

Justyna Holocher

Uniwersytet Komisji Edukacji Narodowej w Krakowie, Polska / University of the National Education Commission, Krakow, Poland

Bogumił Naleziński

Uniwersytet Komisji Edukacji Narodowej w Krakowie, Polska / University of the National Education Commission, Krakow, Poland

Wolność działalności gospodarczej i jej ograniczenia w multicytrycznym systemie prawa

Freedom of economic activity and its limitations in a multicentric legal system

Streszczenie: Wolność działalności gospodarczej jest pojęciem prawnym, które na gruncie Konstytucji RP z 1997 r. zostało zastosowane w trzech wzajemnie się uzupełniających kontekstach. Jest ona traktowana jako publiczne prawo podmiotowe adresowane zarówno do osób fizycznych, jak i osób prawnych. Tak ujmowana swoboda gospodarcza ma źródło w ustrojowych zasadach godności i wolności, ustalenie zaś jej normatywnej treści jest determinowane dyrektywą *in dubio pro libertate*. Zgodnie z art. 20 Konstytucji RP wolność działalności gospodarczej jest też uznana – obok własności prywatnej i idei dialogu i współpracy partnerów społecznych – za fundament konstytucyjnej zasady społecznej gospodarki rynkowej. Z racji swojej treści stanowi ona przesłankę prawno-ekonomiczną realizacji przez organy władzy publicznej norm programowych związanych z ustrojem gospodarczym państwa. W realiach integracji międzynarodowej państwa dużego znaczenia nabierają przesłanki (formalne i materialne) ograniczeń tej wolności. Ustanawiane w ustawach, umowach międzynarodowych i w prawie Unii Europejskiej mogą istotnie oddziaływać na realizację swobody gospodarczej we wszystkich jej kontekstach konstytucyjnych. Celem analizy, przy zastosowaniu metody dogmatycznej, jest przedstawienie zagadnień pojęciowych oraz podstaw normatywnych omawianej wolności. Na przykładzie konkretnego rozwiązania normatywnego i praktyki jego stosowania autorzy formułują wnioski dotyczące istotnych zagrożeń, na które narażeni są adresaci tej wolności.

Abstract: Freedom of economic activity is a legal concept which, under the 1997 Constitution of the Republic of Poland, has been applied in three, complementary, contexts. It is treated as a public subjective right, addressed to both natural and legal persons. The economic freedom thus understood has its source in the constitutional principles of dignity and freedom, while the determination of its normative content is determined by the directive *in dubio pro libertate*. Pursuant to Article 20 of the Constitution, freedom of economic activity is also recognised – alongside private property and the idea of dialogue and cooperation of social partners – as the foundation of the constitutional principle of the social market economy. By virtue of its content, it constitutes the legal and economic premise for the implementation by public authorities of programme norms related to the economic system of the state. In the realities

of the state's international integration, the premises (formal and material) of limitations to this freedom acquire great significance. Established in laws, international agreements and European Union law, they can significantly affect the realisation of economic freedom, in all its constitutional contexts. The aim of the analysis, using the dogmatic method, is to present the conceptual issues and the normative basis of the freedom in question. Using the example of a specific normative solution and the practice of its application, the authors formulate conclusions regarding the significant threats to which the addressees of this freedom are exposed.

Słowa kluczowe: *in dubio pro libertate*; multicytryczność porządku prawnego; norma programowa; ograniczenia wolności i praw; ważenie wartości; wolność działalności gospodarczej; zasada prawna

Keywords: balancing law; *in dubio pro libertate*; legal principles; multicentricity of the legal order; restrictions on freedoms and rights

Otrzymano: 20 stycznia 2025

Received: 20 January 2025

Zaakceptowano: 23 maja 2025

Accepted: 23 May 2025

Sugerowana cytacja/Suggested citation:

Holocher, J., Naleziński, B. (2025). Wolność działalności gospodarczej i jej ograniczenia w multicytrycznym systemie prawa. *Przedsiębiorczość - Edukacja [Entrepreneurship - Education]*, 21(1), 33-48. <https://doi.org/10.24917/20833296.211.3>

Zarys problematyki

Przedmiotem naszych rozważań czynimy konstytucyjną wolność działalności gospodarczej, ujmowaną przede wszystkim jako prawo podmiotowe podlegające licznym ograniczeniom, których źródłem mogą być normy prawa krajowego, międzynarodowego oraz unijnego.

Celem analizy jest przedstawienie zagadnień pojęciowych, zarówno teoretycznoprawnych, jak i dogmatycznych, związanych z rozumieniem i praktyką stosowania tej kategorii konstytucyjnej. Pragniemy wykazać, że występujące w prawie pozytywnym ograniczenia swobody gospodarczej, motywowane i uzasadniane chęcią uregulowania granic podmiotowej wolności mogą powodować dalsze i szersze następstwo ustrojowe związane z innymi kontekstami konstytucyjnymi, w których wolność ta jest obecna. W szczególności mają one wpływ na realizację konstytucyjnej zasady społecznej gospodarki rynkowej, a także tzw. norm programowych adresowanych do władz publicznych.

Poniższe rozważania prowadzimy wedle schematu: od ogółu do szczegółu – od zagadnień o charakterze teoretycznym – pojęciowych i definicyjnych, poprzez dogmatycznoprawne, związane z różnymi ograniczeniami wolności działalności gospodarczej przewidzianymi w systemie prawa, aż po ich zilustrowanie konkretnym przykładem z dziedziny prawa podatkowego. Ta egzemplifikacja ma służyć ukazaniu pewnych praktyk orzeczniczych (interpretacyjnych, prawotwórczych) stanowiących realne zagrożenie dla zasad konstytucyjnych.

Przyjmujemy następujące założenia:

1. w ujęciu obowiązującej Konstytucji RP (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.) wolność działalności gospodarczej jest instytucją prawną poddającą się złożonej kwalifikacji – jako podstawowa zasada ustrojowa, publiczne prawo podmiotowe oraz norma programowa; jako taka spełnia istotną funkcję w prawie prywatnym i publicznym;

2. taki złożony charakter zasady wolności gospodarczej ma nie tylko znaczenie i konsekwencje teoretyczne; jest istotny również dla praktyki jej stosowania, zwłaszcza w relacji do jej ograniczeń i gwarancji;
3. dla przedstawienia statusu wolności działalności gospodarczej oraz jej rzeczywistego znaczenia konieczne jest uwzględnienie jednej z istotnych cech współczesnych porządków prawnych, mianowicie ich multicytryczności rozumianej jako występowanie w jednym państwowym porządku prawnym wielu źródeł prawa pochodzących z różnych centrów decyzyjnych (Łętowska, 2005).

Wolność działalności gospodarczej jako pojęcie prawne

Wolność działalności gospodarczej można, wykorzystując kategorie teoretycznoprawne i konstytucyjne, scharakteryzować w następujący sposób.

Działalność gospodarcza i wolność działalności gospodarczej jako pojęcia prawne

Działalność gospodarcza to pojęcie prawne, zarówno konstytucyjne, jak i ustawowe¹. Występuje także w aktach prawa unijnego². O wolności działalności gospodarczej mówią następujące przepisy Konstytucji RP: art. 17 ust. 2, art. 20, art. 22 oraz art. 233 ust. 3. Pierwszy z nich posługuje się pojęciem „wolności podejmowania działalności gospodarczej” w kontekście funkcjonowania samorządów, których działania nie mogą tej wolności naruszać. Drugi statuuje społeczną gospodarkę rynkową – opartą na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych – podstawą ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej. Trzeci przewiduje, że ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. W czwartym zaś przewiduje się możliwość ustawowego ograniczenia wolności działalności gospodarczej w stanie klęski żywiołowej.

