

Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

**autor: Adam Krzywoń, Wydawnictwo Sejmowe,
Warszawa 2011, s. 319.**

Recenzowana książka należy do niezwykle cennych pozycji na rynku wydawniczym. Choć od jej wydania minęło już kilka lat, to nie straciła na aktualności. Codziennosc podatnika dodatkowo sprawia, że poruszane w niej problemy są stale aktualne. Świadczy o tym narastające orzecznictwo sądowe.

Książka składa się z ośmiu rozdziałów, w których Autor podjął właściwie wszystkie problemy daninowe pojawiające się w związku z unormowaniem konstytucyjnym. Rozważania opatrzone są zwięzłym wstępem i rzeczowym zakończeniem. Przyjęta konstrukcja pracy nie wzbudza raczej zastrzeżeń. Można było jednak rozważyć pomieszczenie wszystkich kwestii dotyczących ustawy jako źródła prawa, przepisu i normy w jednym rozdziale zamiast swoiście „szatkować” materię. Rozumiem jednak intencję Autora w tym względzie związaną z zupełnością rozważań dotyczących kwestii materialnych, nie zaś formalnych. Bibliografia zawiera imponującą ilość pozycji, choć i tak A. Krzywoń wskazał, że mamy do czynienia jedynie z wyborem literatury. Wydaje się jednak, że bibliografia powinna zostać potraktowana z większą starannością warsztatową, zwłaszcza jeśli chodzi o jej systematykę. Pewną rozterkę recenzenta wywołuje także brak wykazu przywołanych w pracy orzeczeń, zwłaszcza Trybunału Konstytucyjnego. Autor wskazuje ich tak wiele, i tak dużo czerpie z judykatów, że zasadne byłoby także uwzględnienie tego faktu w tytule opracowania.

W pierwszym rozdziale zostały omówione podstawowe kategorie istotne dla tematu pracy. Autor dokonał doboru elementów wymagających jego analizy kierując się tekstem Konstytucji RP. Omówione została więc istota obowiązków człowieka i obywatela, ciężary i świadczenia publiczne, daniny publiczne, a wśród nich podatki, opłaty i inne daniny publiczne. W tej części Autor opisał także zagadnienie ustawy, przepisu i normy podatkowej. Przyjęta systematyka odwołuje się do ujęcia konstytucyjnego kategorii danin publicznych. Wprawdzie A. Krzywoń omawia poszczególne rodzaje danin w tekście, niemniej jednak nie znajduje to odzwierciedlenia w strukturze swojej pracy. Przejęte w książce rozważanie pokazuje także to, co odnajdujemy w orzecznictwie trybunałowym.

Trybunał tymczasem najczęściej dokonuje ustalenia, że mamy do czynienia z daniną publiczną. Przeważnie będzie to danina szczególnego rodzaju, nie zaś podatek, jak w przypadku abonamentu radiowo-telewizyjnego (wyrok TK z 9 września 2004 r., K 2/03). Rozwiązanie to nie do końca jest słuszne. Kategoryzacja danin ustalona w doktrynie prawa podatkowego następuje poprzez wskazanie czy zrekonstruowanie swoistych cech tego typu świadczeń. Odgrywa to nie tylko znaczenie porządkujące, ale także ochronne względem jednostek. Podmiot obciążony daniną na podstawie użytej nazwy kategoryzującej może dzięki temu odczytać cechy konkretnej daniny. Z tego punktu widzenia nie jest obojętne wprowadzanie daniny pod nazwą opłaty cechującej się odpłatnością w miejsce rzeczywistego nieodpłatnego podatku. Już sama zakładana uczciwość ustawodawcy w państwie prawa wymaga takiego właśnie podejścia.

Drugi rozdział poświęcony został celom danin publicznych. Omówiono w nim funkcje oraz cele danin: fiskalny i pozafiskalne. W odniesieniu do funkcji podatków wskazano, że przejście z represyjnego modelu prawa podatkowego do modelu autonomicznego nastąpiło wraz z przemianą ustrojową w Polsce w roku 1989. Wydaje się jednak, że jest to jedynie przekonanie teoretyczne, gdyż reminiscencje represyjnego charakteru prawa podatkowego funkcjonują do dziś. Przykładem może być kwestia „głębokości” materii ustawowej w kontekście upoważnienia do wydania rozporządzenia. Nakładanie podatków w tej sferze funkcjonuje niewątpliwie w ramach kategorii materii represyjnej. Autor omówił cele danin publicznych bardzo szeroko i rzetelnie kładąc nacisk na ich fiskalną rolę. Należy jednak zastanowić się, czy ustawodawca, a raczej egzekutor prawa, może sterować tą sferą i świadczenie publiczne o sankcyjnym charakterze obarczać przede wszystkim funkcją fiskalną, jak to się dzieje w przypadku mandatów karnych nakładanych przez straż miejską czy gminną na podstawie zdjęć z fotoradarów.

