

WYROK
z dnia 9 października 2006 r.
Sygn. akt K 12/06*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marek Safjan – przewodniczący
Jerzy Ciemniewski
Teresa Dębowska-Romanowska
Adam Jamróz
Biruta Lewaszekiewicz-Petrykowska – sprawozdawca,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 9 października 2006 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

art. 19 ust. 9 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o kinematografii (Dz. U. Nr 132, poz. 1111), przyznającego Dyrektorowi Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej uprawnienia organu podatkowego w związku z obowiązkiem wpłaty na rzecz Instytutu 1,5% przychodu, z art. 2 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 19 ust. 9 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o kinematografii (Dz. U. Nr 132, poz. 1111) jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE:

I

1. Uzasadnienie wniosku o kontrolę konstytucyjną art. 19 ust. 9 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o kinematografii (Dz. U. Nr 132, poz. 1111; dalej: ustawa lub ustawa o kinematografii) Rzecznik Praw Obywatelskich rozpoczyna od informacji o szerokiej krytyce tego przepisu w środowiskach gospodarczych oraz twórczych, która dociera do jego wiadomości poprzez liczne, wpływające do jego urzędu skargi i prośby o wszczęcie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym. Zaskarżenie art. 19 ust. 9 ustawy ma charakter zakresowy; nie cała treść normatywna przepisu jest kwestionowana przez Rzecznika. Problem dotyczy Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej, powołanego do życia ustawą o kinematografii, który – zgodnie z ustawą – „realizuje zadania z zakresu polityki państwa w dziedzinie kinematografii”. Instytut, jako państwowa osoba prawna, wchodzi w skład „sektora finansów publicznych” w rozumieniu ustawy o finansach publicznych i – jak należy zakładać – podlega reżimowi tej ustawy. Przychodami Instytutu, stosownie do art. 18 ust. 1 i 2 ustawy, są – między innymi – dokonywane przez określone w ustawie podmioty wpłaty wysokości 1,5% ich przychodów. Właśnie mechanizm finansowania

* Sentencja została ogłoszona dnia 16 października 2006 r. w Dz. U. Nr 187, poz. 1389.

Instytutu przez wpłaty jest przedmiotem krytyki. Podmioty wskazane w ustawie, zobowiązane do wpłat, płacą ponadto podatki, stosownie do prowadzonej działalności gospodarczej. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, nazwanie wprowadzonej ustawą należności „wpłatą”, ma ukryć jej rzeczywisty charakter. W istocie chodzi bowiem o nową daninę w rozumieniu art. 217 Konstytucji, tj. publicznoprawne, przymusowe i bezzwrotne świadczenie na rzecz państwa. „Wpłata”, dofinansowując budżet Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej, jest podatkiem o celowym przeznaczeniu; jej cechy odpowiadają cechom podatku wymienianym w literaturze.

Ukryciu rzeczywistego charakteru wpłaty i złagodzeniu jej ekonomicznych skutków służy też – zdaniem Rzecznika – postanowienie, zgodnie z którym wpłata jest traktowana jako „koszty uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym w dacie ich poniesienia”. To postanowienie pozostaje jednak w sprzeczności z istotą pojęcia kosztów uzyskania przychodów, wynikającą z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Ostrze krytyki konstytucyjnej Rzecznik kieruje jednak tylko przeciwko art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii, zgodnie z którym do należności z tytułu wpłat „stosuje się odpowiednio przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, Nr 85, poz. 727 i Nr 86, poz. 732)”. Takie ograniczenie stosowania ordynacji podatkowej do należności będących w rzeczywistości podatkiem – w ocenie Rzecznika – jest oczywiście błędne. Do omawianej należności powinno się bowiem stosować przepisy ordynacji podatkowej w całości, w tym – przepisy regulujące określenie zobowiązania podatkowego, prowadzenia kontroli podatkowej, zapewnienia tajemnicy skarbowej, a także przepisy regulujące postępowanie w sprawach podatkowych. Odesłanie tylko do działu III ordynacji – w ocenie Rzecznika – stanowi błąd naruszający prawa podatników. Skoro wpłata na rzecz Instytutu jest podatkiem, to przy jej kształtowaniu ustawodawcą obowiązuje szczególna precyzja. Zwłaszcza unormowania zasad obliczania i pobierania podatku oraz prowadzenia kontroli powinny być jasne i przejrzyste. Wymaganie to uzasadnione jest tym bardziej, że wpłaty są niewątpliwie środkami publicznymi. Wskazanych warunków nie spełnia regulacja polegająca na odesłaniu do działu III ordynacji podatkowej. W konsekwencji bowiem do wpłat nie mają zastosowania ani przepisy dotyczące postępowania podatkowego (dział IV), ani czynności sprawdzających (dział V) ani kontroli podatkowej (dział VI), itd. Nieprawidłowa legislacja podważa zaufanie obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Dochodzi zatem do naruszenia art. 2 Konstytucji.