Wolność działalności gospodarczej jako zasada prawna

W teorii prawa konstytucyjnego wyróżnia się dwa podstawowe podejścia do zasad prawnych: szerokie, wedle którego wszystkie normy konstytucyjne są zasadami prawa, ponieważ

¹ Preambuła oraz art. 3 *Ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców* (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 236 ze zm.).

² *Karta praw podstawowych Unii Europejskiej* (Dz.Urz. UE z 26.10.2012 C 326/391), art. 16 (Wolność prowadzenia działalności gospodarczej): „Uznaje się wolność prowadzenia działalności gospodarczej zgodnie z prawem Unii oraz ustawodawstwami i praktykami krajowymi”. *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej* (Dz.Urz. UE z 7.6.2016 C 202/47), art. 49: „Ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego Państwa Członkowskiego na terytorium innego Państwa Członkowskiego są zakazane w ramach poniższych postanowień. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli danego Państwa Członkowskiego, ustanowionych na terytorium innego Państwa Członkowskiego. Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału dotyczącego kapitału, swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu artykułu 54 akapit drugi, na warunkach określonych przez ustawodawstwo Państwa przyjmującego dla własnych obywateli”; oraz art. 63: „1. W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między Państwami Członkowskimi oraz między Państwami Członkowskimi a państwami trzecimi. 2. W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w płatnościach między Państwami Członkowskimi oraz między Państwami Członkowskimi a państwami trzecimi”.

są podstawą do tworzenia innych aktów prawnych, oraz wąskie, zgodnie z którym tylko część norm konstytucyjnych ma specjalne znaczenie dla konstytucji i systemu prawa, co pozwala tylko im przypisać cechę zasadniczości (Tuleja, 1997b; Zalański, 2004). Owa zasadniczość to szczególne znaczenie normy dla danego systemu prawa lub jego części (Granat, 2003; Sarnecki, 1997; Wronkowska, Zieliński, Ziemiński, 1974). J. Wróblewski ową ważność definiował, opierając się na czterech kryteriach: kryterium nadrzędności hierarchicznej w systemie norm, kryterium nadrzędności treściowej wobec innych norm w określonej grupie, kryterium szczególnej roli danej normy dla konstrukcji określonej instytucji prawnej i kryterium szczególnej doniosłości społecznej (Wróblewski, 1959).

Wolność działalności gospodarczej, nawet jeśli przyjąć wąskie rozumienie zasad, spełnia wszystkie cztery kryteria. Co do pierwszego – jest normą konstytucyjną, a zatem najwyższą w systemie prawa (art. 8 ust. 1 Konstytucji RP). Co do drugiego – jest fundamentalna dla grupy norm dotyczących ustroju gospodarczego i związanego z nim statusu jednostki. Co do trzeciego – przesądza o typie ustroju gospodarczego, który ma być ustawowo konkretyzowany poprzez stworzenie instytucji, narzędzi i mechanizmów służących jej urzeczywistnieniu. I wreszcie co do czwartego – nie sposób wyobrazić sobie funkcjonowania jednostki, społeczeństwa i państwa bez przyjęcia określonego modelu ekonomicznego. Wolność działalności gospodarczej ma zatem znaczenie w ujęciu zarówno indywidualnym, jak i społecznym.

Wolność działalności gospodarczej jako zasada ustrojowa

Wolność działalności gospodarczej jako zasada prawna jest elementem koncepcji ustroju gospodarczego przyjętego przez Konstytucję RP. Kwalifikacja wolności działalności gospodarczej jako zasady ustrojowej wynika z faktu jej zamieszczenia w rozdziale I Konstytucji RP (zatytułowanym „Rzeczpospolita”) zawierającym najważniejsze rozstrzygnięcia ustrojowe dla państwa.

Art. 20 Konstytucji RP jest bez wątpienia podstawowym, choć nie jedynym, przepisem statuującym ustrojowe zasady porządku gospodarczego rozumianego jako ogół norm regulujących stosunki między państwem z jednej strony a obywatelami z drugiej strony w sferze funkcjonowania tych ostatnich w życiu prywatnym oraz w stosunkach gospodarczych (Zaradkiewicz, 2016). Obejmuje zatem różne obszary, rodzaje aktywności państwa w gospodarce, mechanizmy i instrumenty – działania o charakterze organizacyjnym, reglamentacyjnym, interwencyjnym, redystrybucyjnym oraz nadzorczym (Zaradkiewicz, 2016; wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 30 stycznia 2001 r., K 17/00, OTK ZU 1/2001, poz. 4). Zasada wyrażona w art. 20 nadaje kształt ustrojowi gospodarczemu RP i wskazuje (neoliberalny) kierunek dążeń państwa w tym zakresie (wyrok TK z dnia 9 stycznia 2007 r., P 5/05, OTK ZU 1A/2007, poz. 1).

Ustrojodawca oparł społeczną gospodarkę rynkową na czterech fundamentach: dwóch wolnościowych – wolności gospodarczej i własności prywatnej – oraz dwóch socjalnych – solidarności oraz dialogu i współpracy partnerów (negocjacyjnym modelu współpracy). W związku z tym powstaje pytanie o ich wzajemne relacje. Za równorzędnością przemawia brzmienie art. 20, który nie wprowadza hierarchizacji tych wartości. Jednocześnie, jak pisze K. Zaradkiewicz, należy pamiętać, że wolność gospodarcza w żadnym modelu gospodarki rynkowej nie jest tylko wartością jedną z wielu, ale jest wartością centralną, bez której w ogóle nie można mówić o rynku. Jeśli się uwzględni te okoliczności, to wydaje

się, że należy je traktować kompleksowo i komplementarnie, bez przypisywania którejkolwiek z nich pierwszeństwa. Wolność gospodarcza, oparta na filozoficznej koncepcji wolności człowieka, uzupełniona jego wizją jako *homo oeconomicus* (Stelmach, Brożek, Załuski, 2007), autonomią woli, swobodą umów i konkurencji, własność prywatna (pozwalająca urzeczywistniać wolność majątkową poprzez dysponowanie – nabywanie i zbywanie składników majątku) oraz solidarność, dialog i współpraca partnerów społecznych jako cechy pożądanego przez ustrojodawcę modelu gospodarki powinny się wzajemnie wspierać i korygować, a przez to zapewniać równowagę między wolnością gospodarczą a bezpieczeństwem socjalnym (Zaradkiewicz, 2016; wyrok TK z dnia 30 stycznia 2001 r., 17/00, OTK ZU 1/2001 poz. 4). Można zatem powiedzieć, że model gospodarczy wskazany w art. 20, dopełniony i wsparty zasadami wynikającymi z art. 2: zasadą demokratycznego państwa prawnego oraz zasadą sprawiedliwości społecznej, jak również wyrażoną w art. 32 zasadą równości (postanowienie TK z 7 listopada 2005 K 12/04, OTK ZU 10A/2005, poz. 120) zakłada społeczne uwikłanie gospodarki rynkowej, zatem przewiduje gospodarkę rynkową ze społecznym komponentem³.

Wolność działalności gospodarczej jako prawo podstawowe

Zakwalifikowanie wolności działalności gospodarczej jako jednej z zasad ustrojowych nie wyklucza jednoczesnego traktowania tej wolności jako jednej z podstawowych wolności jednostek, podmiotowej wolności indywidualnej (wyrok TK z dnia 14 grudnia 2004 r., K 25/03, OTK ZU 10A/2005, poz. 120) czy jako publicznego prawa podmiotowego, tzw. obronnego prawa konstytucyjnego (Zaradkiewicz, 2016), którego treść sprowadza się do zapewnienia i zagwarantowania podmiotom tej wolności możliwości podejmowania, prowadzenia oraz zakończenia określonej działalności.

