Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Finansów Publicznych

mgr Paweł Bobrowicz

Rozprawa doktorska

Kontrola normy podatkowoprawnej w trybie skargi konstytucyjnej

Praca doktorska napisana pod kierunkiem naukowym
Dr hab. Wojciecha Morawskiego, Prof. UMK

Toruń, 2025

Remota itaque iustitia
quid sunt regna nisi magna latrocinia?

St. Augustine[1]

[1] Augustyn, *De civitate Dei*, IV, 4: *CCL* 47, 102 (za:) Benedykt XVI, *Deus Caritas Est,* Watykan A.D. 2006, pkt 28

SPIS TREŚCI

SPIS TREŚCI **3**

Wykaz ważniejszych skrótów **7**

WPROWADZENIE **8**

ROZDZIAŁ I

KONSTRUKCJA SKARGI KONSTYTUCYJNEJ
Z PERSPEKTYWY SPRAWY PODATKOWEJ

1. Uwagi wprowadzające **21**
2. Zarys postępowania w trybie skargi konstytucyjnej **24**
3. Skarga konstytucyjna w sprawach podatkowych – skala zjawiska, skuteczność działania i ujemne przesłanki proceduralne **27**
   - 3.1. Ordynacja podatkowa **37**
   - 3.2. Podatki pośrednie **41**
   - 3.3. Podatki dochodowe **53**
   - 3.4. Podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych **56**
   - 3.5. Podatki i opłaty lokalne oraz podatki rolny i leśny **59**
4. Sposób naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw **62**
   - 4.1. Triada skargi konstytucyjnej **62**
   - 4.2. Określenie sposobu naruszenia **67**
   - 4.3. Podmiot konstytucyjnych wolności, praw i obowiązków w sprawach podatkowych **75**
   - 4.4. Ostateczne orzeczenie w sprawie podatkowej **87**
   - 4.5. Norma podatkowoprawna jako podstawa ostatecznego orzeczenia **91**
   - 4.6. Obowiązywanie normy podatkowoprawnej **93**
5. Sformułowanie zarzutu i jego ocena **97**
   - 5.1. Domniemanie konstytucyjności oraz ciężar i uzasadnienie zarzutu **97**
   - 5.2. Klasyczny, zakresowy i interpretacyjny zarzut i wyrok Trybunału z perspektywy prawa do wznowienia postępowania **104**
   - 5.3. Ocena zarzutu i interpretacja przepisów **115**
6. Wnioski **128**

ROZDZIAŁ II

NORMA PODATKOWOPRAWNA JAKO PRZEDMIOT KONTROLI W TRYBIE SKARGI KONSTYTUCYJNEJ

1. Uwagi wprowadzające **135**

2. Treść normatywna prawa podatkowego z perspektywy przedmiotu kontroli **137**

   2.1. Przepis i norma prawa podatkowego **137**

   2.2. Akt normatywny prawa podatkowego **140**

   2.3. Ustawowy i podustawowy akt normatywny prawa podatkowego **142**

   2.4. Norma podatkowego prawa międzynarodowego i prawa Unii Europejskiej **147**

   2.5. System normatywny prawa podatkowego **168**

   2.6. Urzędowy akt interpretacyjny prawa podatkowego **173**

3. Norma materialna, proceduralna i ustrojowa prawa podatkowego **180**

   3.1. Koncepcja analityczna treści normatywnej **180**

   3.2. Pozytywne i negatywne przesłanki opodatkowania **187**

4. Norma podatkowoprawna w systemie prawa z perspektywy przedmiotu kontroli **195**

   4.1. Norma merytoryczna, norma stanowienia i norma formalna prawa podatkowego **200**

   4.2. Statyczny i dynamiczny system norm prawa podatkowego **205**

   4.3. Norma prawa podatkowego w obszarze prawa publicznego **214**

   4.4. Norma prawa podatkowego w obszarze prawa prywatnego **235**

5. Utrwalona, dominująca i niejednolita wykładnia orzecznicza **242**

6. Subsumcja i wykładnia *in dubio pro tributario* **250**

7. Zaniechanie i pominięcie prawodawcy podatkowego **262**

8. Wnioski **285**

ROZDZIAŁ III

WZORZEC KONTROLI KONSTYTUCYJNOŚCI NORMY PODATKOWOPRAWNEJ W TRYBIE SKARGI KONSTYTUCYJNEJ

1. Uwagi wprowadzające **291**
2. Klauzula demokratycznego państwa prawnego **294**
   2.1. Uwagi wprowadzające **294**
   2.2. Dopuszczalność wskazywania art. 2 Konstytucji jako wzorca kontroli skargi konstytucyjnej **301**
   2.3. Subzasady dekodowane z klauzuli demokratycznego państwa prawnego w systemie norm prawa podatkowego **304**
      2.3.1. Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego **306**
      2.3.2. Zasada poprawnej legislacji podatkowej **313**
      2.3.3. Zasada zachowania *vacatio legis* norm podatkowoprawnych **331**
      2.3.4. Zasada ochrony praw słusznie nabytych w prawie podatkowym **336**
      2.3.5. Zasada ochrony interesów w toku z perspektywy retroaktywności i retrospektywności prawa podatkowego **341**
3. Zasada władztwa daninowego *versus* zasada sprawiedliwości podatkowej **352**
   3.1. Uwagi wprowadzające **352**
   3.2. Źródło godności podatnika jako fundamentu zasad władztwa daninowego i sprawiedliwości podatkowej **362**
   3.3. Zasada powszechności opodatkowania i dobra wspólnego **376**
   3.4. Zakres swobody ustawodawcy podatkowego **390**
   3.5. Zasada ustawowej wyłączności opodatkowania **410**
4. Prawo własności i wolności gospodarczej w systemie prawa podatkowego **418**
   4.1. Uwagi wprowadzające **418**
   4.2. Prawo własności, a obowiązek podatkowy **419**
   4.3. Prawo wolności gospodarczej i zasada społecznej gospodarki rynkowej, a ograniczenia podatkowoprawne **431**

5. Zasady równości i proporcjonalności prawa podatkowego **437**
5.1. Uwagi wprowadzające **437**
5.2. Zasada równości w prawie podatkowym **439**
5.2.1. O istocie zasady równości opodatkowania **439**
5.2.2. Ustalenie cechy relewantnej **451**
5.2.3. Dopuszczalność zasady równości opodatkowania jako wzorca kontroli w trybie skargi konstytucyjnej **461**
5.3. Proporcjonalność i teoria ważenia w prawie podatkowym **465**
5.3.1. Zakaz nadmiernej ingerencji prawodawcy podatkowego **465**
5.3.2. Komplementarny charakter zasady proporcjonalności prawa podatkowego **477**
5.3.3. Zasada proporcjonalności w związku z prawem własności podatnika i wolnością jego gospodarczej działalności i pracy **483**
6. Zasada sprawiedliwości proceduralnej i prawa do sądu w sprawie podatkowej **487**
7. Prawo do ochrony, opieki i pomocy rodzinie w prawie podatkowym **495**
8. Wnioski **502**

Podsumowanie **516**
Bibliografia **528**
Wykaz orzecznictwa **556**
Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego sprzed 2 kwietnia 1997 r. **556**
Wyroki Trybunału Konstytucyjnego **556**
Postanowienia Trybunału Konstytucyjnego **573**
Postanowienia sygnalizacyjne Trybunału Konstytucyjnego **577**
Zdania odrębne Sędziów Trybunału Konstytucyjnego **577**
Orzecznictwo sądów administracyjnych **578**
Orzecznictwo Sądu Najwyższego **581**
Wyroki Europejskiego Trybunału Praw Człowieka **582**
Wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej **582**
Zestawienie wyroków Trybunału Konstytucyjnego derogujących normę podatkowoprawną w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną **583**
Pozostałe źródła **584**

Wykaz ważniejszych skrótów:

ETPCz	Europejski Trybunał Praw Człowieka
FTK	Sąd Konstytucyjny Republiki Federalnej Niemiec (*niem. Bundesverfassungsgericht*)
k.k.s.	ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy
k.p.c.	ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego
k.k.s.	ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
o.p.	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa
TK	Trybunał Konstytucyjny Rzeczypospolitej Polskiej
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
u.o.t.p.TK	ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym
u.p.d.o.f.	ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. – o podatku dochodowym od osób fizycznych
uCIT	ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny

WPROWADZENIE

Pojęcie kontroli na gruncie aktów normatywnych prawa podatkowego występuje zazwyczaj w odniesieniu do kontroli podatkowej, czynności sprawdzających lub postępowania podatkowego, regulowanych *de lege lata* przepisami działów IV-VI Ordynacji podatkowej. Regulują one tryb i zasady sprawdzania sposobu wywiązywania się przez kontrolowanych lub sprawdzanych z ich obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Tymczasem kontroli podlegać może nie tylko sposób wywiązywania się przez te podmioty ze wskazanych obowiązków czy nawet podejmowana w tym zakresie działalność organów administracji publicznej (organów podatkowych), stanowiąca zasadniczy przedmiot zainteresowania sądownictwa administracyjnego, lecz także konstytucyjność samego prawa, na podstawie i w granicach którego organy te powinny działać. Uprawnienie do zainicjowania takiej kontroli przysługuje, nie tylko wybranym grupom, podmiotom czy organom. Przeciwnie, po spełnieniu określonych warunków, uprawnienie zainicjowania kontroli konstytucyjności (legalności) prawa w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym przysługuje każdemu, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały, przez zastosowanie tego prawa, naruszone. Co więcej, uprawnienie to nadaje sama polska Konstytucja, która w art. 79 ust. 1 stanowi, iż każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Podkreślić tu należy zaimek „każdy", od którego rozpoczyna się wskazana norma Konstytucji albowiem okoliczność ta wciąż nie dość stanowczo wybrzmienia w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego. Podkreślenia wymaga również, iż skarga konstytucyjna jest środkiem prawnym o szczególnym charakterze. Kwestionuje bowiem konstytucyjność prawa, nie zaś poprawność jego stosowania. Skoro jednak najznamienitsi przedstawiciele doktryny polskiego prawa podatkowego od lat stanowczo podkreślają istotne mankamenty legislacyjne, trapiące system prawa podatkowego, to z