W dalszym ciągu uzasadnienia wniosku Rzecznik Praw Obywatelskich krytykuje te przepisy ustawy o kinematografii, które uczyniły z dyrektora Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej organ podatkowy. Wpłaty na rzecz Instytutu, chociaż stanowią podatek, nie wpływają do budżetu państwa, lecz bezpośrednio do budżetu Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej. W ten sposób Instytut ten stał się „organem podatkowym”, naliczającym i pobierającym podatek, a jednocześnie „konsumentem” podatku. Kwestionowany przepis, art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii, nadaje dyrektorowi Instytutu uprawnienia organu podatkowego, a ministrowi – uprawnienia organu odwoławczego. W ocenie Rzecznika, to rozwiązanie, będące oczywistym odstępstwem od ogólnie przyjętych zasad, jest wadliwe i sprzeczne z ordynacją podatkową. Rzecznik zwraca uwagę, że wraz z uprawnieniami organu podatkowego, określonego przez Rzecznika jako „ułamny”, dyrektor Instytutu uzyskał prawo żądania od osób fizycznych i prawnych informacji podatkowych o zobowiązanych podatnikach. Jest to ingerencja w ich swobodę działalności gospodarczej, a także naruszenie tajemnicy gospodarczej i skarbowej. Wadliwość przyjętego rozwiązania polega także na tym, że nie określono, jakie konkretne kompetencje organu podatkowego przysługują dyrektorowi Instytutu. W konsekwencji mogą powstawać sytuacje nakładania się na siebie uprawnień organów podatkowych z ordynacji podatkowej i dyrektora Instytutu.

Na marginesie zasadniczych zarzutów pod adresem kwestionowanego przepisu Rzecznik zwraca też uwagę, że przedmiot i cel dofinansowania Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej nie został określony precyzyjnie. Przepis stanowiący o zadaniach Instytutu posługuje się pojęciami niejasnymi, jak film „ambitny artystycznie”, „trudny”, „mający ograniczone walory komercyjne”.

W całym uzasadnieniu Rzecznik Praw Obywatelskich kilkakrotnie podkreśla, że nie kwestionuje ani idei powołania Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej, ani przewidzianego w ustawie mechanizmu gromadzenia środków tegoż Instytutu, w szczególności – obciążenia określonych w ustawie podmiotów 1,5% wpłatą na rzecz Instytutu. „Zakresem wniosku objęte zostały jedynie nieprecyzyjne i kolizyjne z innymi ustawami przepisy dotyczące nowego podatku i nowego organu podatkowego”. Nieśpójność unormowań dotyczących daniny publicznej stanowi – zdaniem Rzecznika – naruszenie zasad państwa prawa. Dla wsparcia tej tezy Rzecznik Praw Obywatelskich powołuje orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, w których Trybunał wyrażał pogląd, że stanowienie przepisów niejasnych, kolizyjnych i wieloznacznych jest naruszeniem Konstytucji. Chodzi zwłaszcza o przypadki, gdy rozbieżności wynikających z niejasnego sformułowania przepisu nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. Dodatkowo skutki tych rozbieżności muszą dotyczyć prawnie chronionych interesów adresatów norm prawnych i występować w pewnym nasileniu. Zdaniem Rzecznika, kwestionowana przez niego regulacja „jest w wysokim stopniu niejasna i niezgodna z zasadami postępowania podatkowego”. Jest także pozbawiona czytelnego celu.

W ostatnim fragmencie uzasadnienia Rzecznik podnosi, że ustawa o kinematografii została przedstawiona Sejmowi przez Radę Ministrów mimo istotnych zastrzeżeń Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów.

Wszystkie powołane argumenty uzasadniają, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, jego wniosek o stwierdzenie, że art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii, przyznający Dyrektorowi Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej uprawnienia organu podatkowego w związku z obowiązkiem wpłaty na rzecz Instytutu 1,5% przychodu, narusza zasady poprawnej legislacji, a tym samym podważa zaufanie podatników do państwa i stanowionego prawa, a więc jedną z zasad demokratycznego państwa prawnego wynikającą z art. 2 Konstytucji.

Dla pełnego obrazu stanowiska Rzecznika Praw Obywatelskich należy przedstawić dołączoną do jego wniosku korespondencję między Rzecznikiem a Dyrektorem Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej. Dyrektor, w liście do Rzecznika, wyraził zadowolenie z wystąpienia przez Rzecznika do Trybunału Konstytucyjnego, gdyż – jak pisze Dyrektor – „odesłanie do działu III ordynacji podatkowej istotnie jest niepełne w zakresie rozwiązań legislacyjnych”. „Poprawniejszą formą” byłoby, zdaniem Dyrektora, zobowiązanie istniejących organów podatkowych do pobierania daniny i przekazywania jej Instytutowi. Akceptując samo wystąpienie rzecznika do Trybunału Konstytucyjnego, Dyrektor Instytutu sygnalizuje „poważne wątpliwości” samego Instytutu, środowiska filmowego i współpracujących z nim prawników co do uzasadnienia wniosku Rzecznika. Uzasadnienie to, zdaniem tych osób, jest „niedopracowane pod względem prawnym”, wykracza poza zakres wniosku i zawiera stwierdzenia, które są dyskusyjne. W odpowiedzi na list Rzecznik wyjaśnił, że wniosek dotyczy wyłącznie stwierdzenia niezgodności art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii z art. 2 Konstytucji. Zaskarżenie nie obejmuje natomiast wcześniejszych ustępów art. 19 ustawy o kinematografii, w szczególności ustawowego obowiązku dokonywania wpłat na rzecz Instytutu.

2. W piśmie z 26 września 2006 r. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej wyraził stanowisko, zgodnie z którym art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

W uzasadnieniu Marszałek dowodzi, że wpłata na rzecz Instytutu nie jest podatkiem w rozumieniu obowiązującego prawa, choć można by ją tak zakwalifikować, kierując się wypowiedziami doktryny. Zarówno z przepisów ustawy o finansach publicznych, jak i ordynacji podatkowej wynika rozróżnienie podatków i innych świadczeń pieniężnych. Podatkiem, w rozumieniu art. 6 ordynacji, jest tylko świadczenie na rzecz Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Dodatkowo, przepis ten stanowi, że świadczenie podatkowe musi wynikać z ustawy podatkowej. Wpłata, której dotyczy wniosek, nie spełnia tych wymagań i dlatego nie jest podatkiem. Marszałek Sejmu przyznaje, że nazwa wybrana dla zobowiązania jest „niefortunna”.