W doktrynie i orzecznictwie jest prezentowane stanowisko, zgodnie z którym podstawę do konstruowania wolności działalności gospodarczej jako konstytucyjnego prawa podmiotowego przysługującego jednostce stanowi art. 20 (wyroki TK: z dnia 10 kwietnia 2001 r., U 7/00, OTK ZU 3/2001, poz. 56; z dnia 29 kwietnia 2003 r., SK 24/02, OTK ZU 4A/2003, poz. 33; z dnia 14 czerwca 2004 r., SK 21/02, OTK ZU 5A/2003, poz. 39)⁴. W ramach konstytucyjnej wolności gospodarczej można wyróżnić różne szczegółowe sfery wolnościowe kształtujące jej treść, spośród których część jest również chroniona samodzielnie, tj. poza ramami wyznaczonymi przez treść art. 20. Wolność gospodarcza wykazuje merytoryczny związek z wieloma innymi konstytucyjnymi prawami i wolnościami. Jest

³ W tym kontekście przywołuje się w szczególności art.: 1, 5, 12, 17, 21, 23, 24, 59, 65, 67, 71, 73, 216–218 Konstytucji RP.

⁴ W niektórych orzeczeniach jednak TK wyraził pogląd, że wyłączną podstawą konstruowania prawa podmiotowego przysługującego każdemu, kto podejmuje działalność gospodarczą, nie jest art. 20 czy art. 21, lecz art. 22 Konstytucji (wyrok TK z dnia 27 lutego 2014 r., P 31/13, OTK ZU 2A/2014, poz. 16; wyrok TK z dnia 7 maja 2001 r., K 19/00, OTK ZU 4/2001, poz. 82; wyrok TK z dnia 7 czerwca 2005 r., K 23/04, OTK ZU 6A/2005, poz. 62, wyrok TK z dnia 14 grudnia 2004 r., K 25/03, OTK ZU 11A/2004, poz. 116). W konsekwencji żaden z tych przepisów nie może być właściwym wzorcem kontroli w przypadku skargi konstytucyjnej. Znajdują się one w rozdziale I Konstytucji, w którym ustrojodawca zamieścił najbardziej ogólne i najważniejsze zasady ustroju RP. Zdaniem TK art. 20 nie zawiera w swej treści regulacji z dziedziny praw i wolności obywatelskich (wyrok TK z dnia 17 listopada 2010 r., SK 23/07, OTK ZU 9A/2010, poz. 103). Wolność działalności gospodarczej ma inny, szerszy wymiar i inny stopień abstrakcji niż wolności i prawa konstytucyjne zawarte w rozdziale II (wyrok TK z dnia 29 kwietnia 2003 r., SK 24/02, OTK ZU 4A/2003, poz. 33).

powiązana chociażby z art. 52 ust. 1, art. 64 ust. 1, art. 65 ust. 1. W doktrynie wyróżnia się tzw. gospodarcze prawa wolnościowe, których rdzeniem jest swoboda rozwoju człowieka w sferze ekonomicznej.

Wolność działalności gospodarczej jest więc gwarantowana nie tylko przez przepisy rozdziału I, lecz także przez przepisy rozdziału II („Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”), w którym co prawda nie ma *expressis verbis* normy mówiącej o wolności gospodarczej, ale jest norma zawarta w art. 31: „Wolność człowieka podlega ochronie prawnej”. Ochronie tej podlegają wszystkie przejawy i aspekty wolności (autonomii, swobodnego rozwoju) jednostki, w tym przejawy wolności w sferze gospodarczej (Szydło, 2016a). Zasada wolności ma charakter ogólny, znajduje jednak uszczegółowienie w określonych, konstytucyjnych i pozakonstytucyjnych typach wolności (Kordela, 2001).

Wolność gospodarcza stanowi jeden z elementów, filarów, fundamentów statuowanego przez Konstytucję RP modelu ustroju gospodarczego (Garlicki, 1998; Kosikowski, 2005). Choć jest ona konstrukcją porządku konstytucyjnego, to jednak, co należy podkreślić, nie prawo pozytywne jest źródłem tej wolności. Ustawodawca jedynie zakreśla granice korzystania z niej oraz potwierdza prawne jej gwarancje (wyrok TK z dnia 19 stycznia 2010 r., SK 35/08, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 116). Zasada wolności działalności gospodarczej jako podstawa kreująca możliwość podejmowania indywidualnej działalności różnych podmiotów w sferze gospodarki stanowi jeden z fundamentalnych przejawów wolności jednostki (art. 31 ust. 1 Konstytucji RP; wyrok TK z dnia 21 listopada 2005 r., P 10/03, OTK ZU 10A/2005, poz. 116) i jest częścią jej statusu. Innymi słowy, wolność działalności gospodarczej to nazwana wolność cząstkowa (podstawowa). Jej cechą charakterystyczną jest to, że państwo deklaruje wolność działalności gospodarczej jako jeden ze szczególnych elementów ogólnej wolności człowieka. Jak każda konstytucyjna wolność podstawowa jest sferą prawnie chronioną, która wyznacza przede wszystkim określone ramy relacji między państwem a jednostką. Jej ochrona nie ogranicza się jednak wyłącznie do wertykalnych relacji między jednostką a państwem i organami władzy publicznej. Zadaniem państwa jest także stworzenie ram działania w stosunkach horyzontalnych, a więc między podmiotami prywatnymi.

Podsumowując – art. 20 Konstytucji RP należy postrzegać nie tylko jako normę konstytuującą zasady ustroju gospodarczego, lecz także jako normę konstrukcyjną decydującą o koniecznych elementach strukturalnych porządku prawnego jako całości oraz w poszczególnych dziedzinach regulacji. „Oznacza to, że przepis ten daje podstawy do formułowania wniosków o określonych sferach regulacji – zarówno o prawach oraz ich treści jak i obowiązkach (przede wszystkim państwa). Bagatelizowanie lub rozmywanie treści, znaczenia i funkcji art. 20 prowadzi do niebezpieczeństwa uznania jego wyłącznie ornamentacyjnego charakteru, tym bardziej, że wiele z zasad i wartości szczegółowych w węższym lub szerszym zakresie mieści się także w innych przepisach konstytucyjnych. Tymczasem przepis ten nie tylko spaja odrębnie unormowane wartości, wolności oraz prawa podstawowe lecz także przyznaje im odrębny, samodzielny wymiar i znaczenie w sferze życia gospodarczego oraz kształtowania obowiązków państwa” (Zaradkiewicz, 2016: 521–522).

Zasada wolności działalności gospodarczej jako norma programowa

Wolność działalności gospodarczej może być również traktowana jako zasada o cechach normy programowej (nakazu optymalizacyjnego). Zasada ta może być rozumiana w duchu

zaproponowanym przez dwóch filozofów prawa: R. Dworkina i R. Alexy'ego. Istotny jest tutaj wymiar wagi, ważności i ostatecznie ważenia związanych z realizacją zasad w różnym stopniu. Najogólniej rzecz ujmując – normy programowe to takie zasady, które wyznaczają, jakie są cele i kierunki działania poszczególnych organów państwowych (w zakresie stanowienia i stosowania prawa), zobowiązując je do realizacji tych celów w najwyższym osiągalnym stopniu, przy uwzględnieniu prawnych i faktycznych możliwości. Normy te nie określają dokładnie swego zakresu zastosowania i zakresu normowania, nie wskazują też jednoznacznie, jak konkretnie należy się zachować i jakie środki zastosować (Gizbert-Studnicki, Grabowski, 1997). Wybór pozostawiony jest organom państwowym jako adresatom tych norm. Normy programowe nakładają na nie szereg obowiązków, które nie są definitywne ani jednoznaczne, co wymaga ustalenia, czy podjęcie działania zmierzającego do realizacji celu wskazanego przez tę normę nie uniemożliwia lub nie utrudnia realizacji celów określonych przez inne normy, w tym także inne normy programowe. Gdyby taka sytuacja zaistniała, należałoby ustalić, a następnie wyważyć oba cele i przyznać prymat jednemu z nich.

