

**Rafał Bernat\***

## **KONSTYTUCYJNY NAKAZ PONOSZENIA CIĘŻARU PODATKÓW – WYBRANE ZAGADNIENIA**

### **Streszczenie**

Konstytucja RP stanowi, iż każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężaru związanego z podatkami uregulowanymi w ustawach. Celem artykułu jest zbadanie zakresu podmiotowego i przedmiotowego tego obowiązku. Odnosząc się do poglądów występujących w judykaturze i piśmiennictwie prawniczym, autor postara się w szczególności wytłumaczyć, jak należy rozumieć określenie „każdy” zawarte w art. 84 Konstytucji RP. Dodatkowo analiza obejmie charakter należności w obrębie podatków, które mogą być przypisane jednostkom w myśl art. 217 ustawy zasadniczej. W publikacji posłużono się metodą analityczną oraz językowo-logiczną. Jako wniosek *de lege lata* przyjęto, że obowiązek ponoszenia ciężaru podatkowego nie jest związany z obywatelstwem, a fakt podlegania przez nierezydenta innej jurysdykcji nie wyłącza wprost ciężaru określonego w art. 84. Obowiązek regulacji elementów struktury podatku w formie ustawy jest związany z realizacją stabilności i pewności przepisów prawa podatkowego. W odniesieniu do procedury legislacyjnej, z uwagi na doniosłość przepisów podatkowych, nie należy stosować przyspieszonej procedury. Autor uznał, iż nie ma podstaw do formułowania postulatów *de lege ferenda* w zakresie potrzebnych zmian w przepisach Konstytucji RP dotyczących podatków, gdyż aktem właściwym do stanowienia o kształcie podatków jest ustawa.

**Słowa kluczowe:** Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, podatek, ustawy podatkowe

---

\* dr Rafał Bernat, doradca podatkowy, adres e-mail: rafalbernat@onet.eu

## Wprowadzenie

Osoba fizyczna, posiadająca pełną zdolność do czynności prawnych, może dokonywać wielu czynności, których rezultatem będzie obciążenie jej konkretnymi zobowiązaniami. Niektóre *obligationes* wynikają z obowiązujących aktów normatywnych, które jednak w swojej treści nie mogą naruszać praw konstytucyjnych obywateli. Gwarantuje to sama Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>1</sup> stanowiąca podstawowy akt prawny w polskim porządku prawnym. Treść uchwalanych ustaw przede wszystkim musi być zgodna z przepisami ustawy zasadniczej. Słuszna zatem jest teza, iż Konstytucja RP jest „punktem wyjścia całego porządku prawnego w kraju”<sup>2</sup>. Akt ten zawiera generalne zasady ustroju i działania niektórych organów istotnych ze względu na funkcjonowanie państwa. Legitymacja Konstytucji RP ma swoje podstawy nie tylko w obowiązującym tekście normatywnym, przyjętym w szczególnej procedurze dla aktu tej rangi, lecz także (choćby w teorii) wynika z woli suwerennego ludu (społeczeństwa), w którym obowiązują niezmiennie wartości aksjologiczne (tj. poszanowanie godności człowieka, zakaz dyskryminacji ze względu na płeć *etc.*)<sup>3</sup>. Przyjąć zatem należy, że wraz z wprowadzeniem obowiązującej treści Konstytucji zaczęła występować pewna konstytucyjna płaszczyzna praw i obowiązków adresatów tych norm.

Przestrzeganie zasad konstytucyjnych jest wymagane zarówno od obywateli, organów administracji publicznej, jak i reprezentantów władzy ustawodawczej, sądowniczej i wykonawczej. Zasady konstytucyjnych nie można określać wprost jako praw lub obowiązków. Zasady te wynikają z prawa konstytucyjnego, które reguluje płaszczyznę prawną adresata norm konstytucyjnych (*non ex regula ius sumatur, sed ex iure quod est regula fiat* – zasady nie tworzą prawa, lecz się z niego wywodzą). Warto przy tym wspomnieć, że Konstytucja RP zawiera jedynie podstawowy kanon praw i obowiązków, jakie mają zastosowanie do osób podlegających polskiej jurysdykcji. Zwłaszcza charakter powinności, jakich wymaga prawodawca

<sup>1</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 – zwana w skrócie „Konstytucją RP”. Wybrane zagadnienia konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężaru opodatkowania zostały przeanalizowane w odniesieniu jedynie do osób fizycznych. W odrębnej publikacji autor przeanalizuje tę tematykę na płaszczyźnie praw i obowiązków osób prawnych oraz innych jednostek nieposiadających osobowości prawnej.

<sup>2</sup> M. Bartosiewicz, *Wybrane zagadnienia prawa konstytucyjnego*, Wrocław 2006, s. 7; zob. M. Duda-Hyz, w: *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2017, s. 30 i n.

<sup>3</sup> A. Jamróz, *Konstytucja jako najwyższy akt prawny. Kilka refleksji*, w: *W kręgu zagadnień konstytucyjnych*, red. M. Kudej, Katowice 1999, s. 39; M. Pisz, w: *Prawo konstytucyjne. Kompendium*, red. R. Piotrowski Warszawa 2014, s. 2–4.

od jednostki, może być przyczyną wątpliwości. Należy pamiętać, że konstytucyjne obowiązki są przejawem wyznaczenia granicy praw jednostki w relacji z państwem<sup>4</sup>. Ustawa zasadnicza reguluje m.in. obowiązek obrony granic kraju oraz przestrzegania prawa, ale także obowiązek ponoszenia ciężaru opodatkowania. Celem artykułu jest dokonanie analizy konstytucyjnego nakazu ponoszenia ciężarów związanych z podatkami, która wynika z art. 84 Konstytucji RP. Szczególnie istotne jest wskazanie zakresu podmiotowego osób zobligowanych do tego „ekonomicznego ciężaru”. Artykuł 84 Konstytucji RP nie jest na tyle precyzyjny, aby zapoznawszy się z jego treścią, nie mieć wątpliwości co do zakresu przedmiotowego tego obowiązku. Przepisy zbyt ogólne mogą być interpretowane przez ustawodawcę podatkowego na niekorzyść podatnika. Wtedy przepisy podatkowe określałyby zbyt duży ciężar opodatkowania przewidziany dla jednostki. Rozważania dotyczące treści poszczególnych artykułów ustawy zasadniczej wydają się uzasadnione zwłaszcza w kontekście zapowiadanego<sup>5</sup> przez Prezydenta RP referendum, w którym to obywatele mają się wypowiedzieć co do oceny aktualnie obowiązującej Konstytucji. Ponieważ zmiana przepisów Konstytucji RP jest niezwykle istotną (i ekstraordynaryjną) modyfikacją na płaszczyźnie danego systemu prawnego, to refleksja na temat regulacji konstytucyjnych dotyczących podatków ma wymiar także praktyczny, gdyż trwa obecnie dyskusja na temat samej treści Konstytucji.

W nawiązaniu do powyższego, środowisko naukowe wydaje się właściwym audytorium, w którym istotne zagadnienia opodatkowania na gruncie Konstytucji RP powinny być poruszane. Aby móc przeprowadzić dyskurs naukowy, należy rozpocząć analizę od omówienia zakresu podmiotowego art. 84 Konstytucji RP (i znajdującego się w nim określenia „każdy”). Autor ma świadomość, że zagadnienia związane z konstytucyjną normą dotyczącą ciężaru opodatkowania zostały wielokrotnie przeanalizowane w literaturze naukowej<sup>6</sup>, jak i na płaszczyźnie

---

<sup>4</sup> T. Bojkowski, *Wolności oraz prawa konstytucyjne podatnika*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2004, z. 3, s. 125.