Odrzucenie kwalifikacji wpłaty jako podatku pozwala odeprzeć w dalszym ciągu wywodów argumenty wnioskodawcy. Skoro nie mamy do czynienia z podatkiem, nie ma podstaw, by kwestionować właściwość organu usytuowanego poza resortem finansów (Dyrektora Instytutu) i niebędącego organem podatkowym w rozumieniu art. 13 ordynacji. Nie ma też konieczności stosowania do wpłaty całości postanowień ordynacji.

W ocenie Marszałka, wskazane argumenty uzasadniają tezę o zgodności kwestionowanego przepisu z zasadą przyzwolonej legislacji, wywodzoną z art. 2 Konstytucji.

3. Prokurator Generalny Rzeczypospolitej Polskiej w piśmie z 29 września 2006 r. wyraził stanowisko, że art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii jest niezgodny z art. 2 Konstytucji przez to, że narusza zasady poprawnej legislacji.

W uzasadnieniu swego stanowiska Prokurator Generalny w pierwszej kolejności wskazał na dużą swobodę przyznawaną władzy wykonawczej w zakresie kształtowania prawa daninowego; Trybunał Konstytucyjny nie może ingerować, gdy istnieją wątpliwości co do dokonanego przez ustawodawcę wyboru sposobu finansowania określonych zadań.

Przechodząc do argumentów przemawiających wprost za zajęтым stanowiskiem, Prokurator wskazał, że wpłaty, o których mowa w ustawie o kinematografii, są dochodami publicznymi w rozumieniu ustawy o finansach publicznych. Trudno je jednak zakwalifikować do konkretnej kategorii danin publicznych. Wpłata, jak podkreśla Prokurator, nie jest podatkiem, nie jest też opłatą, nie jest w ogóle należnością budżetową, zaś kategorii „niepodatkowych należności pozabudżetowych” ordynacja podatkowa nie zna. Zdaniem Prokuratora, sam fakt niemożności zakwalifikowania wpłaty do określonego rodzaju danin przewidzianych w ordynacji podatkowej wskazuje na niepoprawność legislacyjną. Wobec tego, że wpłata nie należy do żadnej z tych kategorii, w ocenie Prokuratora Generalnego powstaje pytanie, czy „ustawodawca mógł w zaskarżonym przepisie w ogóle powoływać przepisy Ordynacji podatkowej (...)”. Jeśli jednak przyjąć, tak jak czyni to wnioskodawca, że wpłaty na rzecz Instytutu tworzą jednak nienazwany, swoisty fundusz celowy, to wówczas – zdaniem Prokuratora – należałoby do nich stosować przepisy ordynacji podatkowej w całości. Pominięcie pozostałych, poza działem III, przepisów ordynacji sprawia, że Dyrektor Instytutu jest usytuowany na pozycji inkasenta, pozbawionego możliwości kontroli wpłaty, przykładowo – kontroli jej terminowości. Pozycja Dyrektora jest niedookreślona.

Prokurator Generalny wyraża pogląd, że racjonalnym rozwiązaniem byłoby powierzenie jednemu, wyspecjalizowanemu w sprawach podatkowych organowi, pobieranie wpłaty na rzecz Instytutu wraz z podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Podsumowując argumenty, Prokurator Generalny stwierdza, że wątpliwości co do rodzaju nowego świadczenia oraz niedookreślenie kompetencji nowego organu

podatkowego skłaniają do oceny kwestionowanego przepisu jako niezgodnego z zasadą poprawnej legislacji.

II

Na rozprawie 9 października 2006 r. uczestnicy postępowania podtrzymali swe stanowiska wyrażone wcześniej na piśmie.

Przedstawiciel Rzecznika Praw Obywatelskich podkreślił, że nie skarży nowej daniny, choć nie wie, jaka to danina, nie podważa jej celu, lecz kwestionuje złą legislację. W jego ocenie, Sejm – dla finansowania Instytutu – powinien zastosować konstrukcję tzw. podatku nadanego. Przedstawiciel Sejmu RP, podtrzymując stanowisko o zgodności zaskarżonego przepisu z Konstytucją, wyraził zdziwienie, że kwestionuje ją Prokurator Generalny, który – jako Minister Sprawiedliwości – uczestniczył w procesie legislacyjnym. Prokurator Generalny, wyrażając przekonanie o naruszeniu art. 2 Konstytucji, akcentował zwłaszcza niedookreślenie kompetencji Dyrektora Instytutu i wskazywał negatywne skutki tego braku.

Odpowiadając na pytania sędziów, przedstawiciel Rzecznika Praw Obywatelskich stwierdził, że nie występuje w interesie podmiotów zobowiązanych do wnoszenia wpłat, lecz dla ochrony właściwego poziomu legislacji i w interesie ogółu obywateli. Przedstawiciel Sejmu podkreślił, że podmioty zobowiązane do wpłaty korzystają z ochrony wynikającej z kodeksu postępowania administracyjnego. Dyrektor Instytutu ma obowiązki organu podatkowego i – w razie potrzeby, np. wykonania czynności sprawdzających czy kontrolnych – może korzystać w trybie pomocy prawnej z pomocy wyspecjalizowanych organów podatkowych.

W końcowych wystąpieniach uczestnicy postępowania powtórzyli wnioski wyrażone w swych wstępnych wystąpieniach.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot zaskarżenia.