Procedura ważenia, jak się powszechnie podnosi, jest problematyczna, głównie ze względu na trudności z uzasadnieniem wyboru kryteriów, wedle których ma być dokonywana, ustaleniem doniosłości oraz porównywalności i współmierności/niewspółmierności wartości, jak również akceptowalności (w tym także legalności) uzyskanego rezultatu. Podstawowy problem związany z ważeniowym sposobem usuwania kolizji sprowadza się do pytania, czy opiera się on na kryteriach prawnych, czy pozaprawnych, wykluczających możliwość sądowej kontroli trafności dokonywanych rozstrzygnięć (Naleziński, Holocher, 2020). Taka obawa może dotyczyć również wolności działalności gospodarczej jako pojęcia społeczno-ekonomicznego, odwołującego się do kategorii nie tylko prawnych, lecz także gospodarczych, rachunkowych, statystycznych, empirycznych i faktycznych. W takich sytuacjach warunkami poprawności stosowania procedury wyważenia, oprócz uwzględnienia zasady proporcjonalności, sprawiedliwości oraz hierarchiczności (wagi, doniosłości wartości), będą należyte zidentyfikowanie celów i wybór tych, którym przysługuje określony status prawny (Gizbert-Studnicki, Grabowski, 1997). Trudność ta może zaistnieć w działalności orzeczniczej zarówno sądów powszechnych, jak i TK, konstruującego wzorzec kontroli konstytucyjności przepisów na podstawie (zwykle niedefinitywnych) norm programowych (Naleziński, Holocher, 2020). I choć taka ich cecha co do zasady nie wyklucza pełnienia przez nie funkcji takiego kryterium, to należy mieć jednak świadomość, że nie zawsze i nie każda z norm programowych z osobna, jak piszą krakowscy teoretycy prawa T. Gizbert-Studnicki i A. Grabowski, może być podstawą uznania ustawy nierealizującej celu wskazanego przez normę programową za niekonstytucyjną lub uznania, że jakakolwiek norma programowa z osobna może stanowić podstawę pozytywnych roszczeń obywateli wobec państwa (Gizbert-Studnicki, Grabowski, 1997).

***In dubio pro libertate* jako dyrektywa interpretacyjna zasady wolności gospodarczej**

Istotną rolę w stosowaniu zasady wolności działalności gospodarczej pełni domniemanie *in dubio pro libertate*. Wynika ono z ogólnego prymatu zasady wolności w systemie prawnym mającej wpływ na proporcje tego, co jest nakazane, zakazane bądź dozwolone. Położenie akcentu na uprawnienia, a więc uregulowanie zachowania w formie dozwolenia, a nie nakazu bądź zakazu jest cechą liberalnego podejścia. Postuluje ono odejście od wyznaczania

przez prawo wzorców powinnego zachowania na rzecz rozszerzenia sfery wolności, co prowadzi do zmiany postrzegania charakteru i celu normy prawnej, a w bardziej generalnej perspektywie – samego prawa (Holocher, 2019). W interpretacji prawniczej *in dubio pro libertate* nakazuje rozwiązywać wszelkie wątpliwości, które nie dają się rozstrzygnąć za pomocą dostępnych i akceptowalnych rozumowań, na rzecz wolności, w analizowanym przypadku na rzecz dopuszczalności działań gospodarczych (Kulik, 2017). Jest dyrektywą wykładni stanowiącej, że w razie wątpliwości co do treści normy prawnej będzie przeważać dyspozycja mniej ingerująca w wolności i uprawnienia podmiotu, wobec którego przepisy są stosowane. W konsekwencji konstytucyjna wolność działalności gospodarczej musi być uwzględniana aż do momentu, w którym pojawią się przesłanki (czy inne konkurencyjne zasady) ją ograniczające. *In dubio pro libertate* może być więc traktowana jako dyrektywa rozwiązująca niektóre problemy powstające przy zbiegu zasady wolności z innymi wartościami. Ta jej funkcja sprawia, że pozostaje ona w ścisłym związku z zasadą proporcjonalności wyznaczającą granicę dopuszczalnych ingerencji w konstytucyjnie chronione prawa i wolności. Wraz z nią tworzy ogólny kontekst interpretowania i stosowania norm konstytucyjnych oraz ustawowych (Korycka, 2007). Nakazuje uwzględniać nienaruszalną regułę ścisłego, w maksymalnym stopniu ograniczonego zakresu treści tych ograniczeń. Zakazuje także ich domniemywania. Wraz z dyrektywami zakazu wykładni rozszerzającej i stosowania analogii w przypadku obowiązków obywateli oraz dyrektywą dopuszczającą wykładnię rozszerzającą i analogię w odniesieniu do ich praw i wolności służy prowolnościowej interpretacji zasad prawnych, w tym także zasady wolności działalności gospodarczej.

Ograniczenia wolności działalności gospodarczej

Przedstawiony wyżej wielopłaszczyznowy charakter normatywny analizowanej wolności wywołuje istotne następstwa także w kontekście ustalenia przesłanek dopuszczalności wprowadzenia przez prawodawcę ograniczeń w korzystaniu z niej. Trzeba jednak podkreślić, że niezależnie od tego, czy swoboda gospodarcza zostanie potraktowana jako ogólna zasada ustroju, publiczne prawo podmiotowe czy też element normy programowej, niezmiennie pozostaną jej wolnościowy walor, ponadpozytywne źródła samej wolności działalności jako takiej⁵, jak również zasadność ustalania jej normatywnej treści na podstawie generalnej paremii *in dubio pro libertate*.

W świetle rozważań nad konstytucyjnymi przesłankami dopuszczalnego ograniczenia swobody działalności gospodarczej wydaje się uzasadnione skoncentrowanie na kwalifikacji tej wolności jako rodzaju publicznego prawa podmiotowego, co oczywiście nie pozbawia ich aktualności także w odniesieniu do analizy pozostałych normatywnych płaszczyzn, w jakich swoboda ta może być ujmowana. Daleko idące ograniczenia wolności gospodarczej jako prawa podmiotowego nie mogą pozostawać bez wpływu na ocenę ani poszanowania zasady społecznej gospodarki rynkowej, ani stopnia realizacji norm programowych, które wolność ta warunkuje. Nawet takie jednak zawężenie przedmiotu analizy może okazać się często niewystarczające dla każdorazowo adekwatnej i całościowej prezentacji stanu normatywnego granic swobody gospodarczej. Należy bowiem pamiętać, że jej specyfika polega m.in. na bardzo silnym treściowym i funkcjonalnym powiązaniu

⁵ Wolność działalności gospodarczej jest więc refleksem zasady godności jako źródła wolności i praw (art. 30 Konstytucji), jak i zasady wolności (art. 31 ust. 1 i 2 Konstytucji).

z innymi prawami podstawowymi. Wolność ta pozostaje w bardzo wielu relacjach konkurencji z innymi konstytucyjnymi prawami i wolnościami (Banaszak, 1999). Zjawisko to jest widoczne w odniesieniu do praw podstawowych zaliczanych do wszystkich trzech kategorii przedmiotowych, o których mowa w przepisach rozdziału II Konstytucji RP. Tytułem przykładu można wskazać choćby relację, w jakiej wolność działalności gospodarczej pozostaje do wolności wypowiedzi⁶, wolności zrzeszania się⁷ czy też całego szeregu wolności i praw ekonomicznych i socjalnych⁸. Często więc ograniczanie innych praw lub wolności, konkurencyjnych względem wolności gospodarczej, będzie oddziaływać także na zakres normatywnej swobody przedsiębiorców w poszczególnych sektorowych dziedzinach ich aktywności. Przyjęte ramy opracowania nie pozwalają na tak wielowątkowe ujęcie problemu, stąd jego ograniczenie zasadniczo do tych norm prawnych, które wprost i bezpośrednio odnoszą się do omawianej tu wolności, z jednym tylko wyjątkiem dotyczącym konstytucyjnej regulacji prawa daninowego (podatkowego), immanentnie powiązanego z działalnością ekonomiczną prowadzoną w celach zarobkowych (zob. wyrok TK z dnia 29 stycznia 2014 r., SK 9/12, OTK-A 2014, Nr 1 poz. 8).