<sup>5</sup> Przykładowo – Andrzej Duda (Prezydent RP) podczas Kongresu „Wspólnie o Konstytucji na Narodowym” (25.04.2018 r.) wyraził tezę: „referendum ma na celu włączenie społeczeństwa w tworzenie Konstytucji od początku prac”; źródło: [www.prezydent.pl/kancelaria/referendumkonsultacyjne/aktualnosci/art,58,polsce-potrzebna-jest-konstytucja-na-miare-xxi-wieku.html](http://www.prezydent.pl/kancelaria/referendumkonsultacyjne/aktualnosci/art,58,polsce-potrzebna-jest-konstytucja-na-miare-xxi-wieku.html) (dostęp 26.05.2018).

<sup>6</sup> Przykładowo M. Safjan, L. Bosek, *Konstytucja RP, Tom I, art. 1–86*, Warszawa 2016; A. Michalak, *Konstytucyjne zasady tworzenia prawa podatkowego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 7, s. 24; M. Kalinowski, M. Pakulska, *Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 5, s. 20 i n.

wykładni sądowej i autentycznej, jednak rolą badacza prawa podatkowego jest dążyć w ramach dyskursu naukowego do sformułowania alternatywnych hipotez, nawet jeśli rezultat odbiegać będzie od pozytywnego.

### **Zakres podmiotowy art. 84 Konstytucji RP**

Obowiązek ponoszenia ciężaru należności publicznoprawnych wynika z konieczności partycypowania obywateli w utrzymaniu państwa (m.in. jego struktur oraz władz). Konstytucja zawiera katalog praw obywatela, gwarancji nienaruszalnych przywilejów. Jednocześnie, aby państwo mogło funkcjonować, a organy administracji publicznej spełniać zadania, do których są zobligowane, należy zapewnić właściwy poziom wpływów do budżetu państwa. Jednym ze źródeł takich dochodów są podatki. Nakładanie tego rodzaju ciężaru ekonomicznego na obywateli może się spotkać ze sprzeciwem jednostki – gdy obciążenie to jest zbyt duże lub redystrybucja środków publicznych (pochodząca także z płaconych podatków) wzbudza wątpliwości obywateli<sup>7</sup>. Można postawić tezę, że osoba fizyczna godzi się na obciążenie finansowe spowodowane nałożeniem na nią podatku, jeśli w jej ocenie opodatkowanie jest sprawiedliwe i proporcjonalne do środków pozostawionych w majątku opodatkowanego. Podatnik może mieć wrażenie niewłaściwego opodatkowania, gdy osoby fizyczne znajdujące się w analogicznej sytuacji jak on płacą mniejsze podatki. Jednakże należy mieć na uwadze, że sytuacja prawno-społeczna jednostek rzadko bywa identyczna.

Nawet jeśli opodatkowanie związane jest z dokonywaniem tych samych czynności prawnych, to i tak różni podatnicy mają majątek o odmiennej wartości, inne zobowiązania publicznoprawne czy też możliwości pozyskania kapitału. Jest to szczególnie zauważalne w przypadku nierezydentów przybywających incydentalnie do Polski. Przykładowo, jeśli nierezydent podatkowy<sup>8</sup> na terytorium Polski podpisał w formie notarialnej umowę spółki z o.o. (zawarł z tą

---

<sup>7</sup> J. Połuszny, *Aktualne problemy finansowania zadań publicznych w UE*, w: *Studia z prawa konstytucyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana prof. zw. dr hab. Wiesławowi Szydło*, red. J. Połuszny, J. Buczkowski, K. Eckhardt, Przemysław-Rzeszów 2009, s. 257.

<sup>8</sup> Nierezydent podatkowy rozumiany jako osoba nieposiadająca w Polsce centrum interesów życiowych i przebywająca na terytorium RP mniej niż 183 dni w roku, opodatkowana w innym kraju w sposób nieograniczony (z całości swoich dochodów). W tekście użyto także określenia „cudzoziemiec” jako osoby, która nie posiada polskiego obywatelstwa – art. 3 pkt. 2 ustawy z 12.12.2013 r. o cudzoziemcach, Dz.U. z 2013 r., poz. 1650; także – ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2017 r., poz. 2343 – zwanej w skrócie „ustawa o CIT”.

spółką umowę pożyczki), a potem spółka wystąpiła jako płatnik z tytułu źródła dochodu określonego w art. 7b ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, to nierezydent mógł wystąpić jako podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku od czynności cywilnoprawnych. Należy nadmienić, że nierezydent, który nie ma żadnej świadomości o polskim systemie podatkowym, dokonując jednostkowej czynności, może stać się adresatem norm podatkowych umiejscowionych w ustawie zasadniczej. Należy zastanowić się, czy nierezydenci, w tym osoby czasowo przebywające na terytorium Polski, powinni ponosić w ogóle ciężar związany z podatkami. Analiza takiej wątpliwości jest uzasadniona zwłaszcza w przypadku państw wielokulturowych, w których istnieje duża liczba cudzoziemców nielegalnie przebywających. Przykładowo, w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej cudzoziemcy bezprawnie zamieszkujący ten kraj najczęściej nie płacą podatków, jednak niewątpliwie są beneficjentami kultury, transportu i innych dziedzin finansowanych przez budżet państwa.

W porównaniu ze wspomnianym krajem Polska wydaje się państwem niemal jednolitym narodowościowo, co utrudnia analizę kwestii kręgu podmiotów zobligowanych do stałego płacenia podatków. Wykładnia językowa art. 84 Konstytucji RP prowadzi do wniosku, że prawodawca nie chciał ograniczać tego obowiązku jedynie do polskich obywateli<sup>9</sup>. Zrozumiałe jest jednak, że zwłaszcza obywatele powinni czuć się w obowiązku permanentnego przeznaczania swoich własnych środków na potrzeby państwa. Status obywatela jest szczególny w kontekście wielonarodowości społeczeństwa oraz licznych osób przyjezdnych. Konstytucja RP nie zabrania posiadania dwóch lub więcej obywatelstw (naturalizacji mogą podlegać obywatele innych krajów)<sup>10</sup>. Posiadanie obywatelstwa polskiego jest równoznaczne z koniecznością przestrzegania Konstytucji RP oraz obowiązujących przepisów, które regulują życie jednostki w kraju. Jednym z elementów ustrojowych państwa są daniny publiczne – w tym podatki<sup>11</sup>. Obywatel polski nie może swoim działaniem doprowadzić do wyłączenia w stosunku do siebie konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężaru

<sup>9</sup> Artykuły 84 i 217 Konstytucji mają charakter gwarancyjny dla jednostek, co uzasadnia szerokie rozumienie zawartych w niej pojęć – A. Krzywoń, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego – analiza konstytucyjna*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013, nr 2, s. 21–33.

<sup>10</sup> R. Balicki, B. Banaszak, *Obywatelstwo polskie w Konstytucji RP*, w: *Dziesięć lat Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, red. E. Gdulewicz, H. Zięba-Załucka, Rzeszów 2007, s. 10–12.

<sup>11</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatku i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, w: *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 110.

tych danin. Powstaje jednak pytanie, czy zrzeczenie się obywatelstwa lub brak jego posiadania przez osoby innej narodowości stanowią przesłankę negatywną stosowania art. 84 Konstytucji RP.