W celu wspierania rozwoju kinematografii ustawą o kinematografii z 30 czerwca 2005 r. ustawodawca powołał do życia Polski Instytut Sztuki Filmowej, będący państwową osobą prawną (art. 7 ust. 1). Ustawa określa zadania Instytutu i formy ich realizacji (art. 8), nadzór nad jego działalnością (art. 10), jego strukturę wewnętrzną i kompetencje poszczególnych organów (art. 11-17) oraz reguluje przychody Instytutu i jego gospodarkę finansową (art. 17-21). Jednym ze źródeł przychodów wyliczonych w art. 18 ustawy są wpłaty, bliżej określone w kolejnym, liczącym 10 ustępów, przepisie. Zgodnie z art. 19, dokonują wpłat na rzecz Instytutu:

- podmioty prowadzące kina,
- podmioty prowadzące dystrybucję nośników z nagranyymi na nich filmami,
- nadawcy programów telewizyjnych,
- operatorzy platformy cyfrowej,
- operatorzy telewizji kablowej,
- podmioty kontrolowane przez wyżej wymienione,
- publiczny nadawca telewizyjny.

Wysokość wpłaty wynosi zawsze 1,5% od wskazanych w kolejnych ustępach przepisu przychodów danego podmiotu (np. przychodów z wyświetlania filmów,

sprzedży i wynajmu nośników itd.). Wpłaty są dokonywane w okresach kwartalnych, w ciągu 30 dni od zakończenia kwartału (art. 19 ust. 8). Zgodnie z kwestionowanym w niniejszej sprawie art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii: „Do należności z tytułu wpłat, o których mowa w ust. 1-5, 6 i 7, stosuje się odpowiednio przepisy działu III ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (...), z tym że uprawnienia organu podatkowego przysługują Dyrektorowi, a uprawnienia organu odwoławczego – ministrowi”. Ostatni ustęp art. 19 stanowi, że „Wpłaty, o których mowa w ust. 1-5, 6 i 7, stanowią koszty uzyskania przychodów, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, w dacie ich poniesienia”.

Chociaż, zgodnie z *petitum* wniosku, przedmiotem zaskarżenia jest wyłącznie art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii w zakresie, w jakim przyznaje Dyrektorowi Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej uprawnienia organu podatkowego, Rzecznik Praw Obywatelskich w uzasadnieniu zarzuca ustawodawcy przede wszystkim ukrywanie rzeczywistego charakteru wpłaty, która – zdaniem Rzecznika – jest podatkiem. Z językowego punktu widzenia Rzecznik kwestionuje samą nazwę daniny – „wpłata”; jego zdaniem, „legislacyjnie wadliwe” jest nazwanie w ten sposób zobowiązania, bo o takie tu chodzi. Przeważająca część uzasadnienia poświęcona jest wykazaniu, że – skoro mamy do czynienia z podatkiem – powinna się do niego stosować cała ordynacja podatkowa, a nie tylko jej dział III. Rzecznik zarzuca, że – głównie na skutek pominięcia całych działów ordynacji podatkowej – regulacja wpłaty będącej podatkiem jest nie dość precyzyjna i jasna. Tymczasem wymagania dotyczące poziomu legislacyjnego przepisów podatkowych są szczególnie wysokie. Rzecznik kwestionuje też treść art. 19 ust. 10 ustawy, w którym ustawodawca nakazał traktowanie wpłaty jako kosztu uzyskania przychodu, co pozostaje – zdaniem Rzecznika – w sprzeczności z istotą tego pojęcia, określoną w ustawie o podatku dochodowym. W uzasadnieniu znalazła się również krytyka art. 8 ustawy, który – w ocenie Rzecznika – w sposób niejasny formułuje kryteria wspierania przez Instytut określonych przedsięwzięć filmowych. Rzecznik sygnalizuje wreszcie kwestię niepoprawności procesu legislacyjnego; twierdzi, że projekt ustawy został wniesiony pod obrady Sejmu mimo dezaprobaty rady legislacyjnej. Jednakże nie zarzuca niekonstytucyjności tych przepisów.

Argumenty podnoszone przez Rzecznika w uzasadnieniu godzą więc w samą instytucję – Polski Instytut Sztuki Filmowej. Zresztą nie sposób nie zauważyć, że w razie uwzględnienia wniosku Rzecznika i uznania za niekonstytucyjny art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii (Rzecznik nie wnosi o odroczenie wejścia w życie wyroku), Instytut straciłby istotne źródło przychodów. Na tle tej całościowej krytyki ustawy dokonanej w uzasadnieniu, deklaracja Rzecznika, że nie kwestionuje on ani samej idei powołania Instytutu, ani częściowego finansowania go środkami wpłacanymi przez wskazane w ustawie podmioty, budzi pewne wątpliwości. Dla Trybunału Konstytucyjnego wiążący jest jednak fakt, że wniosek o kontrolę konstytucyjności obejmuje tylko fragment art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii, a mianowicie – powierzenie Dyrektorowi Instytutu funkcji organu podatkowego. Taki też zakres zaskarżenia Rzecznik wskazał w *petitum* wniosku i potwierdził w liście do Dyrektora Instytutu. Istnieje więc duża rozbieżność między argumentami zawartymi w uzasadnieniu a żądaniem wniosku; celność wielu argumentów budzi wątpliwości, gdyż nie wspierają one żądania, lecz są niejako ponad i poza nim. W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że mimo szerokiego zakresu zarzutów przedstawionych w uzasadnieniu wniosku, sprawa dotyczy tylko zbadania zgodności z Konstytucją faktu nadania Dyrektorowi Instytutu funkcji organu podatkowego.

