.

Obowiązują w tym zakresie dodatkowe konstytucyjne wymagania i zastrzeżenia wywodzone z art. 8 i stanowiące jego dalszy ciąg.

Po pierwsze, na tworzących i stosujących prawo ciąży obowiązek udowodnienia niemożności wywiedzenia definicji użytych w Konstytucji terminów i zwrotów z kontekstu konstytucyjnego (w całości lub w części) i tylko w tym zakresie odwołanie się do tych pojęć.

Po drugie, na tworzących i stosujących prawo ciąży obowiązek nadania tak ustalonym – tzn. w całości na podstawie Konstytucji, w części na podstawie Konstytucji, a w części na podstawie pojęć zastanych i wreszcie ustalonym wyłącznie na podstawie pojęć zastanych – terminom i zwrotom znaczenia normatywnego, tj. kreującego bezpośrednio prawa i obowiązki adresatów, chyba że Konstytucja stanowi inaczej.

Po trzecie wreszcie, na tworzących i stosujących prawo ciąży obowiązek konstruowania tych definicji w taki sposób, by dawały one możliwość najbardziej uniwersalnego i powszechnego zastosowania ze względu na to, że tak ma być stosowana Konstytucja.

2. O zdefiniowaniu niektórych terminów i zwrotów użytych w art. 217 na podstawie kontekstu konstytucyjnego

Biorąc pod uwagę te wymagania i zastrzeżenia oraz odnosząc je do art. 217, należy podejmować próby zdefiniowania wszystkich terminów i zwrotów językowych w nim użytych. W opracowaniu skupię się na próbie ustalenia znaczenia zwrotu: „nakładanie podatków, innych danin publicznych [...] następuje w drodze ustawy” oraz terminów w nim użytych.

Termin „nakładanie” i zwrot „nakładanie podatków i innych danin publicznych” mogą być zdefiniowane w odniesieniu do słowa „nakładanie” wyłącznie na poziomie i w kontekście konstytucyjnym.

Odniesienia te to art. 84, jeśli chodzi o rozumienie „nakładania” jako samego procesu prawotwórczego kreującego w drodze ustaw o budowie określonej w art. 217 podatek lub inną daninę publiczną, a zarazem prowadzącego do obciążania podmiotów obowiązkiem publicznym świadczenia danin, w tym przede wszystkim podatków, oraz (ewentualnie) innymi ciężarami publicznymi mającymi zapewnić efektywne wywiązywanie się z tego obowiązku. W „nakładaniu” mieści się bowiem niewątpliwie zarówno „obciążanie ciężarem publicznym”, jak i jego „wprowadzanie” w znaczeniu czasowym i terytorialnym.

Oznacza to także przesunięcie kompetencji do „nakładania” na rzecz władzy ustawodawczej w szerszym nawet zakresie, niż ma to miejsce w przypadku nakładania innych obowiązków. Jako wyraz suwerenności państwa przynależy ono do parlamentu nie tylko w zakresie zwiększania ciężaru daninowego, ale także i jego zmniejszania, o czym mówią cz. II i III art. 217⁹.

Z kolei zwrot „podatki(ów), inne daniny (innych danin) publiczne(ych)” wymaga dłuższych ustaleń. Daniny te to takie ciężary i świadczenia publiczne, które mają finansowy, czyli wyrażony w pieniądzu charakter, na co wskazuje tytuł rozdziału X Konstytucji – Finanse publiczne (art. 217 cz. II i art. 168).

Tak więc wszystkie daniny, w tym przede wszystkim podatki, mieszczą się w szerszym pojęciu ciężarów i świadczeń publicznych, mających na celu utrzymanie państwa i wypełnianie przezeń jego funkcji publicznych. Daniny wyróżnia spośród ogółu ciężarów i świadczeń publicznych ich finansowy, wyrażony w pieniądzu charakter, w przeciwieństwie do publicznoprawnych obowiązków świadczeń rzeczowych i osobistych, takich jak świadczenie pracy, usług, porad prawnych, lekarskich.

Następną cechą wszelkich danin jest ich przymusowy, publiczno-prawny charakter oraz cel publiczny, jakim jest utrzymanie państwa. Wreszcie cechą danin jest to, że ich wysokość jest określona generalnie i abstrakcyjnie w ustawie zbudowanej w sposób zdefiniowany w art. 217 lub art. 168 w związku z art. 217. Mamy do czynienia ze zdeterminowaną w sposób szczególnie przewidywalną wysokością danin, wyrażoną i obliczalną na podstawie ustawy – zawsze w pieniądzu.