W następnym rozdziale recenzowanej pracy analizie poddane zostały wybrane materialne zasady konstytucyjne w zakresie podatków i innych danin publicznych. Autor omówił przy tym kwestię względnej swobody ustawodawcy w odniesieniu do kształtowania materialnej treści norm podatkowych. Jak słusznie zauważa swoboda ta jest względna, a ustawodawca powinien kierować się materialnymi zasadami konstytucyjnymi w celu nałożenia daniny publicznej. Szczególną uwagę poświęcił Autor kategorii „sprawiedliwości podatkowej” i kwestii powszechności oraz równości opodatkowania. Argumentacja na rzecz wyróżnienia tej kategorii została poparta wywodami sądu konstytucyjnego. W moim przekonaniu nie do końca uzasadnione jest wyróżnianie odrębnego rodzaju sprawiedliwości w odniesieniu do danin publicznych. Równość w prawach i powinnościach jest kategorią wynikającą już z preambuły Konstytucji RP i posiada charakter ogólny. Wyróżniając taką szczegółową kategorię należałoby wskazać i uzasadnić kryteria takiego wyodrębnienia. Trudno jest je natomiast odnaleźć w recenzowanej pozycji. Wśród konstytucyjnych granic opodatkowania Autor wskazuje przede wszystkim dobro wspólne oraz własność i wolność działalności gospodarczej. Słusznie przyjmuje, że daniny publiczne stanowią immanentny element wolności

i własności jednostki, uzasadnia natomiast także potrzebę odnoszenia proporcjonalności do ustanawiania podatków i innych danin publicznych.

W czwartym rozdziale omówione zostały kwestie formalnej poprawności działalności ustawodawcy nakładającego daninę publiczną. Uosabiają ją zasady poprawnej legislacji. Wśród nich Adam Krzywoń omawia zasadę niedziałania prawa wstecz, ochronę praw słusznie nabytych, ochronę interesów w toku, odpowiedzialnością *vacatio legis* oraz określoność prawa podatkowego. Porusza także zagadnienie oficjalnych interpretacji. Wszystkie te kwestie zostały już szeroko skomentowane w doktrynie i znajdują bogate odzwierciedlenie, a wręcz źródło, w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Ta część książki zawiera rzetelną i skrupulatną rekonstrukcję tych poglądów i stanowisk. Skłania do refleksji o przyczynie stale narastającego orzecznictwa potwierdzającego istnienie reguł formalnych nakładania danin publicznych. Ustawodawca wyraźnie nie radzi sobie z nimi lub też, co bardziej prawdopodobne, intencjonalnie je ignoruje dla uzyskania doraźnych celów politycznych.

Następne zagadnienie będące przedmiotem zainteresowania badawczego A. Krzywonia dotyczy zasady wyłączności ustawy w sprawach podatków i innych danin publicznych. Rozważania Autora słusznie tutaj wychodzą od uwarunkowań systemu źródeł prawa i miejsca ustawy w tej konstytucyjnie ustalonej hierarchicznej strukturze. Jako relewantną kategorię uznana została także ustawowa możliwość ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności w kontekście nakładania danin publicznych. W tym też odniesieniu pojawia się szerokie omówienie zasady wyłączności ustawy. Decydującą kategorią okazuje się przy tym konstytucyjna zasada władztwa daninowego, co słusznie dostrzega A. Krzywoń. Założeniem przy nakładaniu danin publicznych jest posługiwanie się ustawą jako podstawową formą aktywności prawotwórczej. Autor szeroko omawia także potencjalne (rozporządzenie z mocą ustawy) i realne (prawo unijne) modyfikacje tej reguły słusznie przyjmując, że nie naruszają one konstytucyjnych standardów nakładania danin publicznych. Niezwykle detalicznie omówiona została kwestia nakładania podatków i innych danin publicznych oraz określania ciężarów i świadczeń publicznych. Autor wskazuje precyzyjnie i z powołaniem się na bogate orzecznictwo trybunałowe elementy normy podatkowej oraz daninowej, które muszą znaleźć się w ustawie, by regulacja mogła nosić znamiona konstytucyjnej. W ten sam sposób omówiona została kwestia dopuszczalnego zakresu regulacji podustawowej w sprawach daninowych. Adam Krzywoń kończy rozważania tego rozdziału omówieniem kwestii uprawnień daninowych samorządu terytorialnego łącznie z wątpliwą konstytucyjnie w obecnym kształcie instytucją samoopodatkowania się mieszkańców gminy na cele publiczne.