2. Podstawy zarzutu niekonstytucyjności.

Argumenty świadczące o niezgodności regulacji z art. 2 Konstytucji powracają w uzasadnieniu wniosku kilkakrotnie, jednak związane są z zarzucanym ustawodawcy

ukrywaniem podatkowego charakteru wpłaty i nakazaniem stosowania do niej tylko działu III ordynacji podatkowej. Tak więc ograniczenie stosowania ordynacji zostało określone jako „oczywisty błąd naruszający prawa podatników wynikający z nieprawidłowej legislacji, co powoduje podważenie zaufania do państwa i stanowionego prawa, a więc narusza wzorzec art. 2 Konstytucji” (s. 3). Ta sama ocena powtarza się w odniesieniu do „braków w opisanym rozwiązaniu w sposób oczywisty naruszających zasady prawidłowej legislacji” (s. 5). Dalej znajdujemy stwierdzenie, że „niespójność unormowań dotycząca daniny publicznej stanowi naruszenie zasad państwa prawa”(s. 7). Poza tego rodzaju ogólnymi ocenami odnoszącymi się do niekompletności czy niespójności całości regulacji, trudno znaleźć w uzasadnieniu argumenty przemawiające za zasadnością wskazanego w *petitum* wniosku zarzutu niekonstytucyjności art. 19 ust. 9 w zakresie, w jakim przyznaje Dyrektorowi Instytutu uprawnienia organu podatkowego.

Kwestionowanego przez Rzecznika rozwiązania dotyczą ściśle tylko niektóre fragmenty uzasadnienia. Są one następujące: po pierwsze, wskazanie, że „został stworzony organ podatkowy bezpośrednio zainteresowany naliczaniem i ściąganiem, i konsumowaniem podatku”, co stanowi odstępstwo od dotychczasowych rozwiązań tzw. „podatków nadanych” (s. 4); po drugie, „Czynienie z Dyrektora Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej oraz z Ministra Kultury «organów podatkowych» jest nie tylko legislacyjnie wadliwe, ale także sprzeczne z Ordynacją podatkową” (s. 5). Wadliwość legislacyjna polega między innymi na tym, że z kwestionowanego przepisu nie wynika, jakie konkretnie czynności organów podatkowych należą do kompetencji Dyrektora Instytutu; po trzecie, mimo braku w ordynacji podatkowej definicji organu podatkowego, jasne jest dążenie ustawodawcy do stworzenia zamkniętego systemu tych organów. W świetle tego spostrzeżenia, wprowadzenie przez ustawę o kinematografii nowego quasi-organu podatkowego jest zbędne (s. 6, wcześniej o zbędności – s. 5).

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że argumenty krytyczne dotyczące nadania Dyrektorowi Instytutu funkcji organu podatkowego nie przekonują o naruszeniu art. 2 Konstytucji. Zarzutu tego nie uzasadnia ani fakt, że kwestionowane rozwiązanie odbiega od innych, dotychczas przyjmowanych, ani fakt, że powołanie nowego, „ułomnego” organu podatkowego – wobec istnienia całego wyspecjalizowanego aparatu administracji państwowej – było zbędne, ani wreszcie fakt, że przyjęte rozwiązanie pozostaje w sprzeczności z ordynacją podatkową. W odniesieniu do tego ostatniego argumentu wypada przypomnieć, że do zadań Trybunału Konstytucyjnego nie należy kontrola zgodności aktów tej samej rangi. Trybunał nie kwestionuje słuszności pewnych spostrzeżeń Rzecznika Praw Obywatelskich co do poprawności rozwiązania prawnego, przyjętego w art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii, jednak między tą konstatacją a wykazaniem naruszenia art. 2 Konstytucji istnieje zasadnicza różnica. Sam Rzecznik wskazuje zresztą w uzasadnieniu warunki, którym musi odpowiadać wadliwość legislacyjna kwalifikowana jako naruszenie zasad prawidłowej legislacji i – tym samym – art. 2 Konstytucji. Nie wykazuje jednak, na czym miałyby polegać ich wypełnienie w przypadku art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii; Rzecznik nie dowiódł ani tego, by kwestionowany przepis prowadził do rozbieżności w stosowaniu prawa, ani tego, by jego stosowanie naruszało interesy adresatów norm prawnych. W szczególności Rzecznik nie dowiódł, by zaskarżony przepis wykluczał możliwość zapewnienia podmiotom zobowiązanym do dokonywania wpłat takiej samej ochrony, jaką daje „zwykłym podatnikom” zastosowanie w całości ordynacji podatkowej. Nie wziął bowiem pod uwagę, że zawarte w art. 19 ust. 9 sformułowanie „uprawnienia organu podatkowego przysługują Dyrektorowi” musi być interpretowane jako określenie nie tylko jego kompetencji, ale i jego obowiązków. Oznacza to, że również w zakresie wydawania decyzji uznaniowych, takich jak decyzje o rozłożeniu na raty, umorzeniu zaległości we wpłatach, czy też odroczeniu terminu ich

płatności, Dyrektor powinien kierować się tymi przesłankami, które są określone w odpowiednich przepisach działu III ordynacji podatkowej. Prawdopodobnie jego rozstrzygnięcia podlega kontroli instancyjnej i sądowniczo-administracyjnej (z tym że w zakresie samego postępowania w miejsce przepisów ordynacji podatkowej wejdą przepisy kodeksu postępowania administracyjnego).