Wszystkie te cechy wynikają z samej Konstytucji i mają zasadnicze znaczenie dla jej bezpośredniego stosowania wszędzie tam, gdzie w grę wchodzi np. odróżnienie danin od innych świadczeń i ciężarów publicznych, kar pieniężnych, nieprzymusowych świadczeń finansowych na rzecz państwa lub samorządu terytorialnego itd. Przesądza to np. o dopuszczalności rozciągnięcia wprost lub w sposób odpowiedni przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁰ na wprowadzenie ustawowe i realizację (pobór) innych, niedaninowych świadczeń. W szczególności ma to znaczenie dla sądu, który ma stosować w sposób odpowiedni Ordynację podatkową do takich świadczeń.

⁹ Eadem, Kilka uwag o znaczeniu zwrotów „określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”, zawartych w art. 217 Konstytucji RP, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego, teoria i praktyka. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019, s. 96 i nast.

¹⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540.

Przejdźmy do finansowego, pieniężnego charakteru danin.

Ze względu na to, że prowadzenie gospodarki państwa w Polsce to zarazem prowadzenie gospodarki finansowej (art. 219 ust. 4) i tylko w tej gospodarce, a nie w wymiarze rzeczowym znajduje podstawę i odzwierciedlenie cała działalność publiczna – ciężary i świadczenia publiczne o charakterze finansowym mają znaczenie podstawowe, a wszystkie pozostałe, o których mowa w art. 84, znaczenie uboczne i uzupełniające. Do nakładania tych ubocznych i uzupełniających ciężarów ma zawsze zastosowanie wymaganie zachowania proporcjonalności, o którym mowa w art. 31 ust. 3¹¹.

Daniny są częścią dochodów państwa (art. 219 ust. 3) oraz samorządu terytorialnego (art. 167 ust. 3 i 168) o charakterze podstawowym, gdyż są stanowione jako konieczne i podstawowe źródła tych dochodów. Jednocześnie pobór tych dochodów składa się na prowadzenie gospodarki finansowej państwa i samorządu terytorialnego. Z kolei gospodarka państwa i samorządu terytorialnego jest prowadzona jako gospodarka finansowa, a nie rzeczowo-zadaniowa (art. 219 ust. 4 – zasada preponderancji planowania finansowego nad planowaniem rzeczowym)¹².

122

Następną cechą wszystkich danin jest ich publicznoprawny, przymusowy charakter. Daniny nie są jedynym przymusowym, publicznoprawnym źródłem dochodów państwa. Są nimi także m.in. niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, a przede wszystkim wszelkiego rodzaju kary pieniężne.

Cel fiskalny odróżnia daniny od kar, w tym wszelkich kar pieniężnych, grzywien i sankcji finansowych wymierzanych w trybie administracyjnym. Daniny nie są wymierzane w celu represyjno-prewencyjnym, a istota obowiązku daninowego nie jest związana z popełnieniem (niepopełnieniem) czynu zabronionego oraz stwierdzeniem winy prawomocnym wyrokiem sądu (art. 42 ust. 3).

Daniny to świadczenia, których wysokość określają ustawy zdefiniowane w art. 217, lub odpowiednio uchwały samorządu terytorialnego w zakresie, w jakim upoważnia je do tego ustawa (art. 217 cz. II i art. 168). W art. 217 cz. II zdefiniowana została budowa ustawy podatkowej w taki sposób, by w efekcie zastosowania takiej ustawy znana była i przewidywalna z góry jedna i jedyna kwota podatku.

Oczywiste jest, że wymagania odnoszące się do ustawy podatkowej dotyczą w odpowiednim zakresie także innych ustaw daninowych.

¹¹ Por. T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *Art. 84*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. I: *Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016, s. 1878 i nast.

¹² Por. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe, część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 193.

Świadczy zresztą o tym art. 168, który przenosi prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych na jednostki samorządu terytorialnego.

Daniny, w tym przede wszystkim podatki, to zatem publicznoprawne świadczenia pieniężne nakładane w wysokości określonej przez ustawy, o których mowa w art. 217, w celu utrzymania państwa i samorządu terytorialnego, i stanowiące ich podstawowe dochody.