pewnością godne naukowego poznania, a w konsekwencji, również praktycznej użyteczności, jest podjęcie stosownej refleksji nad warunkami umożliwiającymi derogację niekonstytucyjnych norm prawnopodatkowych mocą stosownych wyroków Trybunału Konstytucyjnego. To bowiem od woli skarżącego uzależnione jest, wobec której z norm podatkowoprawnych, kształtujących ostateczne orzeczenie wydane w sprawie podatkowej, sformułuje on zarzut naruszenia przysługujących mu konstytucyjnych wolności lub praw. Trybunał Konstytucyjny jest bowiem związany – jak stanowi art. 67 u.o.t.p.TK – zakresem zaskarżenia skargi konstytucyjnej. Uzasadniając sformułowany zarzut niezgodności kwestionowanego aktu normatywnego lub jego części (określenie przedmiotu kontroli), ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego (wskazanie wzorca kontroli), z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie, skarżący powołuje się na standardy ochrony prawnej wynikające z dotychczas ukształtowanego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, zmierzając do ich rozwinięcia i urzeczywistnienia w sprawie, która stała się podstawą złożonej skargi. Z uwagi bowiem na semantyczną niedookreśloność pojęć konstytucyjnych, składających się na szereg związanych z sobą zasad, reguł, praw, wolności i obowiązków, znajomość orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, kształtowanego na gruncie kontroli konstytucyjności aktów normatywnych prawa podatkowego, staje się nieocenionym narzędziem dla skarżącego zmierzającego do obalenia domniemania niekonstytucyjności kwestionowanych przez niego aktów normatywnych lub ich części. Co niemniej istotne, wiedza ta staje się niezwykle użyteczna również w procesie stosowania prawa podatkowego, z uwagi na określoną w art. 8 ust. 2 Konstytucji zasadę bezpośredniego stosowania Konstytucji, w ramach zasady prokonstytucyjnej wykładni prawa. Trudne do przeceniania pozostają bowiem, podnoszone w środkach zaskarżenia, wnoszonych w toku postępowania podatkowego lub sądowoadministracyjnego w sprawach podatkowych, argumenty przemawiające na rzecz ochrony konstytucyjnych wolności i praw podmiotu, którego dana sprawa dotyczy. W konsekwencji powyższych założeń, istotnego znaczenia nabierają tym samym poglądy prawne prezentowane w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, służące

ochronie konstytucyjnych wolności i praw jednostki, z poszanowaniem zasad wykładni prawa oraz celów i wartości, którym prawo winno służyć w ujęciu wynikającym z norm konstytucyjnoprawnych oraz domniemania jego konstytucyjności.

W tym stanie rzeczy zasadne staje się przeprowadzenie badań nad orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego w sprawach związanych z kontrolą konstytucyjności norm podatkowoprawnych. Ze względów metodologicznych konieczne jest jednak skonkretyzowanie tak zakreślonego obszaru badawczego. Z uwagi na szeroki zakres podmiotowy skargi konstytucyjnej oraz wskazywane w doktrynie i orzecznictwie sądowoadministracyjnym rozmaite zagadnienia konstytucyjnoprawne związane z prawodawstwem podatkowoprawnym, właściwa dla dociekań naukowych staje się perspektywa kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego właśnie w trybie skargi konstytucyjnej, jako środka prawnego przysługującego każdemu, o kim mowa w przywołanym wyżej art. 79 ust. 1 Konstytucji. Lektura uzasadnień orzecznictwa Trybunału w sprawach z tego zakresu umożliwia wskazanie metod, za pomocą których Trybunał dekodował treść konstytucyjnych wolności lub praw, określonych w skardze konstytucyjnej jako wzorzec kontroli, naruszonych przez ostateczne orzeczenie determinowane treścią normy prawa podatkowego, jako przedmiotu kontroli. Użyteczne w tym zakresie stają się uzasadnienia orzeczeń w sprawach z zakresu kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego wydane przede wszystkim w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej, jak i poglądy prawne wyrażane w orzeczeniach kończących postępowanie w trybie wniosków lub pytań prawnych w zakresie, w jakim zachowują swą właściwość również na gruncie konstrukcji skargi konstytucyjnej. Z tego względu praca niniejsza nie ogranicza się do orzecznictwa podatkowego wydawanego wyłącznie w trybie skargi konstytucyjnej, lecz możliwie szeroko powołuje się również na orzecznictwo wydawane w innych trybach postępowania, jeśli wskazywane w nim wartości mogą zostać odpowiednio zastosowane również na gruncie samej skargi, by przedstawić możliwie pełen obraz operacjonalizowanych zagadnień.

Przeprowadzenie kompleksowej (całościowej) analizy koncepcji prawa podmiotowego, ochronie którego służy skarga konstytucyjna, choćby w zakresie samych spraw podatkowych, byłoby jednak z gruntu skazane na niepowodzenie, z uwagi na ich nadwyraz obszerną przestrzeń normatywną. Zasadom równości, proporcjonalności czy sprawiedliwości opodatkowania należałoby bowiem poświęcić odrębne kompleksowe opracowania. Właściwe więc staje się jednak przeprowadzenie takiej analizy w ujęciu, w jakim wynika ona z orzecznictwa samego Trybunału, albowiem to w oparciu o metody wykładni stosowane, z lepszym lub gorszym skutkiem, w jego orzecznictwie, możliwe staje się konkretne ukazanie koncepcji konstytucyjnego prawa podmiotowego (wzorca kontroli) naruszonego przez zastosowanie normy podatkowoprawnej (przedmiotu kontroli) w ostatecznym orzeczeniu o konstytucyjnych wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego (sposób naruszenia).

Okoliczność ta nakazuje rozpoznać rzeczone zagadnienie w trzech funkcjonalnie związanych z sobą obszarach. Pierwszym z nich jest konstrukcja prawna skargi konstytucyjnej z perspektywy sprawy podatkowej. Skupia się on na identyfikacji sposobu naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw przez zastosowanie generalno-abstrakcyjnej normy podatkowoprawnej w indywidualno-konkretnym akcie jej ostatecznego zastosowania. Wskazuje także na wpływ sformułowanego w skardze zakresu zaskarżenia na treść sentencji wyroku Trybunału oraz związek tego wpływu na prawo do wznowienia postępowania, przysługujące skarżącemu w przypadku uwzględnienia jego skargi. Wywód w tym przedmiocie rozpoczyna określenie ogólnych zasad i pojęć proceduralnych oraz prezentacja orzecznictwa Trybunału w kontekście poszczególnych podatków, wskazująca na dopuszczalną konfigurację wzorców kontroli względem norm kształtujących treść danych typów prezentowanych w ten sposób danin publicznych (rozdział pierwszy – *Konstrukcja skargi konstytucyjnej z perspektywy sprawy podatkowej*). Drugi obszar koncentruje się na przedmiocie takiej kontroli, a więc na normie podatkowoprawnej współdeterminującej treść orzeczenia wydanego w sprawie podatkowej. Prawo podatkowe jest bowiem samodzielną i odrębną częścią systemu

prawnego.[2] Okoliczność ta stanowi podstawę dla sformułowania przez doktrynę i orzecznictwo sądowoadministracyjne pojęcia normy podatkowoprawnej jako normy prawnej prawa podatkowego.[3] To właśnie ona stanowi przedmiot kontroli w trybie skargi konstytucyjnej. W tym stanie rzeczy, analizie dopuszczalności jej zakwestionowania w rzeczonym trybie poświęcono rozdział drugi niniejszej pracy (*Norma podatkowoprawna jako przedmiot kontroli w trybie skargi konstytucyjnej*). Tymczasem rozdział trzeci (*Wzorzec kontroli konstytucyjności normy podatkowoprawnej w trybie skargi konstytucyjnej*) obejmuje problematykę konstytucyjnego prawa podmiotowego, naruszonego przez wydanie ostatecznego orzeczenia o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego w sprawie podatkowej, w ujęciu wynikającym z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Wywód w tym przedmiocie stanowi konsekwencję

---

[2] B. Brzeziński, *Prawo podatkowe,* Toruń 1999, s. 40 i n., tenże, *Prawo podatkowe a prawo cywilne* (w:) B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie,* Toruń 2009*,* s. 391; A. Gomułowicz, *Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym,* Przegląd Podatkowy 1996, nr 11, s. 3; zob. A. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 29

[3] zob.: A. Nita, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe* (w:) L. Etel (red.), *System Prawa Finansowego*, t. 3, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 508; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Opodatkowanie dochodu uzyskanego ze zbycia lokalu w drodze umowy dożywocia. Glosa do wyroku WSA z dnia 21 grudnia 2010 r., I SA/Wr 639/10,* Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa, nr 3/2011, s. 115; A. Nita*,* W. Morawski, *Wykorzystywanie skargi pauliańskiej do zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego – zagadnienia dyskusyjne,* Przegląd Sądowy nr 6/2016, s. 11 i n.; P. Mikuła, *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Warszawa 2019, s. 76 i n.; A. Bielska-Brodziak, *In dubio pro tributario – przeszłość i teraźniejszość* (w:) J. Głuchowski (red.) *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu,* Warszawa 2019, s. 65 i n.; A. Gomułowicz, M. Wiącek, *Omówienie do wyroku WSA z dnia 18 lipca 2019 r., I SA/Gl 542/19*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego nr 3 (90)/2020, s. 143; B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Związek podejrzenia popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego z niewykonaniem zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. - skutki braku spójności powiązanych regulacji prawnych*, Przegląd Podatkowy nr 8/2023, s. 20; W. Morawski, *Wyrok TK z 4.07.2023 r., SK 14/21, w sprawie definicji budowli w podatku od nieruchomości – czyli o tym, że piekło bywa dobrymi intencjami wybrukowane,* Przegląd Podatkowy nr 10/2023, s. 19

wniosków wyciągniętych z analiz przeprowadzonych w dwóch poprzednich rozdziałach, gdy znana jest już perspektywa konstrukcyjna skargi konstytucyjnej w sprawie podatkowej i scharakteryzowany został przedmiot kontroli prowadzonej w tym trybie. Każdy z rozdziałów rozpoczyna się uwagami wprowadzającymi, istotnymi ze względów metodologicznych. Ich celem jest wskazanie istoty podjętej problematyki i jej systematyki w ramach danego rozdziału. Kończy się zaś syntetycznymi wnioskami. Mają one charakter w zasadzie podsumowujący i porządkujący. Potwierdzają jednak przede wszystkim założenia wskazane w uwagach wprowadzających do danego rozdziału.