Rozważania na temat dopuszczalności ingerencji w wolność działalności gospodarczej z reguły koncentrują się wokół treści art. 22 Konstytucji RP, *expressis verbis* wyrażającego normę prawną pozwalającą na takie ograniczenie. Norma ta uzależnia ograniczenie od spełnienia dwóch przesłanek jego ustanowienia – „w drodze ustawy” (przesłanka formalna) oraz „tylko ze względu na ważny interes publiczny” (przesłanka materialna). W doktrynie i orzecnictwie utrwalony jest jednak pogląd, zgodnie z którym analiza problemu ograniczeń swobody gospodarczej nie sprowadza się wyłącznie do treści przywołanego wyżej przepisu, lecz wymaga odwołania się do treści innych – także bardziej ogólnych – wymogów konstytucyjnych. Przy czym ustalenie relacji art. 22 do innych przepisów Konstytucji RP, także dotyczących zagadnienia ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw, nie sprowadza się do zastosowania prostego mechanizmu odpowiadającego jednej z dyrektyw interpretacyjnych *lex specialis derogat legi generali* (Szydło, 2016a; Wojtyczek, 1999; wyrok TK z dnia 25 maja 2009 r., SK 54/08, OTK z 2009 r., Nr 5, poz. 69).

Przede wszystkim uwzględniona zatem być musi zasada proporcjonalności statuowana w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Zgodnie z jej treścią dopuszczalność ograniczenia jest uzależniona od przesądzenia konieczności jego wprowadzenia w demokratycznym państwie. Ponadto ustanowione ograniczenie, zarówno ujmowane samoistnie, jak i rozważane przy uwzględnieniu już obowiązujących w systemie norm, także zawiązujących korzystanie z wolności gospodarczej, nie może w konsekwencji prowadzić do naruszenia jej istoty (Niżnik-Mucha, 2014; Szydło, 2011; Zaradkiewicz, 2016). Bez rozwijania w tym miejscu wątku związanego z przesłanką konieczności warto tylko podkreślić, że dała ona podstawę do sformułowania – najpierw w doktrynie (Wojtyczek, 1999), a później również w orzecnictwie sądowym (Szydło, 2016b) – konstrukcji tzw. testu proporcjonalności, któremu winno być poddane każde ustawowe ograniczenie konstytucyjnych wolności lub praw. Składają się na to trzy kryteria – przydatności, niezbędności i proporcjonalności (*sensu*

⁶ Zob. art. 54 ust. 2 zdanie 2 *in fine* Konstytucji, zgodnie z którym ustawa może wprowadzić obowiązek uprzedniego uzyskania koncesji na prowadzenie stacji radiowej lub telewizyjnej.

⁷ Zob. art. 59 Konstytucji statuujący wolność zrzeszania się w formie związków zawodowych i organizacjach pracodawców.

⁸ Zob. np. art. 65 Konstytucji gwarantujący wolność wyboru i wykonywania zawodu oraz wyboru miejsca pracy czy też art. 66 Konstytucji statuujący prawo do bezpiecznych i higienicznych warunków pracy.

stricto) – oceny ustanawianego ograniczenia. Z kolei zakaz naruszania istoty swobody gospodarczej wyznacza nieprzekraczalną granicę ograniczeń, tym samym przesądza o tym, że w treść elementów składowych wolności nie wolno ingerować w sposób, który zniweczy substancjalne jądro (istotę) tej kategorii wolności.

Jednoznaczne wskazanie w art. 22 Konstytucji RP konkretnej przyczyny ustanawiania ograniczeń wolności działalności gospodarczej w postaci ważnego interesu publicznego skutkuje wyłączeniem ewentualnego zastosowania innych materialnych przesłanek wprowadzania ograniczeń, także tych, o których mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Z jednej strony więc ich uwzględnienie rozszerzyłoby (przynajmniej ilościowo) katalog przypadków, w których ustawodawca stałby się upoważniony do ingerencji w korzystanie z omawianej tu wolności. Z drugiej jednak warto zauważyć, że zakres znaczeniowy przesłanki „ważnego interesu publicznego” w istotnej mierze pokrywa się z niektórymi z przyczyn wskazanych przez ustrojodawcę w ogólnej klauzuli art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, np. ochroną środowiska, bezpieczeństwem, porządkiem czy też zdrowiem publicznym (Szydło, 2016b; Wojtyczek, 1999).

Warto w tym miejscu przywrócić się bliżej zastrzeżeniu „drogi ustawowej” jako dozwolonej formy ustanawianych ograniczeń. W tym kontekście w orzecznictwie TK wskazano na potrzebę szerokiej interpretacji tej właśnie – *prima facie* wyłącznie formalnej – przesłanki. Nakazuje ona nie tylko uwzględnienie samego obowiązku ustanowienia ustawy jako aktu normatywnego o konstytucyjnie określonej mocy prawnej i wyznaczonych funkcjach, uchwalonego w konstytucyjnie i regulaminowo określonej procedurze prawodawczej. Obejmować winna ona także dochowanie wymogów legislacyjnej poprawności, immanentnie związanych ze standardami państwa prawnego dotyczącymi pewności prawa, jego określoności i jednoznaczności (art. 2 Konstytucji RP). Ustrojodawca nie ograniczył się bowiem do sformułowania – traktowanego wyłącznie formalnie – wymogu rodzaju źródła prawa o odpowiedniej hierarchicznie randze prawnej jako aktu właściwego do normowania (zwłaszcza w kierunku ograniczenia) problematyki wolności działalności gospodarczej. Wskazane wyżej elementy normatywne klauzuli państwa prawa konstruuje materialny standard unormowań (ustawowych), za pomocą których dozwolona jest ingerencja w sferę praw podmiotowych prowadząca do ograniczenia wolności działalności gospodarczej. Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał zwłaszcza znaczenie ochrony zaufania jednostki (zarówno osób fizycznych, jak i osób prawnych) do państwa i prawa, czego konsekwencją jest wymóg takiego stanowienia i stosowania prawa, aby „mogła ona [jednostka] układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mogła przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jej działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny” (zob. wyrok TK z dnia 7 lutego 2001 r., K 27/00, OTK 2001, Nr 2, poz. 29). Wymóg pewności prawa jest przy tym rozumiany m.in. jako „zespół takich cech przysługujących prawu, które gwarantują jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiając jej decydowanie o swoim postępowaniu na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwa, a zarazem znajomości konsekwencji prawnych, jakie postępowanie to może za sobą pociągnąć” (Tuleja, 2016: 224). Podkreślić trzeba jednocześnie, że ochronie konstytucyjnej podlega nie tylko zaufanie obywateli do samej litery prawa, lecz także do uzasadnionego sposobu jego interpretacji, przyjmowanego w procesie stosowania prawa przez organy państwa (zob. wyrok TK z dnia 9 listopada 2001 r., SK 8/00, OTK ZU 2001, Nr 7, poz. 211). Bezpieczeństwo prawne jednostki związane

z pewnością prawa ma bowiem umożliwiać przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych (zob. wyrok TK z dnia 14 czerwca 2000 r., P 3/00, OTK ZU 2000, Nr 5, poz. 138).