Zaproponowana definicja danin, wynikająca wyłącznie z kontekstu konstytucyjnego, z pewnością pozostawia szerokie pole dla orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i sądów. Ma jednak zasadnicze znaczenie w kilku podstawowych kwestiach orzeczniczych, jeśli chodzi o bezpośrednie stosowanie Konstytucji. Czy to pole do interpretacji jest zbyt szerokie, to kwestia sporna.

Przed wszystkim praktyka orzecznicza pokazuje, że nieostre jest rozdzielenie danin i sankcji finansowych wymierzanych w trybie administracyjno-prawnym, do których współczesne państwa tak chętnie się uciekają. Moim zdaniem jest to raczej słabość orzecznictwa niż „wina” Konstytucji. Nie ma bowiem wątpliwości, że kryterium różniczenia celu fiskalnego od represyjno-prewencyjnego jest wystarczająco jasne.

Tak więc postępowanie wymierzające sankcje nie jest i nie może być w świetle Konstytucji identyczne z postępowaniem podatkowym lub innym daninowym. Musi zachować pewne cechy gwarancyjne postępowania karnego w rozumieniu art. 42 ust. 3, zwłaszcza gdy chodzi o zasady ogólne tego postępowania¹³.

Jeśli polski ustawodawca, nie będąc zresztą w tej praktyce odosobnionym, świadomie zaciera granice między daniną a sankcją, to rzeczą sądu administracyjnego jest miarkowanie represji odpowiednio do stopnia przyczynienia się sankcjonowanego wszędzie tam, gdzie jest to możliwe, czyli gdzie ustawa na to pozwala. Sąd wymierzający sankcje represyjne w świetle polskiej Konstytucji musi zachować pewne cechy sądu karnego, do którego dostęp gwarantuje art. 45 w zw. z art. 42 ust. 3. Na tym polega obowiązek bezpośredniego stosowania Konstytucji.

Cel fiskalny danin, wyrażający wolę przymusowego jednostronnego przysporzenia na rzecz podmiotu publicznoprawnego, wyraża się w nazwie i budowie daniny – określonych w art. 217 i jest z nią immanentnie związany.

¹³ Tak jak twierdzą także W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne, część ogólna*, Kraków 2013, s. 30, wyrazem podobnego stanowiska jest wprowadzenie do Kodeksu postępowania administracyjnego działu IV „Administracyjne kary pieniężne”.

Nie istnieje zatem w świetle polskiej Konstytucji samoistnie pojęcie „korzyści podatkowej [...] osiągniętej sprzecznie; w danych okolicznościach; z celem ustawy podatkowej”. Korzyść ta nie jest korzyścią „podatkową” bezpodstawnie wzbogaconego, a osiągniętą lub mogącą być osiągniętą w drodze niezapłacenia podatku. Nie jest to spór czysto terminologiczny pomiędzy art. 84, 217 i 42 ust. 3 Konstytucji a definicją unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a Ordynacji podatkowej.

Mamy tu do czynienia ze zdefiniowaniem (próbą zdefiniowania) czynu zabronionego polegającego na czynnościach prowadzących do niezapłacenia daniny, a więc raczej uchylania się od opodatkowania niż unikania opodatkowania.

Zdefiniowanie znamion ustawowych takiego czynu zabronionego powinno być oceniane z punktu widzenia konstytucyjnych wymagań prawnokarnych, nawiązując do prawa daninowego, z którego wynika zasada jednej i jedynej kwoty należnej do zapłaty.

Pomieszczenie tych znamion w szeroko pojętym systemie ogólnego prawa podatkowego, co jest historycznie usprawiedliwione tradycjami regulacji ogólnego prawa podatkowego (np. w okresie międzywojennym), nie znosi ani nie zmienia jego istoty karnej.

124 Inną kwestią sporną jest współistnienie konstytucyjnego kryterium fiskalnego jako celu danin z innymi celami o charakterze stymulacyjnym, interwencyjnym. Jest to pytanie o to, czy funkcje pozafiskalne daniny mogą przeważać nad jej funkcją fiskalną.

Odpowiedzi na nie nie udziela nam wprost Konstytucja, poza tym, iż odróżnia daniny od wyłączenia na cele publiczne, za słusznym odszkodowaniem w rozumieniu art. 21 ust. 2. Cel publiczny takiego wyłączenia jest inny niż cel fiskalny, przysługuje za nie słuszne odszkodowanie, jego nałożenie może zaś ingerować w sferę majątkową podmiotu jako instrument oddziaływania incydentalnego, jednak daniny to stałe, powtarzalne źródło utrzymania państwa, którego podstawą są ustawy określone w art. 217.