3. Kwestionowane rozwiązanie prawne na tle ordynacji podatkowej i ustawy o finansach publicznych.

Rzecznik Praw Obywatelskich nie podważa celowości dofinansowywania Instytutu z wpłat podmiotów wskazanych w ustawie o kinematografii, ani też wysokości wpłat. Kwestionuje w istocie tylko jeden z elementów mechanizmu wpłaty, a mianowicie: zgodność z Konstytucją powierzenia Dyrektorowi Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej funkcji organu podatkowego. Z pewną ostrożnością Rzecznik mówi o „quasi-organie” i o „ułamnym organie”. Samo stworzenie nowego organu podatkowego, nieprzewidzianego w katalogu organów zawartym w ordynacji podatkowej, jest już przedmiotem krytyki Rzecznika. Rzeczywiste oparcie dla zarzutu niekonstytucyjności stanowi jednak fakt odesłania w kwestionowanym przepisie ustawy o kinematografii tylko do działu III ordynacji podatkowej zamiast – co zdaniem Rzecznika byłoby rozwiązaniem prawidłowym – do ordynacji podatkowej w ogóle. To ograniczenie odesłania, zdaniem Rzecznika, jest przyczyną niekompletności regulacji, jej kolizji z ordynacją podatkową i może ono prowadzić do naruszenia interesu podmiotów obciążonych obowiązkiem wpłaty. Całe rozumowanie opiera się na założeniu, że wprowadzone ustawą wpłaty na rzecz Instytutu są podatkiem.

W pierwszej kolejności zatem Trybunał Konstytucyjny sięgnął do przepisów ordynacji podatkowej i ustawy o finansach publicznych. W chwili stanowienia i wejścia w życie ustawy o kinematografii obowiązywała ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 ze zm.). Dlatego też rozumowanie należy oprzeć na przepisach tejże ustawy. Obowiązująca od 1 stycznia 2006 r. ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104) przejęła jednak wszystkie przepisy istotne z punktu widzenia niniejszych rozważań.

Zgodnie z art. 2 § 1 pkt 1 ordynacji, jej przepisy „stosuje się do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe”. Definicję podatku zawiera art. 6 ordynacji, według którego „Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej”. „Opłaty”, niezdefiniowane w ordynacji, są także daninami publicznymi o charakterze zbliżonym do podatku, które jednak różnią się od niego tym, że są powiązane z obowiązkiem konkretnego świadczenia wzajemnego ze strony podmiotów publicznoprawnych (zob. H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, s. 15). „Niepodatkowe należności budżetu państwa, to – zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 3 pkt 8 ordynacji – niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych”. Z kolei przepisy ustawy o finansach publicznych pozwalają ustalić, że Polski Instytut Sztuki Filmowej należy do sektora finansów publicznych, gdyż niewątpliwie jest „państwową osobą prawną utworzoną na podstawie odrębnej ustawy w celu wykonywania zadań publicznych” (art. 5 pkt 11 dawnej ustawy o finansach publicznych, art. 4 ust. 1 pkt 12 nowej ustawy o finansach publicznych). Ustawa o finansach publicznych posługuje się pojęciem „daniny publicznej”, stanowiąc, że daniny te są rodzajem dochodów publicznych, przy czym zalicza się do nich: „podatki oraz inne

świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw” (art. 3 ust. 2 pkt 1 dawnej ustawy, niemal identycznie – art. 5 ust. 2 pkt 1 nowej ustawy).

Wykorzystując przedstawiony wyżej aparat pojęciowy, należy przyjąć, że wpłata, której obowiązek został nałożony na określone podmioty w ustawie o kinematografii, jest niewątpliwie daniną publiczną w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, natomiast nie odpowiada żadnej z postaci danin, o których mowa w art. 2 ordynacji podatkowej. Wpłata nie mieści się ani w definicji podatku, ani opłaty, ani niepodatkowego dochodu budżetu. Zasadniczą cechą różniącą ją od danin, do których ma zastosowanie ordynacja podatkowa, jest związanie wpłaty nie z budżetem państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, lecz z faktem uczynienia z niej bezpośrednio dochodu państwowej osoby prawnej, jaką jest Polski Instytut Sztuki Filmowej. Kwestia prawidłowości przyjętego przez ustawodawcę rozwiązania prawnego, polegającego na skierowaniu wpłat bezpośrednio do Instytutu, z pominięciem budżetu państwa, w zasadzie pozostaje poza zakresem oceny w niniejszej sprawie, gdyż Rzecznik nie kwestionuje sposobu finansowania Instytutu. Akceptacja tej drogi przekazywania Instytutowi środków finansowych oznacza, że wpłaty nie są objęte zakresem zastosowania ordynacji podatkowej. Można je określić jako szczególnego rodzaju daninę publiczną o charakterze celowym, przeznaczoną na finansowanie wskazanych w ustawie zadań. Jest to danina szczególna, zarówno ze względu na określenie jej beneficjenta, którym jest wskazana w ustawie państwowa osoba prawna, jak i ze względu na wąski, ściśle określony krąg podmiotów, które danina ta obciąża.

Trybunał Konstytucyjny przyznaje, że zarówno sama idea wpłaty na rzecz Instytutu, jak i mechanizm jej pobierania stanowi konstrukcję odbiegającą od przyjmowanych przez ustawodawcę przy innych daninach. Wyjątkowość konstrukcji, co trzeba podkreślić, polega przede wszystkim na pominięciu – na drodze przepływu środków – budżetu państwa, natomiast znaczenie wtórne ma kwestionowane przez wnioskodawcę powierzenie funkcji organu podatkowego Dyrektorowi Instytutu czy ograniczenie stosowania ordynacji do jej działu III. Mechanizm przyjęty przez ustawodawcę dla finansowania Instytutu przypomina konstrukcję przewidzianą w ustawie o finansach publicznych, w przepisach regulujących fundusze celowe (art. 22 dawnej ustawy, art. 29 nowej ustawy). Fundusz taki jest powoływany ustawowo, jego przychody pochodzą ze środków publicznych, a wydatki są przeznaczone na realizację wyodrębnionych zadań. Funkcjonowanie funduszy celowych, zapewniające stabilność finansowania wybranych, doniosłych zadań publicznych, ale jednocześnie uchybiających zasadzie jedności budżetu, jest przedmiotem zróżnicowanych ocen doktrynalnych. Powstaje pytanie, czy zabieg zastosowany przez ustawodawcę, tj. przeniesienie regulacji dotyczącej niepodatkowych należności budżetu na daniny, które wpływają bezpośrednio na rachunek wskazanej w ustawie państwowej osoby prawnej, był uprawniony. Nie ulega wątpliwości, że w ten sposób dochodzi do naruszenia zasady powszechności (zupełności) i jedności materialnej (tzw. zasady niefunduszowania) budżetu. Część środków, które co do zasady powinny trafić do budżetu i dopiero – na skutek redystrybucji – do Instytutu, została ujęta poza budżetem, w formie zbliżonej do funduszu celowego. Mimo postulatów ograniczenia gospodarki pozabudżetowej, zjawisko to ciągle występuje i – jak się wydaje – we współczesnej praktyce budżetowej nie da się go całkowicie wyeliminować.