Z proklamowanej w art. 2 Konstytucji RP zasady państwa prawnego orzecznictwo organów władzy sądowniczej, w tym również orzecznictwo TK, dekodowało także szereg powinności warunkujących prawidłową interpretację prawa obowiązującego, a wykluczającą stosowanie wykładni rozszerzającej, co w skrajnym przypadku może jej nadawać walor prawotwórczy (o czym dalej). Naruszenie tych powinności będzie prowadzić nieuchronnie także do złamania – immanentnie związanej z formułą art. 2 Konstytucji RP – zasady legalizmu, statuowanej w art. 7 ustawy zasadniczej. Zgodnie z tą zasadą podstawowym obowiązkiem każdego organu władzy publicznej jest działanie wyłącznie na podstawie i w granicach prawa.

Interpretacja zastrzeżenia ustanawiania ograniczeń swobody gospodarczej wyłącznie „w drodze ustawy” wymaga jednakże uwzględnienia także otoczenia normatywnego, w jakim wolność ta funkcjonuje w obowiązującym w Rzeczypospolitej Polskiej multicen-trycznym systemie prawa. Jego konsekwencją jest uznanie dopuszczalności kreowania dodatkowych – nieprzewidzianych pierwotnie w ustawach – ograniczeń wolności działalności gospodarczej w treści innych aktów prawa powszechnie obowiązującego (Tuleja, 2023). W doktrynie i orzecznictwie wskazuje się w związku z tym na dopuszczalność ustanawiania ograniczeń w aktach ponadustawowych (umowie międzynarodowej, ratyfikowanej za zgodą wyrażoną w ustawie, czy też w prawie Unii Europejskiej – art. 91 ust. 2 i 3 Konstytucji RP) czy nawet – w ograniczonym zakresie – w aktach podustawowych (rozporządzenia – art. 92 Konstytucji RP). W pierwszej ze wskazanych tu sytuacji chodzi jednak o akty, które z woli samego ustrojodawcy mają mieć kolizyjne pierwszeństwo wobec ustaw. W kontekście drugiej sytuacji jednoznaczny jest zakaz przekazywania przez ustawodawcę do regulowania w drodze rozporządzenia istotnych materii związanych z samą istotą (*essentialia*) ograniczenia wolności działalności gospodarczej.

Już w tym miejscu trzeba w związku z tym wskazać na szereg zagrożeń, które wynikają z tak zdekoncentrowanych podstaw normatywnych dla realnego kształtu wolności gospodar-czej. Po pierwsze, rozproszenie przepisów ustanawiających rozmaite rozwiązania prawne ingerujące w treść tej wolności powoduje oczywistą trudność w ich zidentyfikowaniu, ustaleniu wzajemnej relacji, a w konsekwencji – późniejszym stosowaniu. Po drugie, zróż-nicowanie źródeł wprowadzanych ograniczeń wiąże się z ryzykiem istotnego poszerzenia treści dozwolonego przez ustrojodawcę zakresu materialnych przesłanek ich ustanawia-nia. Po trzecie, dekoncentracja rozwiązań normatywnych kreujących takie ograniczenia znacząco zwiększa niebezpieczeństwo zaistnienia między nimi rozmaitych sprzeczności, co przed podmiotami stosującymi te przepisy stawia dodatkowe wyzwania w zakresie wła-sciwej ich wykładni. Efektem wskazywanego już wyżej horyzontalnego wymiaru wolności gospodar-czej jest ponadto aktualizacja takich wyzwań także w stosunku do podmiotów prywatnych (osób fizycznych i osób prawnych).

Realność zaistnienia wymienionych wyżej zagrożeń można przedstawić, odwołując się do konkretnego przykładu rozwiązań normatywnych dotyczących tzw. prawa daninowego (podatkowego). Jak już wyżej podkreślaliśmy, problematyka ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych w postaci podatków pozostaje w ścisłym związku funkcjonalnym z oma-wianą przez nas wolnością. W przepisach Konstytucji RP znalazła ona odrębne wobec art. 22 umocowanie, przede wszystkim w treści art. 84 oraz art. 217 ustawy zasadniczej. Także one

akcentują wskazany wyżej wymóg formalny, tzn. ustawową formę regulowania odpowiednio: samego obowiązku ponoszenia ciężaru podatkowego (art. 84) oraz podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku (art. 217). Warto przy tym podkreślić, że dokonane przez ustrojodawcę wyliczenie tych elementów nie ma charakteru wyczerpującego (zob. wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, OTK-A 2002, Nr 2, poz. 13). W swoim orzecznictwie TK zastrzegł, że swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania regulacji podatkowych jest ograniczona koniecznością poszanowania wartości i zasad konstytucyjnych, wśród których szczególne znaczenie przypisać należy zasadom wynikającym z art. 2 Konstytucji RP, takim jak zasada proporcjonalności czy zasada sprawiedliwości podatkowej, oraz zasadom prawidłowej legislacji (Dębowska-Romanowska, 2016; Florczak-Wątor, 2023; zob. też wyrok TK z dnia 9 listopada 2010 r., SK 10/08, OTK-A z 2010 r., Nr 9, poz. 99).

W świetle powyższych unormowań konstytucyjnych nie ulega wątpliwości, że podstawowym aktem normującym zagadnienia podatkowe powinna być więc ustawa, którą w analizowanym przez nas przypadku jest *Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych* (Dz.U. z 2025 r. poz. 278; dalej: u.p.d.o.p.). Bezpośrednimi adresatami jej postanowień, w przeważającej mierze przyjmujących zobowiązaniowy charakter, są różnicowane kategorie podmiotów aktywnych w sferze działalności gospodarczej, w tym również płatnicy tego podatku. Zgodnie bowiem z utrwalonym w doktrynie poglądem również oni są objęci gwarancyjną regulacją art. 84 i 217 Konstytucji RP (Bień-Kacała, 2005; Dębowska-Romanowska, 1998). I właśnie w kontekście – formalnie ustawowych jedynie – obowiązków płatników podatku dochodowego od osób prawnych warto się zastanowić nad dominującym w orzecznictwie sposobem interpretacji postanowień u.p.d.o.p. w zakresie uiszczania tzw. podatku u źródła (WHT). Wyjaśnić warto, że jest to zryczałtowana forma podatku dochodowego pobieranego przez płatników posiadających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zagraniczny zakład w państwie, w którym powstaje dochód. Ustawowe obowiązki płatników w tym zakresie są unormowane odpowiednimi przepisami u.p.d.o.p. (m.in. art. 26 ust. 1, ust. 1c i 1f). Ich interpretacja wymaga jednak uwzględnienia także unormowań aktów prawa międzynarodowego i prawa unijnego, które również, w sposób bezpośredni, dotyczą problematyki tego podatku. A zatem dotyczy to m.in. *Dyrektywy 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych w różnych państwach członkowskich*, której implementacja nastąpiła w jednym z przepisów u.p.d.o.p.⁹ Z kolei art. 22a i art. 22b u.p.d.o.p. nakazują, aby przy stosowaniu jej przepisów, także dotyczących zwolnień i odliczeń, uwzględnić także umowy (konwencje) w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Następstwem tak złożonej sytuacji prawnej jest więc konieczność właściwego, uwzględniającego często zbliżone, ale nietożsame¹⁰ zakresy ich zastosowania, posługiwania się przepisami należącymi formalnie do trzech podsystemów prawa.

Analiza orzecznictwa sądowego dotyczącego opisanego tu przypadku wydaje się potwierdzać obawy dotyczące przestrzegania zastrzeżeń, zarówno wyrażonych przez ustrojodawcę, jak i akcentowanych w doktrynie, służących ochronie podmiotów wolności działalności

⁹Zgodnie bowiem z art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. zwalnia się od podatku dochodowego przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, po spełnieniu warunków określonych w innych przepisach tej ustawy.