W pracy wykorzystano następujące metody badawcze. Po pierwsze, metodę analizy konstrukcyjno-krytycznej[4] w zakresie omówienia trzech zasadniczych elementów konstrukcyjnych skargi konstytucyjnej kwestionującej konstytucyjność norm podatkowoprawnych (przedmiotu kontroli, wzorca kontroli oraz relacji obu z nich z perspektywy sposobu naruszenia), na podstawie poglądów prawnych wyrażanych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i doktrynie nauki prawa, a ocenianych w niniejszej pracy przez pryzmat zasady *principium rationis sufficientis*. Zastosowanie tej metody wiązało się z koniecznością zastosowania drugiej, związanej z nią metody, nazywanej metodą syntezy,[5] umożliwiającej uporządkowanie tak zdobytej wiedzy w sposób możliwie uporządkowany, uzasadniony i spójny. Każdemu z trzech wskazanych wyżej elementów konstrukcyjnych poświęcono bowiem – jak już to zostało powiedziane – po jednym rozdziale, składającym się z analizy poszczególnych kategorii współtworzących dane elementy. Powyższe metody zastosowano z uwzględnieniem metody argumentacyjnej odnoszącej się do ocen dotyczących poglądów prawnych wyrażanych przez Trybunał Konstytucyjny w zakresie wartości stojących u podstaw określonych konstytucyjnych praw

[4] T. Barankiewicz, *Metody myślenia, badania prawa i systematyzacji wiedzy w naukach prawnych* (w:) H. Izdebski, A. Łazarska (red.), *Metodologia dysertacji doktorskiej dla prawników. Teoria i praktyka,* Warszawa 2022, s. 107-109; zob. M. Krajewski *O metodologii nauk i zasad pisarstwa naukowego,* Płock 2020, s. 86-87

[5] *Ibid*., *Metody…*, s. 110

podmiotowych adresatów norm podatkowoprawnych, w ujęciu wynikającym z konstrukcji skargi konstytucyjnej i użytecznym dla potrzeb poprawnego formułowania zakresu zaskarżenia i jego uzasadnienia. Powyższe metody zastosowano przy użyciu, typowej dla nauk prawnych metody formalno-dogmatycznej,[6] ze szczególnym uwzględnieniem praktyki stosowania *konstytucyjnego prawa podatkowego* w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, gdyż to ona stanowi zasadniczą przestrzeń dla formułowania argumentów lub dowodów na poparcie zarzutu niekonstytucyjności inkryminowanych norm w kolejnych, wnoszonych do Trybunału skargach konstytucyjnych. Formalny aspekt tej metody sprowadza się do analizy treści przepisów prawa pozytywnego, zwłaszcza przepisów (postanowień) obowiązującej Konstytucji i ich relacji względem zmieniających się, lecz podlegających kontroli konstytucyjności – aktów normatywnych prawa podatkowego oraz podejmowanych na tym tle uzasadnień orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt dogmatyczny obejmuje natomiast przekonanie (gr. *dogma*) o racjach, założeniach czy konstrukcjach stojących u podstaw systemu konstytucyjnego prawa podatkowego, a więc prawa podatkowego w ujęciu konstytucyjnoprawnym – w zakresie, w jakim staje się on użyteczny dla potrzeb poprawnego sformułowania zakresu zaskarżenia skargi konstytucyjnej w sprawach kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego. Zastosowanie na kartach niniejszej pracy metody formalno-dogmatycznej wymagało posłużenia się również metodą hermeneutyczną w zakresie, w jakim niezbędne stało się to dla pozyskania wiedzy o kształtowaniu się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego reguł wykładni operatywnej. Wiedza ta posiada istotne znaczenie zarówno dla autorów skarg konstytucyjnych co do metod formułowania zakresu zaskarżenia i jego uzasadniania, jak i dla samego Trybunału, który przez lata swojej orzeczniczej działalności zdołał wypracować szereg standardów w zakresie ochrony konstytucyjnych wolności i praw podmiotów prawa podatkowego. Z kolei, o ile do metody socjologicznego badania prawa, zaliczyć można badanie

[6] A. Bałaban, *Metody badawcze w naukach prawnych – bieżące refleksje,* Przegląd Prawa Konstytucyjnego nr 2024/4, s. 125*; Ibid., Metody…*, s. 113

orzecznictwa, to metoda ta została w tym względzie szeroko zastosowana w pracy niniejszej, przez poczynioną na jej kartach, zwłaszcza w rozdziale trzecim, analizę orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, użyteczną dla potrzeb postępowania w sprawach kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego w trybie skargi konstytucyjnej. Dokonywane oceny, analizy i zestawienia poszczególnych kategorii badanych zjawisk, operacjonalizowane były z zastosowaniem metody aksjologicznego badania prawa, gdyż przy próbie naukowej oceny dokonywanych testów jego konstytucyjności, to właśnie wartości, idee i cele prawa, a więc ogólnie rozumiana jego aksjologia, odgrywa rolę kluczową. Nie inaczej okoliczności te kształtują się na gruncie prawa podatkowego. Metoda ta wyrażana została bowiem podczas podejmowanych na kartach tej pracy, prób identyfikacji konfliktu wartości, który niejako wpisany pozostaje w strukturę normy podatkowoprawnej, w postaci konfrontacji konstytucyjnego prawa własności, zwłaszcza własności środków pieniężnych skarżącego (art. 64 Konstytucji) z wyrażonym w art. 84 Konstytucji obowiązkiem każdego do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie, z perspektywy wynikającego z art. 83 Konstytucji obowiązku przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej, stanowiącej – po myśli art. 1 Konstytucji – dobro wspólne wszystkich jej obywateli, których przyrodzona, niezbywalna i nienaruszalna godność, stanowi – jak deklaruje art. 30 Konstytucji – przedmiot poszanowania i ochrony władz publicznych. Jak miał bowiem mawiać Napoleon Bonaparte: „Tam gdzie nie ma wolności, nie ma ani praw, ani obowiązków”.[7] Wolność człowieka, a nawet szerzej – podmiotu prawa, realizuje się bowiem poprzez konfrontację przysługujących mu praw z jego obowiązkami, co w sposób istotny odnajduje swoje szczególne urzeczywistnienie na gruncie norm prawa podatkowego. Polski Trybunał Konstytucyjny rozstrzygnął na przełomie pierwszych dziesięcioleci swojej dotychczasowej działalności wiele sporów tego rodzaju, w tym przede wszystkim dotyczących norm prawa podatkowego z perspektywy ich konstytucyjności. Uzasadniony jest zatem trud nad dalszym rozwojem

[7] J. Jarco, Z. Kalita, M. Semp, *Etyka. Świat wartości moralnych*, Warszawa-Wrocław 1994, s. 304-309

wypracowanych przez Trybunał poglądów prawnych, zmierzających do urzeczywistniania konstytucyjnych wartości i zasad z najlepszym skutkiem dla obywateli i innych podmiotów polskiego prawa, w tym prawa podatkowego.

Celem niniejszej pracy jest podjęcie naukowej refleksji nad metodami, za pomocą których Trybunał Konstytucyjny rekonstruuje w swoim orzecznictwie – w sposób znajdujący swoje bezpośrednie zastosowanie na gruncie kontroli norm prawa podatkowego w trybie skargi konstytucyjnej – przedmiot kontroli w postaci normy prawa podatkowego oraz wzorzec tej kontroli w postaci konstytucyjnych wolności lub praw podatkowych, a także ich wzajemną relację w kontekście wskazanego w skardze sposobu naruszenia, znajdującą swój wyraz w prezentowanym uzasadnieniu niekonstytucyjności. Skarga konstytucyjna może stanowić bowiem realne narzędzie prawne zmierzające do derogacji licznych, wzbudzających konstytucyjne umocowanie norm prawa podatkowego. Dotychczasowe orzecznictwo trybunalskie w sprawach podatkowych, choć istotne na przestrzeni minionych pierwszych dziesięcioleci działalności Trybunału Konstytucyjnego, wciąż pozostaje jednak śladowe w porównaniu do ilości i skutków regulacji prawnopodatkowych, wzbudzających wspomniane wątpliwości. Obraz ten nie ulegnie jednak zmianie, jeśli Trybunał nie stanie się adresatem poprawnie sporządzanych i trafnie uzasadnianych w tym zakresie skarg konstytucyjnych. W pełni zasadne pozostaje zatem przeprowadzenie badań nad orzecznictwem Trybunału w kontekście dopuszczalności kwestionowania w trybie skargi (przez każdego, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone) konstytucyjności norm obowiązującego prawa podatkowego, po spełnieniu określonych przesłanek, w tym warunków metodologicznych, wyłożonych na kartach niniejszej pracy.