Przedmiotem badań z punktu widzenia bezpośredniego stosowania Konstytucji mogą być w tym zakresie dwie kwestie rozstrzygnięte przez Konstytucję tylko granicznie: nadmierne opodatkowanie (obciążenie globalne daninami) i całkowite zdominowanie celu fiskalnego daniny przez jej cel pozafiskalny.

Pytanie o nadmierne opodatkowanie, mające cechy wyłączenia w rozumieniu art. 21 ust. 2 – tyle że stałego i powtarzalnego oraz bez odszkodowania – na gruncie Konstytucji zostało pozostawione swobodzie politycznej i orzecznictwu Trybunału Konstytucyjnego; do pewnych jednak granic. Minimum życiowe oraz wywodzone także z godności osoby ludzkiej prawo wyboru drogi życiowej (wyboru zawodu, sposobu utrzy-

mywania siebie i rodziny) podlega pewnej ocennej kontroli TK. Rolą sądów administracyjnych jest jednak bezpośrednio stosowanie Konstytucji w ten sposób, by brać obowiązkowo pod uwagę przesłankę nadmiernego opodatkowania w danej indywidualnej i konkretnej sytuacji podatnika wnoszącego o ulgę lub umorzenie – nie zaś traktować go jako korektę całego prawa daninowego.

Z kolei łączenie funkcji fiskalnej z funkcjami interwencyjnymi, stymulacją pozytywną lub negatywną o różnym natężeniu występuje od wieków. Jednak cel interwencyjny – zwłaszcza gdy chodzi o zachętę do niedziałania, ograniczania aktywności, ograniczania konsumpcji pewnych dóbr itd. – budzić może wątpliwości, jeśli przeważa nad celem fiskalnym¹⁴.

Jednak w tej kwestii pozostawiona została ustawodawcy swoboda polityczna, której ograniczanie poprzez posługiwanie się pojęciami zastanymi dla zdefiniowania celu pozafiskalnego wydaje się niedopuszczalne, chyba że cel pozafiskalny ma znamiona czynu zabronionego w rozumieniu art. 42 ust. 1, jak np. ograniczenie wolności mediów, czyli pośrednie wprowadzenie cenzury, czy eliminacja dyskryminacyjna podmiotowo określonej grupy obywateli z udziału w obrocie majątkowym. Wtedy danina przekształca się moim zdaniem w bezprawną konfiskatę mienia w rozumieniu prawnokarnym (art. 42).

Tak więc choć cel fiskalny danin w rozumieniu konstytucyjnym wydaje się koniecznym kryterium odgraniczenia ich od konfiskaty mienia na cele publiczne, sankcji karnych, instrumentów finansowych realizacji celów pozafiskalnych, to ze względu na wysoki stopień ocenności sytuacji granicznych nie możemy mieć do czynienia w takich przypadkach z szybkością i oczywistością wdrażania bezpośredniego stosowania. Ponadto rola TK i sądów zbliża się niebezpiecznie do roli konkurencyjnej wobec pozytywnego ustawodawcy.

Przejdźmy teraz do próby zdefiniowania na podstawie kontekstu konstytucyjnego zwrotu „podatki, (a) inne daniny publiczne” – jeśli chodzi o rodzaj danin.

Tutaj Konstytucja milczy, poza wymienieniem w art. 168 „opłat lokalnych” obok „podatków lokalnych” jako rodzaju dochodów samorządu terytorialnego, wyróżniających się w systemie danin, określonym w art. 217 tym, iż ich wysokość w zakresie określonym w ustawie ustala samorząd. Przez to należy rozumieć, że w przypadku podatków i opłat nakładanych na poziomie ogólnopaństwowym ich wysokość określa wyłącznie

¹⁴ Por. np. opłata od środków spożywczych, wprowadzona ustawą z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz.U. Nr 1942 ze zm.).

ustawa, o której mowa w art. 217¹⁵. O innych niż podatki i opłaty rodzajach danin nie można na podstawie Konstytucji nic więcej powiedzieć niż to, że muszą służyć celowi fiskalnemu, być bezzwrotne, przeznaczone na cele publiczne, przymusowe i nałożone w drodze ustawy, z której wynika ich wysokość wyrażona w pieniądzu – w rozumieniu art. 217.