¹⁰Rozróżnienia wymagają zwłaszcza obowiązki spoczywające na podatniku podatku dochodowego od osób prawnych oraz na płatniku tego podatku.

gospodarczej przed nieuprawnionym jej ograniczaniem. Przypomnijmy raz jeszcze, że podstawowym z nich jest ustawowa podstawa prawna dla wszelkich ingerencji w wolność gospodarczą, w tym zaś kontekście ingerencji przyjmującej postać nałożenia określonych powinności związanych z obowiązkiem podatkowym. W odniesieniu do omawianego tu przykładu istotną część tych powinności miałyby stanowić szeroko zakrojone i skomplikowane działania weryfikacyjne, do których przeprowadzenia zobowiązuje się płatnika stosującego zwolnienie wskazane w art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p.¹¹ Podstawą prawną powyższych powinności są jednak w tej sytuacji nie tyle – *prima facie* jednoznaczne – przepisy ustawy, ile istotnie zmodyfikowana (w stosunku do ich językowego brzmienia) norma prawna dekodowana przez organy władzy publicznej (przede wszystkim sądy administracyjne) z przepisów u.p.d.o.p.¹², znacząco uzupełnionych przez unormowania konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania. Aktualność takiego właśnie sposobu wykładni omawianych tu unormowań potwierdzają liczne judykaty sądów administracyjnych (zob. np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 26 lipca 2022 r., II FSK 1230/21; z dnia 27 lutego 2024 r., 1466/23; z dnia 31 stycznia 2023 r., II FSK 1588/20, z dnia 6 października 2023 r., II FSK 1333/22, a także np. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 30 listopada 2022 r., I SA/Lu 346/22). Warto jednocześnie odnotować podejście odwrotne co do metody i rezultatu wykładni, także prezentowane w sądach administracyjnych (zob. np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 27 kwietnia 2021 r., II FSK 240/21; z dnia 8 lutego 2023 r., II FSK 1277/22; z dnia 8 lutego 2023 r., II FSK 1281/22). W tych z kolei judykatach jednoznacznie się stwierdza, że w przepisach u.p.d.o.p. brak jest podstaw do nakładania dodatkowych powinności na płatników podatku, w szczególności co do weryfikacji statusu podatnika jako rzeczywistego właściciela w stosunku do wypłat dywidendowych.

Wskazany wyżej przypadek wydaje się niestety w pełni potwierdzać obawy towarzyszące – skądinąd nieuniknionemu – zjawisku systemowo multcentrycznego ograniczania konstytucyjnej wolności działalności gospodarczej. Wątpliwa ustrojowo wydaje się zwłaszcza akceptacja widocznej w orzecznictwie sądowym tendencji rozszerzającego interpretowania regulacji ustawowych przez nieco arbitralne, odchodzące od dyrektyw językowych odwoływanie się do unormowań prawa międzynarodowego i prawa unijnego. Należy jeszcze zasygnalizować dodatkowe ryzyko, jakie niesie ze sobą – pozbawione uzasadnionych podstaw – odwoływanie się do postanowień ratyfikowanych umów międzynarodowych (art. 89 ust. 1 Konstytucji RP) celem uzupełnienia treści norm prawnych dekodowanych z przepisów ustawowych, w sytuacji gdy zabieg taki prowadzić może do kolizji z normami wynikającymi z prawa unijnego (art. 91 ust. 3 Konstytucji RP). Tego rodzaju wykładnia wydaje się szczególnie problematyczna, gdy jej przedmiotem są przepisy z zakresu prawa daninowego, tak mocno determinującego warunki korzystania z wolności gospodarczej. Z innej perspektywy rodzi ona zasadnicze dylematy co do zgodności tego rodzaju prawotwórstwa sądowego z konstytucyjną koncepcją zamkniętego systemu źródeł prawa powszechnie obowiązującego (art. 87 Konstytucji RP), a w szerszej perspektywie – z zasadami podziału władzy i legalizmu (art. 10, art. 7 Konstytucji RP).

¹¹ W szczególności problem dotyczy więc dodatkowych – poza *expressis verbis* wskazanymi już w treści art. 26 ust. 1, ust. 1c i 1f u.p.d.o.p. – obowiązków płatnika w zakresie weryfikacji statusu podatnika jako rzeczywistego właściciela (*beneficial owner*) oraz weryfikacji, czy wypłacana dywidenda nie stanowi dochodu otrzymanego lub osiąganego w związku ze sztuczną strukturą (*artificial arrangement*).

¹² Jeszcze raz podkreślić trzeba, że niektóre z nich stanowią formę implementacji prawa Unii Europejskiej.

Podsumowanie

Powyższe analizy skłoniły nas do sformułowania kilku wniosków:

Po pierwsze, wolność działalności gospodarczej jest wartością konstytucyjną, która promieniuje na treść aktów prawnych niższego rządu oraz na (prowolnościową) interpretację norm i sposób rozumienia instytucji prawnych. Pomimo że wyraża (jako zasada i norma programowa) dość ogólne założenie aksjologiczne, to nie może być traktowana wyłącznie jako postulat czy deklaracja, ale jako rzeczywista podstawa obowiązków państwa wobec jednostki, zarówno tych pozytywnych, jak i negatywnych (Tuleja, 1997a).

Po drugie, współcześnie można zaobserwować niepokojące tendencje polegające na ograniczaniu wolności działalności gospodarczej. Dzieje się to zarówno w sferze stanowienia, jak i stosowania prawa. Jest to po części związane z cechami współczesnych multicentrycznych systemów prawa, rozszerzających katalog źródeł prawa (potencjalnie wprowadzających ograniczenia zasady wolności działalności gospodarczej), ale również z przyjmowaniem określonej strategii. W orzecznictwie przejawia się to w szczególności w naruszaniu kanonów *ius interpretandi*, prowadzącym do nieakceptowanego w naszym systemie prawa prawotwórstwa.

Po trzecie, skutkiem tych działań jest niespełnienie – uzasadnionych konstytucyjnie – oczekiwań adresatów swobody gospodarczej wynikających z zasady zaufania do państwa i prawa. Jest to dotkliwe, ponieważ zasada wolności działalności gospodarczej jest również traktowana jako gwarancja urzeczywistnienia dla wielu innych praw i wolności podstawowych stanowiących filary ustroju gospodarczego RP, w szczególności własności prywatnej oraz wolności wykonywania zawodu, a także wyboru miejsca pracy. Może to prowadzić do faktycznego ograniczenia znaczenia zasad konstytucyjnych i braku gwarancji ustrojowych.

Po czwarte, czynnikiem potęgującym stan niepewności co do podstaw prawnych i warunków prowadzenia działalności gospodarczej jest dodatkowo rozchwianie systemu kontroli prawa, wynikające z funkcjonalnego kryzysu, w jakim w ostatnich latach znalazł się polski TK.

Ostateczna konkluzja wydaje się niestety pesymistyczna: w omawianym tu kontekście szansa na zadowalające rozwiązanie problemów wynikających z tego kryzysu trudno upatrywać w przejściu roli gwaranta konstytucyjności i spójności systemu przez sądy orzekające w indywidualnych sprawach przedsiębiorców. W pełni dał temu wyraz omówiony powyżej przykład z dziedziny prawa podatkowego.

Literatura

References

- Banaszak, B. (1999). *Prawo konstytucyjne*. Warszawa: C.H. Beck.
- Bień-Kacała, A. (2005). *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.* Toruń: TNOiK Dom Organizatora.
- Dębowska-Romanowska, T. (1998). Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich. *Państwo i Prawo*, 7, 21–39.
- Dębowska-Romanowska, T. (2016). Objasnienie do art. 84. W: M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja. Komentarz*, t. I. Warszawa: C.H. Beck, 1878–1887.
- Florczak-Wątor, M. (2023). Komentarz do art. 84. W: P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer, 295–298.