Przyjąć należy hipotezę, że wskazane określenie „każdy” w art. 84 Konstytucji RP dotyczy wszystkich osób przebywających na terytorium, na którym obowiązuje polska jurysdykcja (także bezpaństwowców). Dlatego też, zdaniem niektórych<sup>12</sup>, obowiązek ponoszenia ciężaru opodatkowania jest jedynie ograniczony terytorialnie – co umożliwi realizację zasady powszechności opodatkowania. Podobne przekonanie wyraża się w stosunku do charakteru innych norm konstytucyjnych, które obowiązują wszystkich (niezależnie od narodowości oraz cech osobistych jednostki) znajdujących się w obrębie terytorium Polski<sup>13</sup>. Można zatem postawić tezę, że obowiązek podatkowy pojawia się przy każdej czynności, z którą przepisy ustawy podatkowej wiążą zapłatę podatku, jeśli ustawodawca nie wyłączył nierezydentów z zakresu podmiotowego tej daniny. Gdy zaś podatek płacony jest przez każdego, kto znajduje się w konkretnej sytuacji prawnej w ramach granic Polski, to z zasady dotyczyć to może także cudzoziemców. Używając pewnego uogólnienia, można stwierdzić, że podatki obowiązujące w Polsce nie są przypisane do narodowości podatnika, ale niektóre elementy opodatkowania odnoszą się do kryteriów związanych z siedzibą, miejscem przebywania czy też zarządu (w przypadku np. osób prawnych). Na gruncie ustawy

<sup>12</sup> B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 416; A. Gomulowicz, *Wybrane zagadnienia prawodawstwa podatkowego*, „Przegląd Legislacyjny” 1999, nr 11, s. 11–33; E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności podatkowej w prawie podatkowym*, w: *Konstytucja. System, ustrój finansowy. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, Warszawa 1999, s. 389. Zwrot „każdy” w postanowieniach Konstytucji RP może także wynikać z norm prawa międzynarodowego, wedle których człowiek przebywający legalnie na terytorium danego państwa nie może być pozbawiony podstawowych praw i wolności – M. Jabłoński, *Identyfikacja wolności i praw jednostki w pracach nad treścią Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 roku*, w: *Realizacja i ochrona konstytucyjnych wolności i praw jednostki w polskim porządku prawnym*, red. M. Jabłoński, Wrocław 2014, s. 20. Mając na względzie przedmiotowy charakter podatku, występowanie np. preferencji podatkowych jest przykładem wyjątku od powszechności opodatkowania na gruncie Konstytucji RP – J. Orłowski, *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Studia Prawnoustrojowe” 2013, nr 22, s. 98. Odnosząc się do zakresu podmiotowego podatku, jeśli adresaci normy prawnej ujęci są generalnie, to sprzyja to powszechności opodatkowania – H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 5.

<sup>13</sup> J. Żurek, *Ocena zmian obowiązującej Konstytucji z punktu widzenia ekonomicznej analizy prawa*, w: *Konieczne i pożądane zmiany Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 roku*, red. B. Banaszak, M. Jabłoński, Wrocław 2010, s. 427–428; A. Mycielski, *Polskie prawo polityczne*, Kraków 1947, s. 227; R. Piotrowski, *Prawa człowieka wobec globalizacji*, w: *XV lat obowiązywania Konstytucji z 1997 r. Księga jubileuszowa dedykowana Zdzisławowi Jaroszowi*, red. M. Zubik, Warszawa 2012, s. 63.

zasadniczej występują jednak obowiązki lub prawa przypisane jedynie obywatelom. Wynika to m.in. z art. 37 ust. 2 Konstytucji RP, wedle którego każdy, kto znajduje się pod władzą Rzeczypospolitej Polskiej, korzysta z wolności i praw konstytucyjnych za wyjątkiem przypadków określonych w ustawie dotyczącej cudzoziemców.

Konstytucja RP różnicuje status prawny jednostki za względu na posiadane obywatelstwo. Zgodnie z art 82 Konstytucji RP polscy obywatele mają obowiązek wierności, troski o dobro wspólne i obrony ojczyzny. Taki katalog obowiązków obywatela nie wyklucza jednocześnie przestrzegania ich (dobrowolnie) przez obcokrajowców. Przykładowo, konstytucyjny nakaz obrony jej granic oznacza jednocześnie zakaz analogicznego zachowania jednostki wobec innego państwa. Zakaz ten jest widoczny m.in. w art. 199a ustawy o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej<sup>14</sup>, stanowiącym, iż obywatel polski nie może być członkiem jednostki wojskowej innej niż polskie wojsko bez wymaganej zgody Ministra Obrony Narodowej. Tym samym nierezydent może być objęty obowiązkami konstytucyjnymi przypisanymi jedynie do obywateli o tyle, o ile nie koliduje to z innymi ustawami zasadniczymi, którym podlega nierezydent.

Odnosząc się wprost do zagadnienia zakresu podmiotowego wskazanego przepisu Konstytucji RP, nie sposób pominąć terminu „powszechność”. Bowiem jedną z cech podatku jest jego powszechność – zobligowani do zapłaty są wszyscy podlegający opodatkowaniu (o ile zastosowania nie mają wyłączenia i inne preferencje podatkowe). Fakt, że w preambule ustawy zasadniczej sformułowano zwrot: „my Naród Polski – wszyscy obywatele Rzeczypospolitej”, nie oznacza, że artykuł dotyczy jedynie przedstawicieli narodu polskiego<sup>15</sup>. W preambule jest także sformułowanie: „wszystkich, którzy dla dobra Trzeciej Rzeczypospolitej tę Konstytucję będą stosowali, wzywamy aby czynili to”. Tym samym konstytucyjny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych nie został wyłączony *ex lege* wobec obywateli innych państw. Przyjmuje się, że konstytucyjna zasada równości i zakazu niedyskryminacji obowiązuje zarówno obywateli,

<sup>14</sup> Ustawa z 21 listopada 1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej, tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 827.

<sup>15</sup> Naród polski nie może być utożsamiany jedynie z obywatelami Polski, lecz także z osobami nieposiadającymi obywatelstwa, którzy są „złączeni więzami wspólnoty” i identyfikują się z polską kulturą i dziedzictwem, np. potomkowie Polaków w Kazachstanie, posiadający obywatelstwo Federacji Rosyjskiej – M. Piechowiak, *Dobro wspólne jako fundament polskiego porządku konstytucyjnego*, Warszawa 2012, s. 270.

jak i cudzoziemców<sup>16</sup>. Wynikać to może z założenia, że każdy człowiek rodzi się wolny i posiada takie same prawa jak inny nowonarodzony. Dopiero wskutek działań ustawodawcy, czynności podejmowanych przez jednostkę oraz sytuacji prawno-materialnej, w jakiej się znajduje, pozycja w społeczeństwie (w stosunku do innych jednostek) ulega zróżnicowaniu.

Każdy z polskich obywateli ma obowiązek dbać o swoją ojczyznę oraz czynić starania, aby zachować dotychczasowe dziedzictwo narodowe. Państwo to dobro wspólne wszystkich obywateli. Pojęcie dobra wspólnego jest nieprecyzyjne i trudno jednoznacznie zdefiniować, co w tym przypadku oznacza<sup>17</sup>. Można przyrównać to do idei występującej (realnie) zarówno w przepisach prawnych, jak i (teoretycznie) będącej przyczyną podejmowanych przedsięwzięć zarówno przez organy administracji publicznej, jak i jednostki. O dobro wspólne należy dbać, aby go nie utracić (by istniało nadal). Dlatego też obywatele zobowiązani są do odpowiedniego postępowania w imieniu wspólnego dobra m.in. poprzez wypełnienie konstytucyjnych obowiązków: przestrzegania prawa, ponoszenia ciężarów podatków oraz dbałości o stan środowiska<sup>18</sup>. Jednocześnie troska o dobro wspólne nie musi zawsze oznaczać rezygnacji przez jednostkę z jej praw osobistych i wykonywanie poleceń aparatu państwowego, który dobro publiczne może niekiedy przyrównywać do interesu publicznego (nie są to jednak synonimy).