Założenie te stanowi podstawę dla sformułowania następującej hipotezy badawczej. Skarga konstytucyjna, która może zostać wniesiona przez każdego, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma wszelkie podstawy stanowić w polskiej praktyce ustrojowej i prawodawczej skuteczny instrument prawny zmierzający do derogacji

niekonstytucyjnych norm prawa podatkowego. Normy te wskazywane być mogą bowiem przedmiotem kontroli ich konstytucyjności, zaś szereg konstytucyjnych wolności i praw, wyrażanych postanowieniami obowiązującej polskiej ustawy zasadniczej, z powodzeniem pełnić może rolę wzorca kontroli podejmowanej w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej. Wszczęcie postępowania zmierzającego do orzeczenia derogacji pozostaje tym samym w rękach każdego choćby najskromniejszego podmiotu polskiego prawa podatkowego. Podsumowanie dotychczasowego orzecznictwa Trybunału w formie niniejszej pracy, z perspektywy nauki konstytucyjnego prawa podatkowego i zasad właściwych metodologii prac tego rodzaju, ma w zamiarze autora stanowić skromną cegiełkę w procesie urzeczywistniania konstytucyjnych wolności i praw podmiotów polskiego prawa podatkowego. Potencjał orzeczniczy Trybunału wciąż bowiem nie w pełni jeszcze został w tym zakresie wykorzystany, zaś dotychczasowy jego dorobek stanowić powinien podstawę dla dalszego jego rozwoju.

Sposobem na wykazanie trafności powyższej hipotezy uczyniono, jak to zostało wyżej wskazane, analizę poglądów doktryny nauki prawa oraz orzecznictwa samego Trybunału Konstytucyjnego z zakresu kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego (także w kontekście innych dziedzin prawa), wyrażane przede wszystkim w postępowaniach w trybie skarg konstytucyjnych, jak i subsydiarnie – również pytań prawnych lub wniosków, o ile formułowane w nich poglądy prawne znajdą swoje zastosowanie bezpośrednio na gruncie kontroli norm podatkowoprawnych w trybie skarg konstytucyjnych. Opracowanie niniejsze odnosi się także do danych statystycznych, wynikających z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, wskazujących na skalę badanego zjawiska – liczbę wnoszonych do Trybunału skarg konstytucyjnych, konfrontowaną z liczbą wydawanych przez Trybunał w tym trybie wyroków oraz liczbą skarg, którym Trybunał odmawia nadania dalszego biegu bądź wobec których umarza postępowanie z uwagi na ziszczenie się określonych ujemnych przesłanek procesowych. Dane te odniesione zostały w stosunku do skarg kwestionujących konstytucyjność aktów normatywnych prawa podatkowego oraz przyczyn, dla których tak niewielki odsetek wnoszonych do Trybunału

skarg kończy się wydaniem wyroku, zwłaszcza wyroku derogacyjnego, a więc uwzględniającego skargę w jakimkolwiek jej zakresie. Perspektywa ta przedkłada się jednocześnie na konieczność rozpoznania powyższych zagadnień również na gruncie następujących obszarów badawczych. Po pierwsze, wyjaśnienia wymaga, czy podatnicy i inne podmioty polskiego prawa podatkowego mają podstawy do inicjowania postępowań w trybie skarg konstytucyjnych. Po drugie z kolei, jakie – w ujęciu wynikającym z dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego – mogą być podstawy formułowania zarzutów skarg, a więc konstruowania przedmiotu i wzorca kontroli z perspektywy wskazanego w skardze sposobu naruszenia. Po trzecie w końcu, jaka jest efektywność (skuteczność) inicjowania przed podmioty polskiego prawa podatkowego postępowań w trybie skargi konstytucyjnej. Wnioski płynące z analiz podejmowanych na kartach niniejszego opracowania w założeniu mają prowadzić do wykazania zasadności powyżej zakreślonej hipotezy badawczej. Skarga konstytucyjna może bowiem stanowić skuteczne narzędzie polskiego podatnika zmierzające do derogacji licznych, wzbudzających konstytucyjne wątpliwości norm prawa podatkowego. Ograniczenia metodologiczne niniejszej pracy nakazują skupić się w tym względzie przede wszystkim na kwestiach stanowiących o istocie problemu – a więc na konstrukcji normatywnej samej skargi konstytucyjnej oraz analizie orzecznictwa polskiego Trybunału Konstytucyjnego, dokonanej z perspektywy wyżej zakreślonych problemów badawczych. Analiza ta ukazuje bowiem kryteria i dopuszczalne przez Trybunał warunki przeprowadzenia takiej kontroli, która w przypadku orzeczenia żądanej w skardze derogacji, uprawnia skarżącego jak i inne podmioty prawa znajdujące się w tożsamej w tym względzie sytuacji prawnej, do wznowienia postępowania, zakończonego orzeczeniem wydanym uprzednio na podstawie derogowanej przez Trybunał normy prawnej. Wyższa jakość wnoszonych do Trybunału Konstytucyjnego skarg konstytucyjnych – z jednej strony umożliwi Trybunałowi przystąpienie do merytorycznego rozpoznania większej w tym względzie ilości skarg, w tym poprzez liczniejsze derogacje inkryminowanych w tym trybie norm, z drugiej zaś – wpływać będzie na ujednolicanie wypracowywanych przez Trybunał standardów orzeczniczych,

umożliwiających skuteczniejszą ochronę konstytucyjnych wolności i praw podatnika oraz innych podmiotów polskiego prawa podatkowego. Taki stan rzeczy w konsekwencji rezonować będzie również na wzrost poziomu legislacji stanowionego w tym względzie prawa.

ROZDZIAŁ I

KONSTRUKCJA SKARGI KONSTYTUCYJNEJ
Z PERSPEKTYWY SPRAWY PODATKOWEJ

1. Uwagi wprowadzające

Rozdział pierwszy tej pracy omawia elementy konstrukcyjne skargi konstytucyjnej w odniesieniu do systemu obowiązującego prawa podatkowego (skarga konstytucyjna w sprawie podatkowej). Na to szczególnego rodzaju postępowanie można spojrzeć zarówno z perspektywy przedmiotowej, jak i podmiotowej. Obie perspektywy są bowiem z sobą ściśle i funkcjonalnie związane. Na kształt pierwszej z nich (przedmiotowej) wpływa przede wszystkim treść normy podatkowoprawnej (przedmiotu kontroli), zakres jej obowiązywania i wpływ na kształt ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie, w związku z którą skarga zostaje złożona. Na kształt drugiej z nich (podmiotowej) wpływa natomiast przede wszystkim sposób, w jaki norma podatkowoprawna, stanowiąca podstawę tego orzeczenia, doprowadziła do naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw albo obowiązków skarżącego (wzorzec kontroli). Dlatego analiza relacji przedmiotu i wzorca kontroli w kontekście, wskazanego w skardze sposobu naruszenia daje podstawy do udzielenia odpowiedzi o dopuszczalność danej skargi, która zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK powinna zawierać wskazanie, jaka konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego oraz w jaki sposób – jego zdaniem – zostały naruszone. Rozdział niniejszy wskazuje zatem podstawy rekonstruowania zarzutów skargi konstytucyjnej w sprawach podatkowych. Obraz ten dopełniać się będzie w rozważaniach rozdziału drugiego, charakteryzującego przedmiot takiej kontroli. Punkt kulminacyjny wywodu będzie stanowiła analiza rozdziału trzeciego, charakteryzująca dopuszczalne wzorce tej kontroli, wskazywane w orzecznictwie samego Trybunału. Tym samym to właśnie dorobek orzeczniczy Trybunału determinuje perspektywy podejmowanych w tej pracy rozważań. Pozostaje więc ufać, że jego opracowanie choćby w niewielkim stopniu przyczyni się do dalszego rozwoju tego orzecznictwa. Dlatego – jak już zostało powiedziane – bez inicjatywy samych skarżących i ich argumentów na poparcie zarzutów niekonstytucyjnych norm, konstruowanych na podstawie dotychczasowego orzecznictwa Trybunału, perspektywa derogacji takich aktów nie stanie się nam bliższa.

Analiza powyższa przeprowadzona została w niniejszym rozdziale w następujący sposób. Punkt niniejszy ma charakter wprowadzający i porządkujący (pkt 1 – *Uwagi wprowadzające*). Dla zachowania przejrzystości wywodu rozważania te rozpocząć należy od uwag proceduralnych, prezentujących zasadniczy kształt postępowania w trybie skargi konstytucyjnej oraz podstawowe pojęcia proceduralne właściwe dla tego postępowania (pkt 2 – *Zarys postępowania w trybie skargi konstytucyjnej – zagadnienia proceduralne*). W następnej kolejności zaprezentowane zostanie orzecznictwo Trybunału w sprawach z zakresu kontroli norm podatkowoprawnych na tle podstawowych danych statystycznych odnoszących się do wszystkich wnoszonych do Trybunału skarg konstytucyjnych, niezależnie od dziedziny prawa, którego konstytucyjne umocowanie kwestionują. W punkcie tym wskazano również na ujemne przesłanki proceduralne stanowiące dla Trybunału zasadnicze podstawy odmowy nadawania skargom konstytucyjnym dalszego biegu lub umorzenia postępowania w trybie skargi. W tym miejscu rozważań zaprezentowano także dane statystyczne wskazujące na skalę badanego zjawiska oraz treść sentencji poszczególnych wyroków Trybunału (prezentowaną w porządku chronologicznym) wydawanych w postępowaniach skargowych w sprawach tego rodzaju. Zabieg ten ma na celu zaprezentowanie dopuszczanej w orzecznictwie Trybunału konfiguracji wzorców kontroli w kontekście poszczególnych problemów konstytucyjności prawa podatkowego (pkt 3 *Skarga konstytucyjna w sprawach podatkowych – skala zjawiska, skuteczność działania i ujemne przesłanki proceduralne*). Wywód ten przeprowadzony został przez pryzmat poszczególnych podatków w ujęciu wynikającym z dotychczasowego orzecznictwa Trybunału (pkt 3.1.-3.5.). W dalszej części należało pochylić się nad problematyką sposobu naruszenia konstytucyjnych wolności i praw podatnika przez ostateczne orzeczenie wydane w sprawie podatkowej, jako przesłanką warunkującą istnienie bezpośredniego związku zachodzącego między normą prawa podatkowego (przedmiot kontroli) a konstytucyjną wolnością lub prawem podatnika (wzorzec kontroli). Temu zagadnieniu poświęcono kolejny punkt niniejszego rozdziału (pkt 4 – *Zakres podmiotowy skargi konstytucyjnej w sprawach podatkowych*). W tym celu