Następny rozdział poświęcony został głównie procedurze ustawodawczej. Adam Krzywoń porusza w nim specyficzne elementy tego procesu w fazie przedparlamentarnej oraz parlamentarnej. Odrębności w stosunku do trybu uchwalania innych ustaw zwykłych nie rejestruje przy tym wiele. Niemniej jednak takie występują. Podzielić należy zgłaszane przez Autora wątpliwości co do rozumienia konstytucyjnego terminu „ustaw podatkowych” w ramach trybu pilnego. Niestety nie przychylił się do tego zdania Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 15 lipca

2013 r. (K 7/12), czego jednak zaaprobować nie sposób. Nie jestem jednak już tak przekonana do postulatu (choć sama go również zgłaszałam), przypisania wyłącznie Radzie Ministrów inicjatywy ustawodawczej w sferze nakładania danin publicznych. Z jednej strony byłoby to usankcjonowanie praktyki w tym względzie, z drugiej jednak strony szerokie traktowanie prawa inicjatywy ustawodawczej stanowi pewną gwarancję ochrony przed nadmiernym fiskalizmem działań rządu.

Przedostatni rozdział poświęcony został w zasadzie regułom wykładni prawa podatkowego na poziomie konstytucyjnym oraz ustawowym. Autor wskazuje argumentację na rzecz przyjęcia pierwszeństwa językowej interpretacji przepisów podatkowych. Na poziomie ustawowym i regulacji podustawowych tego typu metoda powinna być niewątpliwie dominująca. Wątpliwości dotyczą posługiwania się nią przy wykładni norm konstytucyjnych. Posłużenie się interpretacją językową może prowadzić do obniżenia poziomu ochrony praw jednostki. Przykładem tego jest, moim zdaniem, wskazany już wyrok Trybunał Konstytucyjny z 15 lipca 2013 r. (K 7/12) w odniesieniu do konstytucyjności zastosowania trybu pilnego wprowadzania daniny publicznej (podwyższenie składki na ubezpieczenie rentowe). Tym samym zgodzić należy się z Adamem Krzywoniem w zakresie dopuszczalności stosowania wykładni systemowej i funkcjonalnej w pewnym jednak sztywnym zakresie. Słusznie także Autor zgłasza zastrzeżenia co do pochopnego wprowadzania rozmaitych klauzul obejścia prawa podatkowego, jego nadużycia oraz zapobiegania działaniom pozornym. Kosztem w tym przypadku może być zachwianie i w skrajnym przypadku zniesienie zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.

W ostatnim rozdziale Autor omawia zagadnienie kontroli konstytucyjności prawa podatkowego i jej skutki. Zawarł w nim wnioski o, jak sam stwierdza, charakterze pragmatycznym. Omawia przy tym skutki w skali makro i mikro wyroków TK, kwestię orzeczeń aplikacyjnych, przy czym posługuje się przykładami wyroków i opatruje je rzeczowym komentarzem. Jest to niezwykle skomplikowana sytuacja i trudna do jednoznacznego rozstrzygnięcia teoretycznego z uwagi na możliwość odroczenia wejścia w życie wyroku trybunałowego. Interesująco także zaprezentowana została kwestia kontroli konstytucyjności prawa podatkowego dokonywana przez sądy administracyjne i odmowy stosowania niezgodnego z konstytucją rozporządzenia. Autor porusza także zagadnienie wtórnej niekonstytucyjności przepisu ustawy oraz oczywistej niezgodności ustawy z konstytucją i zaleca podejmowanie stanowczych działań zwłaszcza w warunkach demokratycznego państwa prawa.

Recenzowana pozycja stanowi niewątpliwie kompleksowe opracowanie ważnego i rozległego merytorycznie problemu badawczego. Należy podkreślić wysoki poziom zawartych w niej rozważań. Autor poruszył praktycznie wszystkie istotne dla tytułowego problemu zagadnienia. Uczynił to w sposób bardzo rzetelny formalnie i spisał wysoce poprawnym językiem. Wszystko to sprawia, że książka Adama Krzywonia godna jest polecenia.