Należy postawić tezę, że art. 84 Konstytucji RP (w założeniu) swoim zakresem obejmuje zarówno obywateli polskich, jak i cudzoziemców. Szczególne spo-

---

<sup>16</sup> B. Brzeziński, J. Jeziński, *Opodatkowanie gospodarki uspołecznionej w świetle zasad podatkowych*, „Acta Universitatis Nicolai Copernici, Prawo XXV – Nauki Humanistyczno-Społeczne”, z. 172, Toruń 1987, s. 116; J. Matwiejuk, w: *Prawo konstytucyjne*, red. M. Grzybowski, Białystok 2008, s. 95–97; A. Łabno, *Zasada równości i zakaz dyskryminacji*, w: *Wolności i prawa jednostki oraz ich gwarancje w praktyce*, red. L. Wiśniewski, Warszawa 2006, s. 36; M. Chmaj, w: *Wolności i prawa człowieka w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, red. M. Chmaj, Warszawa 2008, s. 53.

<sup>17</sup> K. Complak, *O bardziej prawidłowe pojmowanie konstytucyjnego pojęcia „dobro wspólne”*, w: *Instytucje prawa konstytucyjnego w dobie integracji europejskiej. Księga jubileuszowa dedykowana prof. Marii Kruk-Jarosz*, red. J. Wawrzyniak, M. Laskowska, Warszawa 2009, s. 35. Finanse publiczne można traktować jako jeden z elementów dobra wspólnego – W. Łączkowski, *Etyczne aspekty finansowania potrzeb socjalnych ze środków publicznych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2004, z. 1, s. 12.

<sup>18</sup> P. Tuleja, w: *Prawo konstytucyjne Rzeczypospolitej Polskiej*, red. P. Sarnecki, Warszawa 2008, s. 163–166; D. Górecki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2012, s. 82–85. Obowiązki konstytucyjne są niezależne od woli (zgody) jednostki. Jeśli zobowiązana osoba nie zgadza się z interpretacją tej powinności dokonywaną przez organ administracji publicznej, to ma prawo do kwestionowania władczych rozstrzygnięć organu – A. Rost, *Instytucje prawa konstytucyjnego*, Poznań 2003, s. 51.



soby opodatkowania lub wyłączenia z opodatkowania (także innych preferencji podatkowych) zostały uregulowane w ustawach podatkowych (dopełnieniem ich treści są akty wykonawcze w tym zakresie). Charakter ciężaru podatkowego nie jest uzależniony od redystrybucji wspólnych zasobów pomiędzy poszczególne jednostki<sup>19</sup>. Interpretacja przepisów ustawy zasadniczej nie może przynieść rezultatu w postaci określenia ram opodatkowania przewidzianych dla konkretnych grup społecznych, źródeł dochodu czy też nierezydentów.

W przypadku osób nieposiadających polskiego obywatelstwa, a dokonujących czynności opodatkowanych w Polsce, właściwym źródłem prawa są przepisy podatkowego prawa materialnego, jak też umowy pomiędzy Polską a państwem zamieszkania (siedziby) nierezydenta. Pomijając kwestię wielu zależności i ustaleń pomiędzy tymi państwami dotyczących ww. nierezydentów, można zastanawiać się, czy w sprawach nieuregulowanych (nieznajdujących się w obszarze prawa międzynarodowego) polskie organy nie mogłyby stosować zasady powszechności. Trudno się doszukiwać aksjologicznego uzasadnienia dla takiego postępowania, jednak w praktyce wydaje się możliwe do zastosowania.

### **Obowiązek ponoszenia ciężaru podatkowego – zakres przedmiotowy**

Ustawa zasadnicza jedynie kilkukrotnie zawiera wzmiankę o podatkach (art. 84, 217 Konstytucji RP). Wydaje się to jednak zrozumiałe, biorąc pod uwagę fakt, że podatek wynika z odrębnych ustaw. Przepisy podatkowe ulegają częstym modyfikacjom i są skomplikowane, dlatego wprowadzanie do Konstytucji RP szczegółowych odniesień do kwestii podatkowych byłoby nieuprawnione i bezużyteczne<sup>20</sup>. Warto także zwrócić uwagę, że wspomniane przepisy

<sup>19</sup> J. Działo, *Dlaczego trudno jest prowadzić „dobrą” politykę fiskalną?*, „Gospodarka Narodowa” 2012, nr 1–2, s. 29.

<sup>20</sup> A. Jakuszewicz, *Wykładnia konstytucji jako proces konkretyzacji*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2014, nr 1, s. 74–75; R. Mastalski, *Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy*, „Państwo i Prawo” 1993, nr 4, s. 5; W. Łączkowski, *Zasady podatkowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, w: *Koncepcje współczesnych reform podatkowych. Europa na drodze do wspólnej waluty. Książka wydana z okazji 40-lecia pracy naukowej prof. dr hab. Andrzeja Komara*, red. J. Małecki, Poznań 1998, s. 99. W kontekście zmian legislacyjnych dotyczących podatkowych należy pamiętać także o konstytucyjnej zasadzie racjonalności, na co zwraca uwagę H. Dzwonkowski, *Opinia prawna w sprawie oceny zgodności z Konstytucją RP przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, „Zeszyty Prawnicze BAS” 2015, nr 2, s. 80. Podobnie J. Kulicki, *Obecny i pożądaný zakres i treść konstytucyjnej regulacji zasady władztwa podatkowego państwa*

Konstytucji RP dotyczące podatków tworzą spójną całość. Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP każdy obowiązany jest do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Natomiast art. 217 ww. aktu precyzuje sposób nakładania podatków oraz zawiera wyjaśnienie tego, czego adresat norm prawnych powinien doszukiwać się w ustawie podatkowej. Nie można się zgodzić z tezą, że art. 217 Konstytucji RP jest skierowany jedynie do ustawodawcy<sup>21</sup>. Takie rozumowanie prowadziłoby do nieprawidłowego wniosku, że uprawnionymi do kontroli i analizy przepisów ustaw podatkowych są jedynie organy dokonujące stosujące prawo podatkowe. W ocenie autora tej publikacji, art. 217 Konstytucji RP skierowany jest nie tylko do osób tworzących materialne prawo podatkowe, ale także do tych, które dokonują wykładni przepisów ustawowych w kontekście ich prawidłowej konstrukcji legislacyjnej. Nie sposób wspomnieć nawet o większości wyroków<sup>22</sup> dotyczących zarzutów (formułowanych przez podatników) naruszenia przez ustawodawcę podatkowego art. 217 Konstytucji RP.

Podatek jest ciężarem ekonomicznym o charakterze powszechnym, bezzwrotnym, przymusowym, którego uiszczenie przez podatnika może spowodować liczne negatywne reperkusje dla innych sfer życia jednostki. Zbyt wysokie opodatkowanie osoby fizycznej nie ma takiego znaczenia dla tej osoby, jak chociażby odebranie jej prawa do korespondencji, wolności, domicylu czy prawa do zrzeszania się. Jednakże nakładanie zbyt wysokich podatków na jednostkę (powyżej jej zdolności płatniczych) spowoduje ograniczenie możliwości nabywania przez osobę innych dóbr – niezbędnych do zwyczajnego funkcjonowania. Właściwe wydaje się zatem ustanowienie kon-

---

w *Konstytucji RP z 1997 r.*, w: *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016, s. 52.