najpierw zaprezentowana została zasadnicza, trójelementowa konstrukcja skargi konstytucyjnej (przedmiotu, wzorca i sposobu naruszenia), której doktryna nie poświęca w zasadzie żadnej uwagi, podczas gdy zrozumienie jej istoty często przesądza o skuteczności samej skargi, a wcześniej – warunkuje jej dopuszczalność (pkt 4.1. – *Triada skargi konstytucyjnej*). Istotnym elementem skargi jest bowiem trafne określenie sposobu zarzucanego w niej naruszenia w kontekście uzasadnienia sformułowanego zakresu zaskarżenia, zaś niespełnienie tej przesłanki stanowi częstą podstawę odmowy nadania skardze dalszego biegu (pkt 4.2. – *Określenie sposobu naruszenia*). Rezultat powyższych analiz doprowadzić winien do odpowiedzi na pytanie o katalog podmiotów uprawnionych do wniesienia i popierania skargi konstytucyjnej w sprawie podatkowej (pkt 4.3. – *Podmiot konstytucyjnych wolności, praw i obowiązków*). Powyższe rozważania prowadzą następnie do wywodu dotyczącego związku kwestionowanej generalno-abstrakcyjnej normy prawnej z jej konkretyzacją i indywidualizacją w akcie jej ostatecznego zastosowania w sprawie podatkowej. Rozpoczyna się on od wskazania wymogu uzyskania ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych wolnościach lub prawach skarżącego w sprawie tego rodzaju (pkt 4.4. – *Ostateczne orzeczenie w sprawie podatkowej*). Prowadzi przez wyjaśnienia podstawy normatywnej tego orzeczenia (pkt 4.5. – *Norma podatkowoprawna jako podstawa ostatecznego orzeczenia*). Kończy się natomiast na przesłance obowiązywania normy podatkowoprawnej jako warunku dopuszczalności orzeczenia w przedmiocie jej konstytucyjności w trybie skargi (pkt 4.6. – *Obowiązywanie normy podatkowoprawnej*). Punktem kulminacyjnym postępowania w trybie skargi konstytucyjnej jest natomiast – przeprowadzany w oparciu o jej zarzuty i uzasadnienie – test konstytucyjności (pkt 5 – *Sformułowanie zarzutu i jego ocena*). Rozważania w tym zakresie rozpoczęto od zagadnienia domniemania konstytucyjności normy podatkowoprawnej oraz ciężaru i uzasadnienia zarzutu skargi (pkt 5.1. – *Domniemanie konstytucyjności normy podatkowoprawnej oraz ciężar i uzasadnienia zarzutu*). Przedstawiono także podstawy formułowania klasycznego, zakresowego i interpretacyjnego zarzutu, niekonstytucyjności norm podatkowoprawnych prowadzącego do wydania przez Trybunał

wyroku derogacyjnego uprawniającego do wznowienia postępowania podatkowego lub sądowoadministracyjnego (pkt 5.2. – *Klasyczny, zakresowy i interpretacyjnych zarzut i wyrok Trybunału z perspektywy prawa do wznowienia postępowania*). Na końcu wskazano na istotę przeprowadzenia testu konstytucyjności podejmowanego w uzasadnieniu wyroku Trybunału (pkt 5.3. – *Ocena zarzutów i interpretacja przepisów*). Całość rozważań rozdziału pierwszego kończą uwagi podsumowujące (pkt 6 – *Wnioski*).

2. Zarys postępowania w trybie skargi konstytucyjnej – zagadnienia proceduralne

Tytułem wstępu, z uwagi na konieczność zapewnienia jasności wywodu wskazać w tym miejscu należy ogólną charakterystykę proceduralną postępowania w trybie skargi konstytucyjnej. Postępowanie to zainicjowane zostaje złożeniem skargi. Akt ten przyjmuje postać: albo nadania skargi u operatora pocztowego, albo osobistego jej złożenia w kancelarii Trybunału Konstytucyjnego. Obecnie obowiązujące oraz wszystkie wcześniej obowiązujące ustawy normujące postępowanie przed Trybunałem przewidywały skierowanie skargi do Sędziego Trybunału[8] w drodze zarządzenia Prezesa Trybunału (wyznaczenie składu), celem dokonania wstępnego rozpoznania skargi (tzw. wstępna kontrola). W przypadku dostrzeżenia jej braków formalnych, Sędzia ten wzywa skarżącego, na ręce jego pełnomocnika, na wskazany w skardze adres do doręczeń (co ma miejsce z uwagi na niezmiennie i zasadnie obowiązujący w tym postępowaniu przymus adwokacko-radcowski)[9], do usunięcia określonych braków

[8] Zarówno pierwsza ustawa o Trybunale Konstytucyjnym (z 1997 r.), jak obecnie obowiązująca ustawa o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (z 2016 r.) przewidywały wydanie postanowienia w przedmiocie wstępnego rozpoznania skargi konstytucyjnej w składzie jednego Sędziego TK. Jedynie w okresie obowiązywania ustawy o Trybunale Konstytucyjnym z 2015 r. (zastępującej ustawę z 1997 r., a zastąpioną ustawą z 2016 r.), wstępne rozpoznanie skargi podlegało ocenie składowi nie jednego lecz trojga Sędziów TK z tym wszakże zastrzeżeniem, iż od wydanego w takim składzie postanowienia skarżącemu nie przysługiwało wówczas zażalenie, podczas gdy zarówno ustawa z 1997 r., jak i ustawa z 2016 r. przewidywały możliwość wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie nadania skardze dalszego biegu, wydawanego przez Trybunał w składzie jednego Sędziego TK.

[9] art. 44 ust. 1 u.o.t.p.TK

formalnych skargi w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia (termin ustawowy niepodlegający przedłużeniu, lecz co najwyżej przywróceniu). Wezwanie to następuje w drodze zarządzenia Sędziego Trybunału (art. 61 ust. 3 u.o.t.p.TK). Wstępne rozpoznanie skargi kończy się natomiast w przypadku wydania przez Trybunał jednego z czterech rodzajów postanowień. Pierwszym z nich jest – wydane w składzie wyznaczonego Sędziego – postanowienie Trybunału o nadaniu skardze dalszego biegu, następujące w przypadku uznania, iż skarga spełnia wymogi przewidziane w ustawie (w tym, jeśli jej ewentualne braki formalne zostały poprawnie usunięte) i nie jest oczywiście bezzasadna (art. 61 ust. 2 u.o.t.p.TK). Drugim przypadkiem jest – wydane w składzie jednego Sędziego – postanowienie Trybunału o odmowie nadania skardze dalszego biegu, następujące w przypadku uznania, iż skarga nie spełnia wymogów wskazanych w ustawie i braki te nie zostały przez skarżącego usunięte lub mają charakter nieusuwalny bądź wówczas, gdy skarga zostanie zakwalifikowana jako oczywiście bezzasadna (art. 61 ust. 4 u.o.t.p.TK). Natomiast w sytuacji wniesienia zażalenia, które przysługuje skarżącemu na postanowienie o odmowie nadania skardze dalszego biegu (art. 61 ust. 5 u.o.t.p.TK), wstępne rozpoznanie kończy się z chwilą wydania przez Trybunał (w składzie trzech Sędziów wyznaczonych zarządzeniem Prezesa Trybunału) postanowienia o uwzględnieniu zażalenia i nadaniu skardze dalszego biegu albo postanowienia o nieuwzględnieniu zażalenia (art. 61 ust. 8 u.o.t.p.TK), które to składają się na trzeci rodzaj orzeczenia kończącego postępowanie na etapie kontroli wstępnej (tzw. postanowienie zażaleniowe). Ostatnim, czwartym rodzajem jest postanowienie Trybunału o umorzeniu postępowania, następujące w przypadku cofnięcia skargi konstytucyjnej (art. 59 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK), wydawane w składzie, w jakim postępowanie toczy się na chwilę rozpoznawania przez Trybunał na posiedzeniu niejawnym oświadczenia o cofnięciu skargi. Kompleksową obsługę prawną na etapie wstępnej kontroli skargi konstytucyjnej zapewniają Sędziom Trybunału radcowie orzecznictwa Biura Służby Prawnej Trybunału Konstytucyjnego (tzw. prawnicy-orzecznicy), obecnie zatrudnieni w Wydziale ds. weryfikacji pism inicjujących postępowanie przed Trybunałem (tzw. Wydział

Weryfikacyjny), dawniej: Zespole wstępnej kontroli skarg konstytucyjnych i wniosków (tzw. Zespół wstępnej kontroli).