Również opłata jako rodzaj daniny, choć wymieniona, nie została zdefiniowana ponad to, co podano wyżej. Oczywiście jest, że dla zdefiniowania opłaty należałoby odwołać się do pojęć zastanych, które powszechnie wiążą cechy tej daniny z jej ekwiwalentnym charakterem. To jednak kłóci się z jednostronnością przysporzenia (w całości lub w części) wszelkich danin.

Inne daniny, takie jak składki, dopłaty, nie zostały wymienione. Tak więc terminem „danina” ustawodawca posługuje się nader swobodnie – można by powiedzieć niebezpiecznie swobodnie. Granica pomiędzy daninami a innymi środkami finansowymi na cele publiczne w rozumieniu art. 216 ust. 1 ulega zatarciu, tak samo zresztą jak między podatkami a opłatami i innymi daninami¹⁶.

126

Ustawodawca odwołuje się do nazwy „danina” wtedy, gdy chce wskazać na celowy, pozabudżetowy charakter wpływów z takiego tytułu, choć wpływy te dalej stanowią dochody państwa lub samorządu. Wynika to z fałszywego przeświadczenia, że tylko podatki muszą być daninami o przeznaczeniu ogólnym, tzn. stanowić dochód budżetu państwa, inne daniny mogą zaś mieć dowolne przeznaczenie pozabudżetowe jako dochody funduszy celowych, a nawet instytucji spoza sektora finansów publicznych¹⁷.

Wreszcie trzeba też powiedzieć o cechach ustawy daninowej, która w swej budowie musi nawiązywać do cech ustawy podatkowej z punktu widzenia przewidywalności wysokości kwoty należnej do zapłaty.

Rygory co do budowy ustawy podatkowej, wynikające z cz. II art. 217, mają tu oczywiście zastosowanie do podatków zarówno państwowych, jak i lokalnych, jeśli chodzi o budowę normy je nakładającej, a więc zawierającej podmiot, przedmiot i stawki podatkowe.

¹⁵ T. Nowak, *Konstytucja i ordynacja podatkowa jako instrument zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika, przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019, s. 132 i nast.

¹⁶ Na przykład danina solidarnościowa, wprowadzona art. 30b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. Nr 1426) jest w istocie konstrukcyjnie podatkiem w rozumieniu art. 217 cz. II Konstytucji. Tymczasem na podstawie art. 30c tejże ustawy do daniny tej stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej tylko odpowiednio, a nie wprost.

¹⁷ Przykładowo opłata od środków spożywczych (cyt. w przypisie 14) stanowi w 96,5% przychód NFZ, a w 3,5% dochód budżetu państwa, którego dysponentem jest Minister Finansów.

Zasada jednej i jedynej kwoty podatku nie doznaje wyjątków i dotyczy w równym stopniu podatków państwowych i lokalnych. Zasada ta musi być bezpośrednio stosowana przez wszystkie władze i organy na poziomie centralnym i lokalnym w trakcie wymiaru i poboru podatków. Nie ma domniemania zaistnienia ani obowiązku podatkowego, ani zobowiązania podatkowego, tak że w razie wątpliwości działa zasada *in dubio contra fiscum*.

Jednak wymienienie opłat obok podatków w systemie danin, jako dochodów publicznych, nie pozwala – moim zdaniem – na dostateczne konstytucyjne rozróżnienie (dywersyfikację) pozostałych ani też zdefiniowanie „innych danin publicznych” jako pojęcia zamkniętego, nadającego się do bezpośredniego stosowania przez sądy bez posługiwania się pojęciami zastanymi.

Do pilnych orzeczniczo zadań należy wypracowanie stanowiska, czy cecha „podatków” i „opłat”, jaką jest to, że ich wysokość określają zawsze akty normatywne (generalne i abstrakcyjne) o budowie zdeterminowanej przez art. 217, musi być ekstrapolowana na inne daniny, np. opłaty sądowe, dopłaty, składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, w taki sposób, aby nie było w ich konstrukcji miejsca na decydowanie przez organ wymierzający o wysokości świadczenia – poza tym, co wynika z zasad przyznawania ulg i umorzeń (cz. III art. 217).

Inaczej mówiąc, stopień przewidywalności wysokości poszczególnych rodzajów danin nie został przez Konstytucję do końca sprecyzowany, choć samo wymaganie przewidywalności, wyrażone poprzez zwrot „nakładanie podatków, innych danin publicznych [...] następuje w drodze ustawy”, jest w niej zawarte.