<sup>21</sup> Odnosząc się do art. 216 Konstytucji RP, T. Dębowska-Romanowska twierdzi, że to ustawy obowiązek wprowadzania regulacji jest pewną restrykcją, lecz wiąże także obywateli, którzy np. w ramach Rady Gminy nie mogą stanowić o elementach struktury podatki. Zob. *eadem*, *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2011, z. 3, 83 i n. Powyższe odnosi się do art. 216 ust. 1 Konstytucji RP, stanowiące o regulacji wydatkowania środków publicznych jedynie w formie ustawowej – co autor porównał do treści art. 217 ustawy zasadniczej.

<sup>22</sup> Przykładowo: wyrok TK z 13 grudnia 2107 r., SK 48/15, Legalis 1695658; wyrok WSA w Gdańsku z 17 maja 2017 r., I SA/Gd 58/17. Odrębnym problemem (nie tylko zaistniałym w związku z art. 217 Konstytucji RP) jest kwestia różnic w wykładni tego przepisu, jakie wystąpić muszą, gdy taką interpretację przeprowadza podatek, organ stosujący prawo czy sąd administracyjny (szerzej o różnicach w wykładni przepisów prawa podatkowego – B. Brzeziński, *Reformy prawa podatkowego a kwestia wykładni prawa*, w: *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, s. 263 i n.

stytucyjnej zasady określania elementów struktury podatku poprzez stosowne przepisy w ustawie<sup>23</sup>.

Akt normatywny tej rangi wymaga prac legislacyjnych władzy ustawodawczej – poprzedzony jest dyskusją w podkomisjach sejmowych oraz w gronie przedstawicieli doktryny prawa podatkowego. W przypadku ustaw podatkowych przyjmuje się dłuższy niż w odniesieniu do ustaw z innych dziedzin prawa (14 dni) okres *vacatio legis* wynoszący 30 dni<sup>24</sup>. Czas od podpisania ustawy do jej wejścia w życie ma umożliwić podatnikom przystosowanie się do nowych zasad opodatkowania oraz zapoznanie się z trudnym tekstem ustaw podatkowych. Dłuższe niż zazwyczaj *vacatio legis* ma umożliwić realizację zasady pewności prawa podatkowego. Jeśli prawo podatkowe ulega częstym zmianom, to podatnik nie może we właściwy sposób dokonać samoobliczenia podatku, gdyż nie jest pewien, czy stosowane przez niego uprzednio zasady opodatkowania nie zostaną zastąpione w niedalekiej przyszłości. Ponadto istnieją obowiązki ewidencyjne w zakresie składanych deklaracji, zeznań podatkowych i wprowadzanie zmian w połowie miesiąca lub w trakcie roku podatkowego zaburza uprzednio ustalony sposób rozliczania podatku.

W odniesieniu do podatkowego *vacatio legis* nie występuje jednolita linia orzecznicza. Odmienne (niż wyżej przedstawione) stanowisko przyjął Trybunał Konstytucyjny w wyroku o sygn. K 23/12, stwierdzając konstytucyjność ustawy podatkowej, której obowiązywanie rozpocznie się po upływie 14 dni od podpisania przez Prezydenta RP ustawy wcześniej uchwalonej przez Sejm i Senat. W orzeczeniu Trybunał odniósł się do tak krótkiego *vacatio legis*, wyrażając pogląd, iż podatnicy mieli czas na zapoznanie się z ustawą w trakcie prac legislacyjnych i przedstawienia projektu ustawy. Teza ta nie jest do końca spójna z treścią art. 123 ust. 1 Konstytucji RP, wedle którego projekt ustawy podatkowej nie może być zakwalifikowany przez Radę Ministrów jako pilny. Przyspieszony tryb ustawodawczy najczęściej oznacza nie tylko krótkie *vacatio legis*, ale też skrócenie czasu procedowania Senatu i terminu przewidzianego dla Prezydenta do podpisania ww. aktu normatywnego<sup>25</sup>.

<sup>23</sup> Stopień ogólności tej regulacji skutkuje jednak faktem różnego uszczegółowienia poszczególnych elementów struktury podatku – zob. M. Kalinowski, *Pojęcie przedmiotu podatku*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2011, s. 4.

<sup>24</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) K 48/04 z 2 lutego 2005 r. z glosą S. Wronowskiej, „Państwo i Prawo” 2006, nr 6, s. 121–126; wyrok TK z 3 listopada 2006 r., K 31/06 z glosą M. Masternak-Kubiak, „Przegląd Sejmowy” 2007, nr 2, s. 71. W dalszej części tekstu powołano się na wyrok TK z 18 listopada 2014 r., K 23/12, Lex nr 1548281.

<sup>25</sup> S. Polański, *Glosa do wyroku TK z dnia 23 marca 2006 r., K 4/06*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, nr 2, s. 177; W. Sokolewicz, *O osobliwościach ustawy budżetowej i trybu jej*

Ustawa podatkowa nie reguluje tak ważnych ustrojowo kwestii jak Konstytucja RP i nie można przypisywać zmianom przepisów podatkowych takiej wagi jak modyfikacjom treści samej Konstytucji RP. Jednocześnie ustawy podatkowe (z uwagi na powszechność podatku) w przeważającej większości należy uznać za akty normatywne o istotnym znaczeniu dla ogółu społeczeństwa. Czym innym jest bowiem wprowadzenie ustawy dotyczącej wąskiej grupy, a czym innym podwyższenie stawek podatkowych dla wszystkich obywateli, co wiąże się z ingerencją w zamożność adresatów norm podatkowych. Dlatego też należy stwierdzić, że aby wprowadzać ustawę (i jej zmiany) dotyczącą podatków, należy stosować minimum 30-dniowy okres *vacatio legis*, właściwy dla ustaw o istotnym znaczeniu.

Artykuł 84 Konstytucji RP zawiera określenie ogólne należności publicznonprawnych, które mogą obciążać osobę znajdującą się w polskiej jurysdykcji. Zawężając temat rozważań do kwestii podatkowych<sup>26</sup>, należy przyjąć, że ciężar opodatkowania ponosi osoba, która wedle ustawy podatkowej jest zobowiązana do zapłaty tej daniny, a nieobjęta zakresem przedmiotowym lub podmiotowym wyłączenia z opodatkowania. Przyjąć należy, że przepis ten odnosi się zarówno do podatków, jak i ceł, opłat skarbowych<sup>27</sup>. Dokonując wykładni celowościowej tego przepisu, można przyjąć, że ciężar przypisany jednostce może mieć różną postać. Konstytucja stanowi jedynie, aby takie zobowiązanie było świadczeniem stanowiącym „balast ekonomiczny” i miało charakter publiczny. Skoro ustawodawca nie przewidział w Konstytucji RP katalogu zamkniętego tych świadczeń, to należy założyć, że każde świadczenie publiczne, mające swoje podstawy w ustawie, może być przypisane do jednostki. Umiejscowienie obowiązku w tekście ustawy nie dotyczy jedynie podatków, lecz także innych rodzajów należności

---

*uchwalenia*, „Przegląd Legislacyjny” 2004, nr 2, s. 36. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego zastosowanie uproszczenia toku spraw nad projektem ustawy jest dopuszczalne (a niekiedy wręcz konieczne), jeśli uzasadnia to interes publiczny lub przyjęte przez Radę Ministrów priorytety – zob. wyrok TK z 13 czerwca 2013 r., P 35/12, Lex nr 1330551. Należy jednak pamiętać, że treść ustawy powinna być skrupulatnie zbadana w kontekście zgodności z ustawą zasadniczą (J. Jaskiernia, *Agnostycyzm konstytucyjny, wrażliwość konstytucyjna czy „gra konstytucją”?* (z doświadczeń badania konstytucyjności ustaw w fazie ich tworzenia), w: *Sześć lat Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Doświadczenia i inspiracje*, red. L. Garlicki, A. Szmyt, Warszawa 2003, s. 156.