Trybunał Konstytucyjny nie może jednak oceniać generalnie decyzji ustawodawcy o dopuszczeniu istnienia funduszy pozabudżetowych w polskim systemie prawnym. Tym bardziej – nie jest władny oceniać celowości konkretnej decyzji parlamentu o wyłączeniu finansów Instytutu z budżetu państwa. Badanie konstytucyjności ogranicza się do oceny

zgodności konkretnych postanowień ustawy o kinematografii, wskazanych przez wnioskodawcę, z powołanym przez niego wzorcem kontroli.

Cytowane wyżej przepisy ordynacji podatkowej i ustawy o finansach publicznych dowodzą, że choć art. 19 ustawy o kinematografii statuuje oryginalne rozwiązanie prawne, nie jest to rozwiązanie obce polskiemu systemowi prawnemu. Ordynacja podatkowa i ustawa o finansach publicznych, stanowiące swego rodzaju konstytucję w sferze dochodów publicznych i podatków, przewidują zarówno możliwość bezpośredniego (z pominięciem budżetu) finansowania określonej działalności ze wskazanych źródeł (danina publiczna w formie środków przekazywanych osobom prawnym – art. 3 ust. 2 pkt 1 ustawy o finansach publicznych, obecnie – art. 5 ust. 2 pkt 1), jak i wyjęcie określonego rodzaju danin publicznych (nawet stanowiących dochód budżetu) spod działania ordynacji podatkowej (art. 2 § 2 pkt 1 ordynacji).

Przepisy te nie określają bliżej sposobu realizacji danin publicznych, poza objętymi ordynacją. Z ordynacji można jednak wyciągnąć pewne wnioski co do poprawności kwestionowanej przez Rzecznika konstrukcji przyjętej w art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii. Konieczne jest zwrócenie uwagi, że gdyby wpłata trafiała do Instytutu drogą poprzez budżet państwa, rozwiązanie przyjęte w art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii mieściłoby się w granicach wyznaczonych przez przepisy ordynacji podatkowej. Stanowiłaby wtedy niewątpliwie tzw. należność niepodatkową budżetu. Już z cytowanego wyżej art. 2 § 2 pkt 1 ordynacji wynika *a contrario*, że ustawodawca dopuszcza możliwość istnienia tego typu należności, do których ustalania lub określania uprawnione są inne organy niż organy podatkowe wyliczone w art. 13 ordynacji. Teza ta znajduje potwierdzenie i rozwinięcie w art. 2 § 2 ordynacji, zgodnie z którym: „Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy działu III stosuje się również do opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa, do których ustalenia lub określenia uprawnione są inne niż wymienione w § 1 pkt 1 organy”. Wypada jeszcze przywołać treść art. 2 § 3 ordynacji, stosownie do którego: „Organom, o których mowa w § 2, przysługują uprawnienia organów podatkowych”. Z cytowanych przepisów wynika, że konstrukcja, z jaką mamy do czynienia w art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii, została wprost przewidziana w ordynacji podatkowej dla niepodatkowych należności budżetu. W art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii ustawodawca wykorzystał konstrukcję przewidzianą w ordynacji. Tak więc wprowadzając „wpłatę” na rzecz Instytutu, stanowiącą rodzaj niepodatkowej należności (niebędącą należnością budżetu), ustawodawca zdecydował, że organem właściwym do jej ustalenia i określenia będzie organ inny niż organ podatkowy z art. 13 ordynacji, a mianowicie – Dyrektor Instytutu. Tym samym, już z mocy art. 2 § 3 ordynacji, Dyrektorowi przysługiwałyby uprawnienia organu podatkowego. Ustawodawca powtórzył to postanowienie w ustawie o kinematografii. Stąd w jej art. 19 ust. 9 znalazło się krytykowane przez Rzecznika sformułowanie, że „uprawnienia organu podatkowego przysługują Dyrektorowi”. Także zawarte w art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii odesłanie do działu III ordynacji jest prostym zastosowaniem rozwiązania przewidzianego w samej ordynacji, tj. w jej art. 2 § 2. Twórcy ordynacji podatkowej wychodzili, jak widać, z założenia, że przy realizacji należności niepodatkowych nie zawsze jest konieczne stosowanie wszystkich jej przepisów, w szczególności – regulujących postępowanie podatkowe. Za niezbędne uznali tylko stosowanie jej działu III, zawierającego unormowanie zobowiązania podatkowego i odpowiedzialności za nie. W treści art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii znajdujemy potwierdzenie zasady przewidzianej w ordynacji, zgodnie z którą do należności niepodatkowych stosuje się rozdział III ordynacji.