Ogólnie można stwierdzić, że wymagana przewidywalność wysokości danin innych niż podatki i opłaty, sprecyzowana na poziomie programowym, sprowadza się do konieczności określenia w tej ustawie zasad budowania wysokości obciążenia w taki sposób, by organ wymierzający daninę miał minimalne możliwości indywidualizacji wymiaru – po to, by przyszła wysokość daniny była z góry poznawalna.

Wzorzec, jakim jest ustawa podatkowa z jej konstytucyjnie ukształtowaną budową i wymaganiami kwalifikowanej określoności normy podatkowej, skutkujący zasadą jednej i jedynej kwoty podatku, a będący zarazem restrykcją konstytucyjną, może być odnoszony do innych ustaw daninowych, przede wszystkim tam, gdzie chodzi o budowanie systemu określania wysokości daniny.

Na inne ustawy daninowe przeniesiona powinna być, moim zdaniem, z ustawy podatkowej zasada *in dubio contra fiscum* – jako gwarancja konstytucyjna.

Bibliografia

- Dębowska-Romanowska T., *Kilka uwag o istocie i charakterze prawnym konstytucyjnych (ustrojowych) restrykcji finansowych*, [w:] P. Radziejwicz, J. Wawrzyniak (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Jerzego Ciemieniewskiego*, Warszawa 2014.
- Dębowska-Romanowska T., *Kilka uwag o znaczeniu zwrotów „określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następujące w drodze ustawy”, zawartych w art. 217 Konstytucji RP*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego, teoria i praktyka. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe, część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Dębowska-Romanowska T., *Znaczenie art. 8 ust. 1 i 2 Konstytucji RP dla ustroju finansowego państwa – bezpośrednie stosowanie Konstytucji, autonomiczność definicji i pojęć zawartych w Konstytucji*, [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych, prawa podatkowego. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wiesławowi Miemiec*, Warszawa 2020.
- Dębowska-Romanowska T., Nowak T., *Art. 84*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP, t. I: Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016.
- Kabat A., *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji w orzecznictwie sądów administracyjnych – uwarunkowania ustrojowe i aspekt orzeczniczy*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 2.
- Nowak T., *Konstytucja i ordynacja podatkowa jako instrument zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika, przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019.
- Piotrowski R., *Pojęcia zastane w Konstytucji RP. Dylematy teorii i praktyki*, [w:] T. Giaro (red.), *Źródła prawa. Teoria i praktyka*, Warszawa 2016.
- Safjan M., *Wprowadzenie*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP, t. I: Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016.
- Tuleja P., *Komentarz do art. 8 Konstytucji*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP, t. I: Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016.
- Wronkowska S., *O niektórych osobowościach konstytucji i jej interpretacji*, [w:] M. Smolarek (red.), *Wykłady Konstytucji. Aktualne problemy i tendencje*, Warszawa 2016.
- Wróbel W., Zoll A., *Polskie prawo karne, część ogólna*, Kraków 2013.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. Nr 1426).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540).

Ustawa z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz.U. Nr 1942 ze zm.).

Streszczenie

Opracowanie poświęcone jest obowiązкови bezpośredniego stosowania Konstytucji w odniesieniu do wyznaczenia granic stanowienia danin publicznych jako dochodów państwa i samorządu terytorialnego. Chodzi zwłaszcza o odróżnienie danin od kar pieniężnych, sprecyzowanie budowy ustawy daninowej jako gwarancji przewidywalności kwoty należnej do zapłaty, a także gwarancji zasady *in dubio contra fisco* w przypadku danin innych niż podatki. W tekście wskazano także na granice stanowienia danin, których cel pozafiskalny przeważa nad celem fiskalnym, a co za tym idzie – na granice pomiędzy daninami a wywłaszczeniem na cele publiczne w rozumieniu art. 21 ust. 2 Konstytucji. Wskazano również na obowiązek bezpośredniego stosowania Konstytucji przez wszystkie organy i sądy w przypadku rozciągnięcia Ordynacji podatkowej na pobór innych niż podatki danin publicznych. Analiza tych zagadnień oparta jest na podstawie, jaką jest wywodzona z art. 8 ust. 2 Konstytucji zasada autonomiczności terminów i zwrotów językowych używanych w Konstytucji. Konieczne było także wskazanie na miejsce tzw. pojęć zastanych w procesie bezpośredniego stosowania ustawy zasadniczej.

129

Słowa kluczowe: bezpośrednie stosowanie Konstytucji, konstytucyjne pojęcia zastane, autonomiczność, konstytucjonalizacja