<sup>26</sup> Zdaniem Z. Ofiarskiego najważniejsza danina publicznonprawna to podatek – *idem*, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 19. Szerzej o różnych rodzajach ustaw podatkowych – J. Kulicki, *Zasady przyzwoitej legislacji w procesie stanowienia prawa podatkowego*, „Analizy Biura Analiz Sejmowych” 2010, nr 4, s. 3.

<sup>27</sup> W. Guentzel, *Glosa do postanowienia NSA z dnia 20 listopada 2002 r., I SA/Gd 2305/02*, „Glosa” 2003, nr 4, s. 32.

publicznoprawnych. Podatki stanowią jednak większą część ogółu zobowiązań publicznoprawnych obywatela (i nierezydenta podlegającego polskiemu prawu). Uwagę interpretatora art. 84 Konstytucji RP może zwrócić nie brak określenia zakresu przedmiotowego świadczeń publicznych (obciążających jednostkę), lecz wyraźne określenie rodzaju aktu normatywnego, w którym należy ustanawiać charakter tych świadczeń (w tym podatków).

W myśl art. 217 Konstytucji RP elementy struktury podatku, tj. podmiotu, przedmiotu opodatkowania i stawek podatkowych, preferencji podatkowych (ulg, zwolnień, wyłączeń), powinny być umiejscowione w akcie normatywnym o randze ustawy. W pełni należy się zgodzić z poglądem, iż ustawą podatkową jest akt normatywny pochodzący od parlamentu wydany w celu nałożenia podatku lub daniny mającej cechy podatku, określający strukturę tej daniny<sup>28</sup>. Określenie to zawiera determinanty uznania aktu normatywnego za ustawę podatkową: źródło stanowienia, odpowiedni schemat opodatkowania. Dodatkowo, jeśli świadczenie publiczne nie jest określane w ustawie jako podatek, to mając na względzie drugą z wymienionych cech, decydujące znaczenie ma charakter daniny<sup>29</sup>.

Zespół elementów podatku odróżnia to świadczenie od innych jemu podobnych. Katalog ten zawiera<sup>30</sup> zarówno elementy obligatoryjne (podstawa opodatkowania, stawka, przedmiot, podmiot), jak i fakultatywne (dotyczące preferencji podatkowych), bez których można uregulować sposób opodatkowania adresata danej normy podatkowej. Zarówno ww. elementy obligatoryjne, jak i fakultatywne należą do istotnych z punktu widzenia całej struktury podatku<sup>31</sup>. Dlatego też wszelkie zabiegi organów uprawnionych, prowadzące do stanowienia elementów fakultatywnych struktury podatku poprzez wydawanie aktów niższej rangi (rozporządzeń), są niewłaściwe i sprzeczne z art. 217 Konstytucji RP.

<sup>28</sup> C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 95.

<sup>29</sup> Celnie zwraca uwagę P. Majka na możliwość wystąpienia sytuacji, gdy ustawa podatkowa i akt wykonawczy zawierają sprzeczne ze sobą postanowienia, które wykluczają się na płaszczyźnie praw i obowiązków podatnika – *idem*, *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 141.

<sup>30</sup> W. Wójtowicz, w: *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2011, s. 136; R. Mastalski, w: R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska, *Prawo finansowe*, Warszawa 2013; S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2013, s. 34; J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 11; W. Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 78 i n.

<sup>31</sup> Podobnie P. Pietrasz, *Co dalej po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 września 2010 r., P 94/08?*, w: T. Nowak, P. Stanisławiszyn, *Regulacje w zakresie prawa celnego i podatku akcyzowego po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej. Doświadczenia i perspektywy*, Warszawa 2012, s. 220; A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 103; H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 52 i n.

Przyjmuje się, że prawa i obowiązki określone w ustawie podatkowej nie mogą być w sposób znaczący ograniczane lub rozszerzane poprzez wejście w życie aktów o randze podustawowej<sup>32</sup>. Rolą Ministra Finansów wydającego rozporządzenia dotyczące podatków nie jest zastępowanie władzy ustawodawczej, lecz wypełnianie woli ustawodawcy podatkowego, poprzez uszczegółowienia (w rozporządzeniu) zasad opodatkowania wyrażonych w ustawie podatkowej.

Jeśli minister właściwy do spraw finansów publicznych swoimi decyzjami przekroczy posiadane uprawnienia i wyda akt podustawowy, naruszający ww. artykuły Konstytucji RP, to akt ten nie obliguje zarówno podatników, jak i organy stosujące prawo. Wedle sądów administracyjnych nie jest wtedy błędem pominięcie zakresu praw i obowiązków regulowanych rozporządzeniem<sup>33</sup>. Akty administracyjne określające zobowiązanie podatkowe podatnika na podstawie rozporządzenia wydanego z naruszeniem art. 84 i 217 Konstytucji RP mogą być zaskarżone zarówno za pomocą zwykłych środków zaskarżenia (odwołanie, zażalenie), jak i ekstraordynaryjnych (stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnej decyzji). Wydaje się jednak lepszym rozwiązaniem to, aby tego typu akty normatywne były eliminowane w ramach procedury określonej w art. 64 w zw. z art. 3 ust. 1 pkt. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym<sup>34</sup> wszczynanej przez grupę posłów lub senatorów (*vide* art. 191 ust. 1 pkt. 1 Konstytucji RP). Legitymacja czynna do wystąpienia z taką skargą przysługuje także innym podmiotom (m.in. Rzecznikowi Praw Obywatelskich, organom stanowiącym jednostek samorządu terytorialnego), jednak to właśnie od przedstawicieli władzy ustawodawczej należy wymagać szczególnej czujności w zakresie ewentualnej niezgodności wydawanych rozporządzeń w kontekście

<sup>32</sup> M. Paczocha, *Granice władztwa podatkowego gmin (wybrane zagadnienia)*, „Finanse Komunalne” 2000, nr 6, s. 5–25; M. Siwiński, *Glosa do wyroku WSA z dnia 2 listopada 2004 r., III SA 2030/03*, „Doradztwo Podatkowe” 2005, nr 6, s. 62; wyroki NSA z 22 lutego 2006 r., I FSK 1075/05, Lex nr 250329 oraz z 24 października 2006 r., I FSK 112/06 z glosą A. Krzywoń, „Przegląd Sejmowy” 2008, nr 6, s. 257–264. Nie można uznać za uprawniony pogląd A. Krawczyk-Sawickiej (*Reguła ustawowego nakładania podatków i ciężarów publicznych w świetle art. 217 Konstytucji RP z 1997 r.*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2012, nr 2, s. 210), wedle której art. 217 Konstytucji RP zawiera jedynie przykładowy katalog elementów struktury podatku.

<sup>33</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 12 września 2008 r., III SA/Wa 922/08, Lex nr 462039.