Nadanie skardze konstytucyjnej dalszego biegu lub uwzględnienie zażalenia na postanowienie o odmowie nadania jej dalszego biegu rozpoczyna etap merytoryczny kontroli w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej. Etap ten kończy się: albo wydaniem postanowienia o umorzeniu postępowania (w sytuacji ziszczenia się ujemnych przesłanek procesowych wymienionych w art. 59 ust. 1 pkt 1-5 z zastrzeżeniem ust. 3 u.o.t.p.TK), albo wydaniem wyroku w przedmiocie konstytucyjności kwestionowanej normy lub jej części (w przypadku wyroku w przedmiocie konstytucyjności części przedmiotu kontroli – która to forma występuje w orzecznictwie Trybunału najczęściej – Trybunał umarza postępowanie w pozostałym zakresie). Na etapie kontroli merytorycznej orzeczenia w trybie skargi konstytucyjnej wydawane są: albo w składzie 5 Sędziów Trybunału (na mocy zasady ogólnej wynikającej z art. 37 ust. 1 pkt 2 lit. a u.o.t.p.TK), albo w składzie 3 Sędziów (w przypadku kontroli konstytucyjności aktów normatywnych innych niż ustawa lub ratyfikowana umowa międzynarodowa), albo w pełnym składzie Trybunału (w sprawach o szczególnej zawiłości, zwłaszcza gdy wiąże się ona z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej, a także wówczas, gdy skład orzekający zamierza odstąpić od poglądu prawnego wyrażonego w orzeczeniu wydanym w pełnym składzie).

Postępowanie w trybie skargi konstytucyjnej, mimo podejmowanych w latach 2015/2016 zmian legislacyjnych, nie uległo zmianie w ogólnym swym syntetycznie wyżej przedstawionym kształcie (z zastrzeżeniem przejściowych rozwiązań ustawowych dotyczących przede wszystkim liczebności składu Trybunału w poszczególnych trybach i rodzajach postępowań oraz dotyczących tymczasowego wykluczenia zażalenia na postanowienie o odmowie nadania skardze dalszego biegu). Procedura ta została również skrupulatnie opisana w doktrynie, choć lektura uzasadnień trybunalskich orzeczeń wciąż nasuwa szereg tematów szczegółowych o charakterze proceduralnym, którym doktryna zdaje się nie poświęcać

wystarczającej uwagi merytorycznej, ze szkodą dla jakości samego trybunalskiego orzecznictwa. Omawianie w tym miejscu dysertacji szczegółowych zagadnień proceduralnych nie byłoby jednak właściwe z uwagi na względy metodologiczne i związanie głównym tematem podejmowanych zagadnień. Uwagi powyższe mają bowiem charakter wyłącznie wprowadzający i porządkujący.

3. Skarga konstytucyjna w sprawach podatkowych – skala zjawiska, skuteczność działania i ujemne przesłanki proceduralne

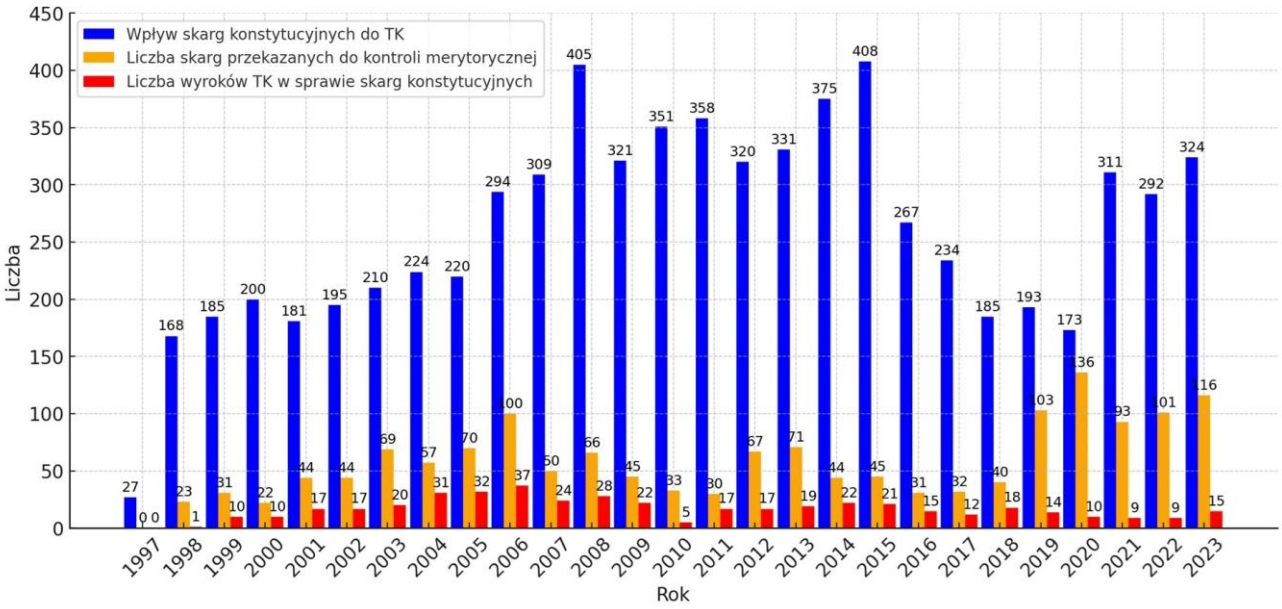
Od początku obecności skargi konstytucyjnej w polskim porządku prawnym (tj. od 16 października 1997 r.) do 31 grudnia 2023 roku, do Trybunału Konstytucyjnego wpłynęło łącznie 7 061 skarg konstytucyjnych.[10] Oznacza to na przełomie wskazanego okresu przeciętną (średnią) liczbę ok. 22,49 skarg konstytucyjnych wpływających do Trybunału miesięcznie (tj. rocznie średnio ok. 269,42). W okresie tym Trybunał w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej wydał łącznie 10 152 orzeczeń w formie wyroków i postanowień. Spośród nich 1 199 orzeczeń wydano na etapie merytorycznej kontroli (tj. pod sygn. SK), zakończonej wydaniem 462 wyroków oraz 730 postanowień (zwłaszcza o umorzeniu postępowania) i 7 postanowień tymczasowych, zaś 8 953 postanowień wydano na etapie wstępnej kontroli skargi konstytucyjnej, zwłaszcza w przedmiocie nadania lub odmowy nadania skardze dalszego biegu oraz zażaleń na postanowienia o odmowie (sygn. Ts).[11]

---

[10] 324 skarg w 2023 r., 292 skarg w 2022 r., 311 skarg w 2021 r., 173 skarg w 2020 r., 193 skarg w 2019 r., 185 skarg w 2018 r., 234 skarg w 2017 r., 267 skarg w 2016 r., 408 skarg w 2015 r., 375 skarg w 2014 r., 331 skarg w 2013 r., 320 skarg w 2012 r., 358 skarg w 2011 r., 351 skarg w 2010 r., 321 skarg w 2009 r., 405 skarg w 2008 r., 309 skarg w 2007 r., 294 skarg w 2006 r., 220 skarg w 2005 r., 224 skarg w 2004 r., 210 skarg w 2003 r., 195 skarg w 2002 r., 181 skarg w 2001 r., 200 skarg w 2000 r., 185 skarg w 1999 r., 168 skarg w 1998 r., 27 skarg w 1997 r. (na podstawie: Informacji o istotnych problemach wynikających z działalności i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego za lata 2015 – 2022, opublikowanych na stronie internetowej TK pod adresem: *https://trybunal.gov.pl/publikacje/informacje-o-problemach-wynikajacych-z-dzialalnosci-i-orzecznictwa-tk/od-2003,* dostęp z 12 stycznia 2024 r., do którego to dnia informacja roczna za rok 2024 r. nie została tam zamieszczona)

[11] *https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/SzukajSprawy?cid=1* (dostęp z 12 stycznia 2024 r.)

wykr. nr 1 *– Liczba wpływu skarg konstytucyjnych do Trybunału w latach 1997-2023 a także liczba wydanych w tym czasie postanowień przekazujących skargę do rozpoznania merytorycznego oraz wydanych wyroków w sprawach skargi konstytucyjnej:*



Spośród wszystkich wskazanych wyżej 10 152 orzeczeń wydanych przez Trybunał w trybie skargi konstytucyjnej, kontroli konstytucyjności aktu normatywnego prawa podatkowego (w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p.) dotyczyło łącznie 1 112 orzeczeń, tj. 112 na etapie merytorycznym (w tym 48 wyroków) oraz 1 000 na etapie kontroli wstępnej,[12] co stanowi ok. 10,95% wszystkich orzeczeń wydanych przez Trybunał w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej oraz ok. 10,39% wszystkich wyroków Trybunału wydawanych w sprawach z zakresu skarg konstytucyjnych. To z kolei oznacza, że przeszło co dziesiąte orzeczenie wydawane przez Trybunał w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej (niezależnie od tego, czy wydane na etapie rozpoznania wstępnego czy merytorycznego), a także średnio co dziesiąty wydawany w tym trybie wyrok Trybunału dotyczy kontroli konstytucyjności aktu normatywnego prawa podatkowego. Okoliczność ta nakazuje zatem podjęcie właściwej refleksji nad naturą postępowań w tym przedmiocie jako, iż stanowią one istotną część

[12] *Ibid.*

orzecznictwa Trybunału wydawanego w trybie skargi konstytucyjnej – będącej, co należy przypomnieć, środkiem prawnym najbliższym polskiemu podatnikowi spośród wszystkich przewidzianych przez prawo instrumentów prawnych wszczynających postępowanie przed polskim Trybunałem Konstytucyjnym. Skoro jednak spośród wszystkich 7 061 wniesionych do Trybunału w tym okresie skarg konstytucyjnych, wydano zaledwie 462 wyroki (spośród których 48 dotyczyło konstytucyjności normy prawa podatkowego), zaś wobec pozostałych skarg postępowanie albo wciąż pozostaje w toku, albo Trybunał stwierdzał ziszczenie się ujemnych przesłanek procesowych uniemożliwiających wydanie wyroku w sprawie, dotyczących najczęściej istnienia błędów metodologicznych rozpoznawanych skarg (wydając postanowienie o umorzeniu postępowania bądź odmowie nadania skardze dalszego biegu), zasadne staje się również określenie możliwych przyczyn tego stanu rzeczy, wskazujących mianowicie na powód, dla którego tak niewielki odsetek wnoszonych do Trybunału skarg konstytucyjnych kończy się wydaniem wyroku, zwłaszcza wyroku derogacyjnego, a więc uwzględniającego skargę w jakimkolwiek jej zakresie, mimo – co należy podkreślić – obowiązującego w tym trybie obowiązku zastępstwa procesowego wyłącznie przez adwokata lub radcę prawnego (doradca podatkowy nie ma uprawnień do reprezentowania skarżącego w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej niezależnie od przedmiotu tego postępowania).[13] Lektura uzasadnień trybunalskich orzeczeń stanowić może w tym względzie podstawę dla sformułowania hipotezy, zgodnie z którą przyczyna tego stanu rzeczy wynika zarówno z niskiej jakości metodologicznej wnoszonych do Trybunału skarg konstytucyjnych – z jednej strony oraz nazbyt krytycznej i w wielu aspektach niekonsekwentnej i przewlekłej praktyki orzeczniczej samego Trybunału – z drugiej, które to okoliczności, na gruncie kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego, starano się syntetycznie wyłożyć na kartach niniejszej dysertacji.