Powstaje pytanie, czy zabieg zastosowany przez ustawodawcę, tj. przeniesienie regulacji dotyczącej niepodatkowych należności budżetu na daniny, które wpływają bezpośrednio na rachunek wskazanej w ustawie państwowej osoby prawnej, był

uprawniony. Trybunał Konstytucyjny przyznaje rację spostrzeżeniom wnioskodawcy dotyczącym istnienia pewnych niejasności, zarówno w kwestii zakresu kompetencji Dyrektora Instytutu jako organu podatkowego, jak i gwarancji prawnych podmiotów obciążonych wpłatą. Wypada jednak zauważyć, że skoro ustawodawca dopuścił w ordynacji podatkowej dwutorowość regulacji w odniesieniu do należności budżetu państwa, tym bardziej mógł wykorzystać tę drogę, normując należności pozabudżetowe. Dotychczasowe uwagi dowodzą więc, że – wbrew stanowisku Rzecznika – regulacja przyjęta w art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii nie pozostaje w sprzeczności z założeniami, na których opiera się ordynacja podatkowa. Ustalenie to w sposób zdecydowany osłabia zarzut niezgodności kwestionowanego przepisu z art. 2 Konstytucji, gdyż uzasadnienie tego zarzutu opiera się głównie na dostrzeżonej przez Rzecznika niespójności i kolizyjności rozwiązań prawnych, ich niezgodności z ordynacją podatkową.

4. Konstytucyjnoprawna ocena kwestionowanego rozwiązania prawnego.

Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że zarzut niezgodności z art. 2 Konstytucji, a ściślej – z zasadą państwa prawnego, oparty na stwierdzeniu błędów legislacyjnych, wymaga szczególnego uzasadnienia. Zarzut ten musi mieć na tyle silne podstawy, by wzruszyć domniemanie zgodności aktu prawnego z Konstytucją (por. postanowienie TK z 5 kwietnia 2005 r., sygn. K 43/01, OTK ZU nr 4/A/2005, poz. 43). Z tego punktu widzenia Trybunał określał uznanie aktu za niekonstytucyjny jako „środek ostateczny” (zob. wyrok z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90) i wskazywał na nieprawidłowość założenia, „że każdy przepis, przy interpretacji którego podmiot stosujący prawo (zwłaszcza sąd) jest zmuszony sięgnąć do pozajęzykowych metod wykładni, jest automatycznie niezgodny z art. 2 Konstytucji” (postanowienie z 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36). Nieprawidłowa legislacja może zadecydować o uznaniu naruszenia art. 2 Konstytucji tylko wyjątkowo, a mianowicie wtedy, gdy nieprawidłowości techniki legislacyjnej prowadzą do negatywnych skutków materialnoprawnych, zwłaszcza – godzą w interesy adresatów norm prawnych, czy też – ze względu na niedającą się usunąć dwuznaczność przepisów – mogą spowodować zróżnicowanie sytuacji prawnej adresatów. Zasada prawidłowej legislacji wiąże się bowiem ściśle z zasadą pewności i bezpieczeństwa prawnego (por. wyrok z 5 maja 2004 r., sygn. P 2/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 39). W badanej sprawie, w ocenie Trybunału, zagrożenie praw podmiotów obciążonych wpłatami nie występuje. Nie wykazał go też Rzecznik Praw Obywatelskich w uzasadnieniu wniosku. Najistotniejsza wydaje się akceptacja nałożenia na określone podmioty obowiązku wpłaty określonej wysokości; w tym zakresie regulacja jest precyzyjna i nie pozostawia wątpliwości ani co do wysokości wpłaty, ani co do kręgu podmiotów nią obciążonych. Wobec uznania celowości powołania Instytutu i zgody na częściowe finansowanie go przez wskazane w ustawie podmioty, określenie podmiotu egzekwującego wpłaty ma znaczenie drugorzędne; jest to kwestia techniczna.

Gdy zaś chodzi o tryb postępowania w sprawach dotyczących wpłat, to Trybunał zwraca uwagę, że Dyrektor Instytutu nie działa w próżni. W razie potrzeby przeprowadzenia czynności sprawdzających czy też kontrolnych, Dyrektor powinien korzystać z ustaleń właściwych organów podatkowych celem sprawdzenia prawidłowości dokonywanych wpłat. Pominięcie zaś w art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii odesłania do działu IV ordynacji podatkowej oznacza, że w omawianych sprawach znajdzie zastosowanie kodeks postępowania administracyjnego. Przepisy tego kodeksu, które znajdują zastosowanie do wpłaty, a zwłaszcza jego zasady ogólne, w tym art. 9 k.p.a., gwarantują podmiotom zobowiązanym do dokonywania wpłat odpowiedni poziom

ochrony. Dotyczy to w szczególności takich zasad jak uwzględnienie słusznego interesu strony, obowiązku zapewnienia przez Dyrektora Instytutu, będącego organem, pełnej informacji o obowiązującym stanie prawnym w zakresie dotyczącym sprawy.

Okres obowiązywania ustawy jest zbyt krótki, by możliwe było stwierdzenie ewentualnych nieprawidłowości w jej stosowaniu, stanowiących niedający się usunąć w drodze wykładni skutek obowiązywania art. 19 ust. 9 ustawy o kinematografii.

W konsekwencji, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, brak podstaw do stwierdzenia niezgodności z art. 2 Konstytucji. Być może powierzenie ściągania wpłaty organom skarbowym państwa byłoby rozwiązaniem bardziej czytelnym i prostszym. Nie oznacza to jednak, że ustawodawca nie mógł wybrać innej drogi. Trybunał nie jest władny zastępować ustawodawcy w tym zakresie; może interweniować tylko w razie uznania naruszenia Konstytucji. W badanej sprawie Trybunał nie znajduje jednak argumentów, by kwestionować konstytucyjność przyznania Dyrektorowi Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej uprawnień organu podatkowego w zakresie wpłat na rzecz Instytutu.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.