<sup>34</sup> Ustawa z 30 listopada 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz.U. z 2016 r., poz. 2072. Trybunał Konstytucyjny jest przeznaczony do badania zgodności z Konstytucją RP także ustaw podatkowych. Wyrok Trybunału jako ostateczny i niepodlegający wzruszeniu ma wpływ zarówno na kształt ustawodawstwa, jak i wysokość wpływów do budżetu państwa – tak J. Małecki, *Lex falsa lex non est?*, w: *Ex iniuria non oritur ius. Księga jubileuszowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 61.

uchwalanych ustaw<sup>35</sup>. Władza ustawodawcza powinna analizować wydawane rozporządzenia z zakresu podatków po to, aby wydany nieprawidłowo akt podustawowy nie wypaczył zasad opodatkowania uregulowanych w ustawie. Należy pamiętać, że w odniesieniu do wszystkich ustaw dotyczących świadczeń publicznych, w tym podatków, powinien być stosowany podwyższony standard poprawności legislacyjnej<sup>36</sup>. Wyrażać się powinien zwłaszcza w doborze właściwych procedur ustawodawczych. Mając to na względzie, należy wskazać, że art. 217 Konstytucji RP jest na tyle precyzyjny, aby nie było wątpliwości, że stanowienie nawet fakultatywnych elementów struktury podatku w ramach aktu wykonawczego do ustawy jest błędne i może przynieść jedynie negatywne skutki zarówno dla organu podatkowego (uchylona decyzja), jak i podatnika (nienależnie zapłacony podatek).

## Podsumowanie

Zasady konstytucyjne są opoką polskiego ustawodawstwa. Nie można stanowić nowych aktów prawnych (lub wprowadzać nowelizacji dotychczasowych), jeśli są one sprzeczne z przepisami Konstytucji. Zasady określone w Konstytucji RP wiążą się jednocześnie z konkretnymi prawami i obowiązkami, definiującymi charakter sytuacji prawnej jednostki. Jeśli ustawodawca zamierza zmniejszyć te przywileje lub zwiększyć obowiązki osoby fizycznej, to może tego dokonać, o ile nie jest to zakazane przez samą Konstytucję RP. W odniesieniu do kwestii podatkowych ustawodawca przyjął powszechny obowiązek ponoszenia ciężaru związanego z tego rodzaju należnościami publicznoprawnymi. Nie ma znaczenia, czy ciężar ten przypisany jest do obywatela, czy też do cudzoziemca czasowo przebywającego na terytorium Polski. Ograniczenie obowiązku obciążenia podatkowego wynika z granic terytorium, na którym właściwa jest polska jurysdykcja. Zakres przedmiotowy ww. ciężaru jest szeroki i zawiera zarówno podatki, jak i należności posiadające cechy występujące w podatkach. Skoro art. 84 Konstytucji

<sup>35</sup> Jednocześnie podnosi się także istotne znaczenie prac przedlegislacyjnych (działania Rady Legislacyjnej, Rządowe Centrum Legislacji *etc.*) związanych z ustawodawstwem podatkowym, dzięki którym liczba popełnianych stale błędów w podatkowych aktach normatywnych będzie mniejsza – C. Kosikowski, w: *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2006, s. 26.

<sup>36</sup> Niezależnie od rodzaju aktu dotyczącego podatków adresat normy podatkowej ma konstytucyjny obowiązek zapoznania się z treścią obowiązującego prawa i przestrzegania jego nakazów – zob. art. 83 i 87 Konstytucji RP.

tucji RP zawiera określenie „ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków”, to bez znaczenia jest dokonywanie systematyki tych świadczeń. Jednostka podlega ekonomicznemu obciążeniu wtedy, gdy stanowi tak ustawa. Wyraźne wskazanie rodzaju aktu normatywnego uniemożliwia wprowadzanie danin na podstawie aktów podustawowych (np. rozporządzeń).

Wartością Konstytucji RP jest jej trwałość i niezmienność. Nie należy tego rozumieć jako wszelkiego zakazu dokonywania modyfikacji treści tego aktu. Jednakże powinno być to dokonywane w nadzwyczajnych przypadkach przy zachowaniu szczególnej argumentacji. Jeśli nie jest pewne, czy zmiana przepisu Konstytucji RP przyniesie rezultat i jest uzasadniona, to należy jej zaniechać. Ustawa zasadnicza nie jest po to, aby regulować codzienne czynności prawne, lecz aby wprowadzać zasady ogólne, których stosowanie przez ustawodawcę przy tworzeniu ustaw ma umożliwiać jak najprostszą realizację podstawowych praw i obowiązków jednostki (*leges ab omnibus intellegi debent* – ustawy powinny być zrozumiałe dla wszystkich). Dlatego też w odniesieniu do podatków zmiany są niewskazane o tyle, o ile ich wprowadzenie nie jest niezbędne.

Dotychczasowe odniesienie do podatków w Konstytucji RP nie jest może idealne, lecz spełnia swoją funkcję. Można oczywiście podnosić zarzut zbyt ogólnego określenia ciężaru spoczywającego na jednostce (art. 84 Konstytucji RP). Dodatkowo wymóg stanowienia elementów struktury podatku w ramach ustawy może nie być spełniony, gdy w ramach rozporządzenia regulowane są inne kwestie istotne dla kształtu daniny. W takim przypadku ustawodawca wyłącza skuteczność podejmowanych działań w ramach wszystkich etapów procesu legislacyjnego. Nie ma aktualnie narzędzi pozwalających na wykluczenie tego typu praktyk. Jednocześnie należy wskazać, że wadliwe stosowanie prawa podatkowego powinno być blokowane przez odpowiednie narzędzia umieszczone w akcie o randze ustawy.

Wskutek podjętych badań jako postulat na przyszłość można (w kontekście ogłoszonego przez Prezydenta RP planu przeprowadzenia referendum konstytucyjnego) jedynie zalecać, aby przedstawiciele władzy ustawodawczej nie podejmowali prób ulepszenia przepisów podatkowych poprzez zmiany w Konstytucji RP. Ustawa zasadnicza odwołuje się do podstawowych praw i obowiązków jednostki i nie powinna być miejscem wprowadzenia skomplikowanych zasad podatkowych. Jak słusznie stanowi art. 217 Konstytucji RP, wszelkie obciążenia podatkowe powinny mieć swoją podstawę w ustawie. Dlatego też ustawy powinny być przedmiotem nowelizacji, o ile nie jest to sprzeczne z zasadami konstytucyjnymi.



## Literatura

- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Bartosiewicz M., *Wybrane zagadnienia prawa konstytucyjnego*, Wrocław 2006.
- Bojkowski T., *Wolności oraz prawa konstytucyjne podatnika*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2004, z. 3.
- Brzeziński B., Jezierski J., *Opodatkowanie gospodarki uspołecznionej w świetle zasad podatkowych*, „Acta Universitatis Nicolai Copernici, Prawo XXV – Nauki Humanistyczno-Społeczne”, z. 172, Toruń 1987.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2011, z. 3.
- Dolata S., *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2013.
- Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016.
- Działo J., *Dlaczego trudno jest prowadzić „dobrą” politykę fiskalną?*, „Gospodarka Narodowa” 2012, nr 1–2.
- Dziesięć lat Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, red. E. Gdulewicz, H. Zięba-Załużka, Rzeszów 2007.
- Dzwonkowski H., *Opinia prawna w sprawie oceny zgodności z Konstytucją RP przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, „Zeszyty Prawnicze BAS” 2015, nr 2.
- Dzwonkowski H., *Opinia prawna w sprawie zgodności z Konstytucją RP poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, „Zeszyty Prawnicze BAS” 2014, nr 1.
- Dzwonkowski H., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012.
- Ex iniuria non oritur ius. Księga jubileuszowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Głuchowski J., Patyk J., *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
- Gomułowicz A., *Wybrane zagadnienia prawodawstwa podatkowego*, „Przegląd Legislacyjny” 1999, nr 11.
- Górecki D., *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2012.
- Guentzel W., *Glosa do postanowienia NSA z dnia 20 listopada 2002 r., I SA/Gd 2305/02*, „Glosa” 2003, nr 4.