[13] art. 44 ust. 1 u.o.t.p.TK: „W zakresie sporządzenia i wniesienia skargi konstytucyjnej oraz zażalenia na postanowienie o odmowie nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu, a także reprezentowania skarżącego w postępowaniu przed Trybunałem istnieje obowiązek zastępstwa skarżącego przez adwokata lub radcę prawnego, chyba że skarżącym jest sędzia, prokurator, adwokat, radca prawny, notariusz, profesor lub doktor habilitowany nauk prawnych."

Na podstawie ogólnodostępnych danych znajdujących się w Internetowym Portalu Orzecznictwa TK (*ipo.tk.gov.pl*) oraz stronie internetowej Trybunału (*trybunal.gov.pl*), nie jest obecnie możliwe poznanie liczby wniesionych a wciąż jeszcze prawomocnie nierozpoznanych przez Trybunał skarg konstytucyjnych, zwłaszcza w odniesieniu do tych, w których kwestionuje się konstytucyjność norm prawnych określonej dziedziny prawa (np. prawa podatkowego). Liczba ta nie jest również możliwa do określenia przez sam Trybunał, ponieważ wobec wielu wydanych przez Trybunał postanowień o odmowie nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu, nie jest możliwe jednoznaczne stwierdzenie przymiotu ich prawomocności jako, że termin wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie nadania skardze dalszego biegu rozpoczyna swój bieg, nie od dnia jego wydania na posiedzeniu niejawnym, lecz od dnia doręczenia postanowienia wraz z jego uzasadnieniem pełnomocnikowi skarżącego, zaś bieg ten kończy się z dniem wniesienia zażalenia, co zazwyczaj następuje nie w biurze podawczym kancelarii Trybunału lecz w placówce pocztowej. Ścisłe zaś określenie ram średniego okresu rozpoznania skargi konstytucyjnej od chwili jej wpływu do Trybunału do jej prawomocnego rozpoznania (czy to na etapie kontroli wstępnej, czy też merytorycznej), przekracza ramy zakreślonej przedmiotem niniejszego opracowania jako, że wymaga dokonania stosownych w tym względzie obliczeń w stosunku do każdej z wniesionej w tym okresie do Trybunału skargi konstytucyjnej. Jednak już pobieżna analiza pierwszych zdań uzasadnień orzeczeń Trybunału w sprawach z zakresu skarg konstytucyjnych, w których Trybunał wskazuje dzień wniesienia rozpoznawanej przez siebie skargi konstytucyjnej – w konfrontacji z dniem wydania przez Trybunał orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie – jasno wskazuje, iż okres ten wynosi „średnio kilka lat".

W sprawach z zakresu kontroli konstytucyjności aktu normatywnego prawa podatkowego Trybunał w badanym okresie wydał także 210 orzeczeń w trybie wniosku lub pytania prawnego, w tym 74 postanowienia na etapie kontroli wstępnej oraz 136 na etapie kontroli merytorycznej, spośród których 86 stanowiły wyroki (tj. 29 wyroków w trybie pytania prawnego i 57 w trybie

wniosku).[14] Oznacza to ogólną liczbę 1 322 orzeczeń Trybunału w sprawach z zakresu kontroli konstytucyjności norm podatkowoprawnych wydanych w powyżej zakreślonym okresie: 1 074 wydanych na etapie wstępnego rozpoznania (w tym 1 000 w sprawach skarg konstytucyjnych[15] oraz 74 w sprawach wniosku podmiotu o ograniczonej zdolności wnioskowej[16]) oraz 248 orzeczeń wydanych na etapie kontroli merytorycznej, na które składają się: 114 orzeczeń (najczęściej postanowień) umarzających postępowanie z uwagi na ziszczenia się określonych ujemnych przesłanek procesowych oraz 134 wyroki: 48 w trybie skargi konstytucyjnej[17] (z czego jedynie 23 miało charakter choćby częściowo derogacyjny), 29 w trybie pytania prawnego[18], 46 w trybie wniosku podmiotu o nieograniczonej zdolności wnioskowej[19], a także 9 w trybie wniosku podmiotu o ograniczonej zdolności wnioskowej[20] oraz 2 w trybie kontroli następczej z wniosku Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej[21]).[22] Lektura powyższego podatkowoprawnego orzecznictwa polskiego Trybunału Konstytucyjnego stała się podstawą (przyczynkiem) dla podjęcia niniejszego opracowania. Z tego względu, jak wskazano we *Wstępie* niniejszej dysertacji wykorzystano w nim poglądy prawne wyrażane przez Trybunał nie tylko na gruncie samej skargi konstytucyjnej, lecz także w pozostałych trybach postępowania w zakresie, w jakim swoje zastosowanie znajdują one w postępowaniu skargowym.

Praca niniejsza nie pretenduje do wyrażenia kompleksowej oceny obrazu wynikającego z przywołanych wyżej danych statystycznych. Na obraz ten składa się bowiem wiele rozmaitych elementów, z praktyką orzeczniczą (zwłaszcza wykładnią operatywną) samego Trybunału, sposobem jego funkcjonowania i liczbą wnoszonych do Trybunału skarg (wniosków i pytań prawnych) oraz – co istotniejsze i czym Trybunał rozpoznając sprawę

[14] *https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/SzukajSprawy?cid=1* (dostęp z 12 stycznia 2024 r.)
[15] tj. pod sygn. **Ts**
[16] tj. pod sygn. **Tw**
[17] tj. pod sygn. **SK**
[18] tj. pod sygn. **P**
[19] tj. pod sygn. **K**
[20] tj. pod sygn. **U**
[21] tj. pod sygn. **Kp**
[22] *https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/SzukajSprawy?cid=1* (dostęp z 12 stycznia 2024 r.)

zasadniczo jest związany – sposobem formułowania i uzasadniania zarzutów niekonstytucyjności norm. Ten zaś zależy już od podmiotu wnoszącego skargę, związanego jedynie granicami wyznaczonymi treścią ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych wolnościach lub prawach skarżącego. Istotne w tym względzie staje się zatem wskazanie, na przykładzie dotychczasowego orzecznictwa Trybunału podstaw, dla których jedynie znikoma część skarg konstytucyjnych doczekuje się wydania wyroku kończącego postępowanie w sprawie.

Bardziej szczegółowe w tym względzie motywy badawcze zawarto we *Wprowadzeniu* do niniejszego opracowania. W tym miejscu zasadne jest natomiast wskazanie ujemnych przesłanek procesowych w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej, podnoszonych w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału – w odniesieniu: najpierw do ogólnych podstaw konstrukcyjnych poszczególnych typów podatków (rozważania zawarte w pkt 3–3.5.), następnie do poszczególnych elementów i perspektyw normatywnych systemu obowiązującego prawa podatkowego (rozdział drugi) a na końcu do wskazywanych w tym orzecznictwie konstytucyjnych wolności lub praw związanych z normami prawa podatkowego (rozważania rozdziału trzeciego).

Do podstaw odmowy nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu należą: niespełnienie przez skargę jej wymogów formalnych (kiedy mają one charakter nieusuwalny bądź kiedy braki te nie zostały przez skarżącego usunięte w terminie) lub zakwalifikowanie skargi jako oczywiście bezzasadnej.[23]

Ostatnia z wymienionych przesłanek (oczywista bezzasadność) zachodzi zwłaszcza wówczas, gdy mimo spełnienia wymogów formalnych oczywiste jest, iż skarga nie może zostać przez Trybunał w jakimkolwiek zakresie uwzględniona z uwagi przykładowo na jej absurdalność, niedorzeczność czy sprzeczność. Kategoria ta charakteryzuje się daleko idącą niedookreślonością semantyczną. Przez lata stanowiła ona podstawę wielu

[23] art. 61 ust. 4 u.o.t.p.TK

postanowień o odmowie nadania skargom dalszego biegu, których – wedle głosów krytycznych – bezzasadność nie miała charakteru oczywistego, gdyż wymagała przeprowadzenia gruntownej analizy przedstawianego zagadnienia konstytucyjnoprawnego. Praktyka ta uległa zmianie z chwilą wejścia w życie obecnie obowiązującej ustawy regulującej ten tryb postępowania (u.o.t.p.TK) na rzecz kwalifikowania tego typu ujemnych przesłanek procesowych jako przesłanki niedopuszczalności wydania wyroku (skutkującej umorzeniem postępowania) albo jako niespełnienie wymogów formalnych skargi (często wskazywaną podstawą staje się wówczas wadliwe wskazanie w skardze sposobu naruszenia, o którym mowa w art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, o czym szerzej w pkt 4.1.-.4.2. niniejszego rozdziału). W ostatnich latach oczywista bezzasadność skargi stanowi więc dużo rzadszą podstawę odmowy nadania jej dalszego biegu w porównaniu do okresów wcześniejszych. Okoliczność ta – choć co do intencji – wydaje się słuszna, to jednak charakteryzuje się jednocześnie szeregiem rozmaitych implikacji proceduralnych, których nie sposób w tym miejscu wyłożyć, z uwagi na ograniczenia metodologicznej tej pracy.