- Garlicki, L. (1998). *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*. Warszawa: Liber.
- Gizbert-Studnicki, T., Grabowski, A. (1997). Normy programowe w Konstytucji. W: J. Trzciniński (red.), *Charakter i struktura norm konstytucji*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 95–135.
- Granat, M. (2003). Konstytucyjne zasady ustroju. W: W. Skrzydło (red.), *Polskie prawo konstytucyjne*. Lublin: Verba, 105–146.
- Holocher, J. (2019). In dubio pro libertate jako dyrektywa interpretacyjna – uwagi na kanwie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. *Przegląd Prawa Publicznego*, 7/8, 85–100.
- Kordela, M. (2001). *Zarys typologii uzasadnień aksjologicznych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*. Bydgoszcz, Poznań: Oficyna Wydawnicza „Branta”.
- Korycka, M. (2007). Zasady prawa. *Jurysta*, 8, 3–7.
- Kosikowski, C. (2005). Wolność działalności gospodarczej i jej ograniczenia w praktyce stosowania Konstytucji RP. W: C. Kosikowski (red.), *Zasady ustroju społecznego i gospodarczego w procesie stosowania konstytucji*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 15–43.
- Kulik, M. (2017). Czy reguła in dubio pro reo jest dyrektywą wykładni?. W: T. Grzegorzczak, R. Olszewski (red.), *Verba volant, scripta manent. Proces karny, prawo karne skarbowe i prawo wykroczeń po zmianach z lat 2015–2016. Księga pamiątkowa poświęcona Profesor Monice Zbrojewskiej*. Warszawa: Wolters Kluwer, 235–254.
- Łętowska, E. (2005). Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje. *Państwo i Prawo*, 4, 3–10.
- Naleziński, B., Holocher, J. (2020). Polityczność kontroli konstytucyjności aktów normatywnych w systemie prawa polskiego – wybrane problemy. *Przegląd Prawa i Administracji*, 122, 185–202.
- Niżnik-Mucha, A. (2014). *Zakaz naruszania istoty konstytucyjnych wolności i praw w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.
- Sarnecki, P. (1997). Konstytucyjne zasady ustroju politycznego. W: P. Tuleja (red.), *Prawo konstytucyjne*. Warszawa: C.H. Beck, 17–48.
- Stelmach, J., Brożek, B., Załuski, W. (2007). *Dziesięć wykładów o ekonomii prawa*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Szydło, M. (2011). *Wolność działalności gospodarczej jako prawo podstawowe*. Bydgoszcz, Wrocław: Oficyna Wydawnicza „Branta”.
- Szydło, M. (2016a). Objasnienie do art. 22. W: M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja. Komentarz*, t. I. Warszawa: C.H. Beck, 595–634.
- Szydło, M. (2016b). Objasnienie do art. 31 ust. 3. W: M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja. Komentarz*, t. I. Warszawa: C.H. Beck, 770–818.
- Tuleja, P. (1997a). Pojęcie zasady konstytucyjnej. W: K. Wójtowicz (red.), *Zasady ustroju Rzeczypospolitej Polskiej w nowej konstytucji. Materiały naukowe XXXVIII Sesji Katedr Prawa Konstytucyjnego*, Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, 14–31.
- Tuleja P. (1997b). Zasady konstytucyjne. W: P. Sarnecki (red.), *Konstytucjonalizacja zasad i instytucji ustrojowych*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 11–27.
- Tuleja, P. (2016). Objasnienie do art. 2. W: M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja. Komentarz*, t. I. Warszawa: C.H. Beck, 216–252.
- Tuleja, P. (2023). Komentarz do art. 22. W: P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer, 96–99.
- Wojtyczek, K. (1999). *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP*. Kraków: Zakamycze.
- Wronkowska, S., Zieliński, M., Ziemiński, Z. (1974). *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze.
- Wróblewski, J. (1959). *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze.
- Zalasiński, T. (2004). W sprawie pojęcia konstytucyjnej zasady prawa. *Państwo i Prawo*, 8, 11–24.
- Zaradkiewicz, K. (2016). Objasnienie do art. 20. W: M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja. Komentarz*, t. I. Warszawa: C.H. Beck, 500–566.

Justyna Holocher, dr, Uniwersytet Komisji Edukacji Narodowej w Krakowie, Instytut Prawa, Ekonomii i Administracji, Katedra Metod Społecznych, Badań Kryminalistycznych i Fizyki. Absolwentka Uniwersytetu Jagiellońskiego (2000 – nauki polityczne, 2003 – prawo) oraz Szkoły Prawa Niemieckiego (2003) i Szkoły Prawa Austriackiego (2003). Stopień doktora nauk prawnych uzyskała w ramach Europejskiego Kolegium Doktoranckiego w 2009 r. na podstawie rozprawy *Juristische Topik. Erfindungs- und Begründungsperspektive*. W latach 2004–2007 odbywała aplikację sądową, zakończoną egzaminem w 2007 r. Aktualnie zatrudniona w Katedrze Metod Społecznych, Badań Kryminalistycznych i Fizyki Uniwersytetu Komisji Edukacji Narodowej w Krakowie. Jej zainteresowania naukowe obejmują teorie argumentacji prawniczej, bioetykę i prawo konstytucyjne.

Justyna Holocher, Doctor of Law. Graduate of the Jagiellonian University (2000 in Political Science, 2003 in Law), of the School of German Law (2003) and the School of Austrian Law (2003). She obtained her Doctor of Law degree from the European Doctoral College in 2009 on the basis of her dissertation “*Juristische Topik. Erfindungs- und Begründungsperspektive*”. From 2004 to 2007 she served her judicial training, culminating in examination in 2007. She is currently employed in the Department of Social Methods, Forensic Research and Physics at the University of the National Education Commission in Krakow. Her research interests include theories of legal argumentation, bioethics and constitutional law.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4574-6848>

Adres/Address

Uniwersytet Komisji Edukacji Narodowej w Krakowie
Instytut Prawa, Ekonomii i Administracji
Katedra Metod Społecznych, Badań Kryminalistycznych i Fizyki
ul. Podchorążych 2
30-084 Kraków
e-mail: justyna.holocher@uken.krakow.pl

Bogumił Naleziński, dr, Uniwersytet Komisji Edukacji Narodowej w Krakowie, Instytut Prawa, Ekonomii i Administracji, Katedra Nauk o Państwie i Prawie. Profesor Uniwersytetu Komisji Edukacji Narodowej w Krakowie, kierownik Katedry Nauk o Państwie i Prawie, radca prawny. Absolwent Uniwersytetu Jagiellońskiego (1988). Doktor nauk prawnych w zakresie prawa (2000). W latach 1999–2017 pracownik Biura Trybunału Konstytucyjnego w Warszawie. Jego zainteresowania naukowe obejmują zagadnienia sądownictwa konstytucyjnego, środków ochrony wolności i praw człowieka, praw wyborczych oraz współczesnych systemów ustrojowych państw europejskich.

Bogumił Naleziński, Professor at the University of the Commission of National Education in Krakow, head of the Department of the State and Law, legal adviser. Graduate of the Jagiellonian University (1988). Doctor of legal sciences in the field of law (2000). From 1999 to 2017 employed at the Office of the Constitutional Tribunal in Warsaw. His academic interests include the constitutional judiciary, measures for the protection of human freedoms and rights, electoral rights and contemporary political systems of European states.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9777-3680>

Adres/Address

Uniwersytet Komisji Edukacji Narodowej w Krakowie
Instytut Prawa, Ekonomii i Administracji
Katedra Nauk o Państwie i Prawie
ul. Podchorążych 2
30-084 Kraków
e-mail: bogumil.nalezinski@uken.krakow.pl