- Institucje prawa konstytucyjnego w dobie integracji europejskiej. Księga jubileuszowa dedykowana prof. Marii Kruk-Jarosz*, red. J. Wawrzyniak, M. Laskowska, Warszawa 2009.
- Jakuszczyk A., *Wykładnia konstytucji jako proces konkretyzacji*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2014, nr 1.
- Kalinowski M., Pakulska M., *Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 5,
- Kalinowski M., *Pojęcie przedmiotu podatku*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2011.
- Koncepcje współczesnych reform podatkowych. Europa na drodze do wspólnej waluty. Książka wydana z okazji 40-lecia pracy naukowej prof. dr hab. Andrzeja Komara*, red. J. Małecki, Poznań 1998.
- Konieczne i pożądane zmiany Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 roku*, red. B. Banaszak, M. Jabłoński, Wrocław 2010.
- Konstytucja. System, ustrój finansowy. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, Warszawa 1999.
- Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2006.
- Kosikowski C., *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007.
- Krawczyk-Sawicka A., *Reguła ustawowego nakładania podatków i ciężarów publicznych w świetle art. 217 Konstytucji RP z 1997 r.*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2012, nr 2.
- Krzywoń A., *Przedawnienie zobowiązania podatkowego – analiza konstytucyjna*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013, nr 2.
- Kulicki J., *Zasady przyzwoitej legislacji w procesie stanowienia prawa podatkowego*, „Analizy Biura Analiz Sejmowych” 2010, nr 4.
- Łączkowski W., *Etyczne aspekty finansowania potrzeb socjalnych ze środków publicznych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2004, z. 1.
- Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011.
- Mastalski R., Fojcik-Mastalska E., *Prawo finansowe*, Warszawa 2013.
- Mastalski R., *Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy*, „Państwo i Prawo” 1993, nr 4.
- Michalak A., *Konstytucyjne zasady tworzenia prawa podatkowego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 7.
- Modzelewski W., *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2010.
- Mycielski A., *Polskie prawo polityczne*, Kraków 1947.

- Nowak T., Stanisławiszyn P., *Regulacje w zakresie prawa celnego i podatku akcyzowego po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej. Doświadczenia i perspektywy*, Warszawa 2012.
- Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013.
- Orłowski J., *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Studia Prawnoustrojowe” 2013, nr 22.
- Paczocha M., *Granice władztwa podatkowego gmin (wybrane zagadnienia)*, „Finanse Komunalne” 2000, nr 6.
- Piechowiak M., *Dobro wspólne jako fundament polskiego porządku konstytucyjnego*, Warszawa 2012.
- Polański S., *Glosa do wyroku TK z dnia 23 marca 2006 r., K 4/06*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, nr 2.
- Prawo konstytucyjne Rzeczypospolitej Polskiej*, red. P. Sarnecki, Warszawa 2008.
- Prawo konstytucyjne*, red. M. Grzybowski, Białystok 2008.
- Prawo konstytucyjne*, red. P. Tuleja, Warszawa 1995.
- Prawo konstytucyjne. Kompendium*, red. R. Piotrowski, Warszawa 2014.
- Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2017.
- Realizacja i ochrona konstytucyjnych wolności i praw jednostki w polskim porządku prawnym*, red. M. Jabłoński, Wrocław 2014.
- Rost A., *Instytucje prawa konstytucyjnego*, Poznań 2003.
- Safjan M., Bosek L., *Konstytucja RP, Tom I, art. 1–86*, Warszawa 2016.
- Siwiński M., *Glosa do wyroku WSA z dnia 2 listopada 2004 r., III SA 2030/03*, „Doradztwo Podatkowe” 2005, nr 6.
- Sokolewicz W., *O osobliwościach ustawy budżetowej i trybu jej uchwalenia*, „Przegląd Legislacyjny” 2004, nr 2.
- Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. W. Miemiec, Wrocław 2009.
- Studia z prawa konstytucyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana prof. zw. dr hab. Wiesławowi Sztydle*, red. J. Posłuszny, J. Buczkowski, K. Eckhardt, Przemyśl–Rzeszów 2009.
- Sześć lat Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Doświadczenia i inspiracje*, red. L. Garlicki, A. Szmyt, Warszawa 2003.
- W kręgu zagadnień konstytucyjnych*, red. M. Kudej, Katowice 1999.
- Wiśniewski L., *Wolności i prawa jednostki oraz ich gwarancje w praktyce*, Warszawa 2006.

*Wolności i prawa człowieka w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, red. M. Chmaj, Warszawa 2008.

*XV lat obowiązywania Konstytucji z 1997 r. Księga jubileuszowa dedykowana Zdzisławowi Jaroszowi*, red. M. Zubik, Warszawa 2012.

*Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2011.

### **Akty prawne**

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483.

Ustawa z 21 listopada 1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej, tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 827.

Ustawa z 12 grudnia 2013r. o cudzoziemcach, Dz.U. z 2013 r., poz. 1650.

Ustawa z 30 listopada 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz.U. z 2016 r., poz. 2072.

### **Orzecznictwo**

Wyrok NSA z 24 października 2006 r., I FSK 112/06 z glosą A. Krzywoń, „Przegląd Sejmowy” 2008, nr 6.

Wyrok WSA w Warszawie z 12 września 2008 r., III SA/Wa 922/08, Lex nr 462039.

Wyrok NSA z 22 lutego 2006 r., I FSK 1075/05, Lex nr 250329.

Wyrok TK z 3 listopada 2006 r., K 31/06 z glosą M. Masternak-Kubiak, „Przegląd Sejmowy” 2007, nr 2.

Wyrok TK z 13 czerwca 2013 r., P 35/12, Lex nr 1330551.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) K 48/04 z 2 lutego 2005 r. z glosą S. Wronowskiej, „Państwo i Prawo” 2006, nr 6.

Wyrok TK z 18 listopada 2014 r., K 23/12, Lex nr 1548281.

---

**CONSTITUTIONAL WARRANT INCURRING THE BURDEN OF TAXES  
– SELECTED ISSUES****Summary**

The Polish Constitution stipulates that everyone is obliged to bear the burden associated with the taxes under the enactments. The article's purpose is to explore the scope and subject of this principle. Referring to the views prevailing in the judicature and the legal literature, the author will try to explain how the term "each" contained in the Rule 84 of the Constitution of the Republic of Poland, should be understood. In addition, the analysis will include the nature of the taxes which can be assigned to individuals in accordance with the Rule 217 of the basic enactment. In the publication analytical and linguistic-logical method were used. As a *de lege lata* proposal assumes that the obligation to bear the tax burden is not associated with citizenship and countervailability of a non-resident of another jurisdiction doesn't exclude outright weight referred to in art. 84. The obligation to regulate the structure elements of the tax in the form of law works to the benefit of stability and certainty of tax legislation. With regards to the legislative procedure in view of the importance of tax legislation – do not use a fast – track procedure. The author concluded that there were no grounds for the preaching of *de lege ferenda* postulates in the needed changes in the provisions of the Constitution of the Republic of Poland relating to taxes as enactment is appropriate.

**Keywords:** The Constitution of The Republic of Poland, taxpayer, tax regulation