Do katalogu wymogów formalnych skargi konstytucyjnej zaliczyć z kolei można niespełnienie jej wymogów formalnych *sensu stricto* lub *sensu largo*. Do wymogów formalnych *sensu stricto* należą m.in. skuteczność pełnomocnictwa, dochowanie terminu wniesienia skargi lub usunięcia jej braków formalnych, udokumentowanie daty doręczenia ostatecznego orzeczenia, czy załączenie do skargi orzeczeń potwierdzających wyczerpanie drogi prawnej bądź zachowanie wymogów pisma procesowego etc. Zasadniczo są to podstawy odmowy wskazywane przez Trybunał niezależnie od gałęzi (dziedziny) kwestionowanego w trybie skargi prawa. Nie są one charakterystyczne dla konstrukcji norm prawa podatkowego, dotyczą bowiem przesłanek ściśle formalnych. Warto jednak wskazać na pewną odrębność postępowań sądowoadministracyjnych w tym zakresie. Trybunał zasadnie przyjmuje bowiem, że wykładnia art. 53 ust. 2 pkt 2-3 u.o.t.p.TK nakazuje skarżącym załączenie do skargi konstytucyjnej wszystkich orzeczeń wydanych w postępowaniu, którego dana skarga dotyczy, w tym orzeczeń organów administracji publicznej (w tym organów podatkowych). Pozwala to

Trybunałowi dokonać kompleksowej oceny kwestionowanej normy pod kątem przesłanki określenia sposobu naruszenia (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK). Trybunał nie wymaga jednak załączania orzeczeń wydanych w postępowania wpadkowych, jeśli nie miały one związku ze sformułowanym w skardze zarzutem i sposobem naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego. Zasadniczo dopuszcza jednak skargę wywiedzioną w związku z wydaniem ostatecznego orzeczenia w sprawie wpadkowej (dotyczącej np. przewlekłości lub bezczynności bądź właściwości organu lub sądu albo wyłączenia sędziego lub członka organu etc.). Do wymogów *sensu largo* skargi zaliczają się z kolei przesłanki związane z oceną co do tego, czy na przykład przedmiot kontroli stanowił podstawę ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych wolnościach lub prawach skarżącego w sposób wskazany w skardze oraz czy wzajemna relacja między przedmiotem, wzorcem kontroli, wskazanym sposobem naruszenia oraz uzasadnieniem skargi, wskazuje na ich relewantny związek etc. Te z kolei przesłanki szerzej omówione zostały – w kontekście kontroli norm prawa podatkowego – w rozdziale trzecim z uwagi na ich ścisły związek ze wskazywanym w skardze wzorcem kontroli.

Tymczasem w sprawach z zakresu kontroli norm prawa podatkowego do najczęstszych przyczyn niedopuszczalności orzekania bądź zakwalifikowania skargi jako niespełniającej wymogów formalnych *sensu largo*, Trybunał zaliczał (ogólnie rzecz ujmując) przede wszystkim następujące okoliczności.

Po pierwsze, odniesienie zarzutu niekonstytucyjności do niewłaściwego zastosowania prawa w danej sprawie (tzw. „skarga na stosowanie prawa" zamiast „skargi na prawo" – przesłanka szerzej omówiona w pkt 5 i 6 rozdziału II tej pracy).

Po drugie, sformułowanie zakresu zaskarżenia nieodnoszącego się do elementów konstrukcyjnych danego podatku w kontekście naruszonego konstytucyjnego prawa lub wolności skarżącego. Do przywołanych, podlegających kognicji Trybunału elementów tego rodzaju zaliczyć można przykładowo sposób powstania obowiązku lub zobowiązania, metodę określania przedmiotu opodatkowania, zasad stwierdzania nadpłaty lub

uzyskania zwrotu podatku, a także warunków płatności lub innych przesłanek wygaśnięcia zobowiązania bądź umorzenia, odroczenia, czy rozłożenia podatku na raty, a także elementów akcydentalnych takich jak ulgi, zwolnienia, zwyżki czy sankcje podatkowe, albo kwestii proceduralnych dotyczących spraw podatkowych etc. Wszystkie powyższe elementy, w różnych konfiguracjach omówione zostały – w kontekście zarzutu naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego – w rozdziale trzecim tej pracy. W tym kontekście negatywna przesłanka proceduralna najczęściej ziszcza się bowiem w przypadku sformułowania zarzutu zbyt wygórowanej kwoty danego podatku (zwłaszcza zbyt wysokiej stawki), czy też jego celowości lub funkcji, podczas gdy elementy te zasadniczo (np. poza zarzutem konfiskaty mienia pod pozorem daniny publicznej oraz poza zarzutami, o których mowa w poszczególnych punktach rozdziału III) nie mogą – zdaniem Trybunału – stanowić podstawy skargi konstytucyjnej z uwagi na wywodzoną z art. 84 i art. 217 Konstytucji zasadę władztwa daninowego (pkt 3 rozdziału III).

Po trzecie, do okoliczności skutkującej ziszczeniem się negatywnej przesłanki proceduralnej, zaliczyć można sformułowanie zarzutu zaniechania legislacyjnego, które zasadniczo pozostaje poza kognicją Trybunału (zob. pkt 7 rozdziału II).

Po czwarte, do ujemnych przesłanek proceduralnych należą również zbędność wydania wyroku (zachodząca przykładowo, gdy tożsamy zakres zaskarżenia został przez Trybunał rozpoznany w drodze wyroku lub gdy uwzględnienie skargi nie doprowadzi do zmiany sytuacji prawnej skarżącej) oraz wspomniana wcześniej okoliczność cofnięcia skargi przez samego skarżącego.

Niekiedy Trybunał stwierdzał również ziszczenie się takiej ujemnej przesłanki, którą w swym orzecznictwie nazwał „przyczynieniem się skarżącego" do powstania określonej sytuacji prawnej, z którą wiąże się sformułowany w skardze zarzut naruszenia, co potraktowane może zostać jako piąta, odrębna w ramach powyższego katalogu, kategoria. Przesłanka ta polega na uznaniu, iż źródłem zarzucanej niekonstytucyjności nie jest w

istocie kwestionowana norma prawna, lecz niewłaściwe, w kontekście jej dyspozycji, zachowanie się skarżącego, podejmowane w warunkach jego wolnego wyboru (np. nieuzasadnione niezgłoszenie w przepisanym ustawą terminie faktu otrzymania darowizny, jako warunku zwolnienia darowizny spod opodatkowania nie przesądza, zdaniem Trybunału o niekonstytucyjności normy, lecz o nieskorzystaniu przez skarżącego z wynikającego z niej uprawnienia).[24] Orzecznictwo ostatnich lat w zasadzie nie powołuje się już na tę przesłankę, a przynajmniej nie klasyfikuje jej jako „przyczynienia się" skarżącego.

Oznacza to, że stwierdzenie przez Trybunał istnienia jakiejkolwiek negatywnej przesłanki proceduralnej, skutkuje – w zależności od etapu, na jakim zostanie to stwierdzone – umorzeniem postępowania lub odmową nadania skardze dalszego biegu. Zarówno konstrukcja normy podatkowoprawnej w ujęciu konstytucyjnoprawnym (rozdział drugi), jak i konstrukcja konstytucyjnych wolności lub praw związanych z normami prawa podatkowego (rozdział trzeci), zasługują jednak na odrębne, kompleksowe omówienie. Przedtem jednak warto pochylić się nad orzecznictwem Trybunału w sprawach z zakresu kontroli nom podatkowoprawnych w odniesieniu do zasadniczych typów podatków. Prezentacja taka jasno wskazuje bowiem, jakie przepisy Konstytucji oraz w jakiej konfiguracji stanowić mogą adekwatne wzorce kontroli norm podatkowoprawnych dopuszczane w orzecznictwie podatkowym Trybunału wydawanym w trybie skargi konstytucyjnej. Celem zachowania przejrzystości wywodu prezentacja ta skupia się wyłącznie na wskazaniu daty i sygnatury wyroku, wskazaniu przedmiotu kontroli oraz orzeczonej relacji tego przedmiotu z danym wzorcem kontroli, w porządku chronologicznym. Uwagi w tym zakresie poprzedzone zostały informacjami o charakterze statystycznym. Analiza ta przeprowadzona została w kontekście poszczególnych ustaw podatkowych lub innych aktów prawnych normujących system obowiązującego prawa podatkowego. Odpowiada na pytanie, jaki przedmiot kontroli w konfrontacji z jakim wzorcem

[24] postanowienie z 12 czerwca 2017 r., sygn. **Ts 49/17** (OTK ZU B/2017, poz. 138)

konstytucyjnym stanowił podstawę do wydania przez Trybunał wyroku w sprawie kontroli konstytucyjności prawa podatkowego w trybie skargi konstytucyjnej. Jeśli bowiem Trybunał orzekał w przedmiocie zgodności określonych norm prawnopodatkowych z takimi lub innymi wzorcami kontroli, oznacza to, że *cæteris paribus* nie może w orzecznictwie późniejszym wskazywać na niedopuszczalność wzorców, które sam wcześniej uznał za właściwe w sprawach tego rodzaju. Tym samym analiza ta prezentuje istotny walor empiryczny. Odpowiedź na nieco bardziej otwarte (niedookreślone) pytanie, dlaczego dana norma może zostać skonfrontowana z takim akurat wzorcem konstytucyjnym w trybie skargi, znajduje się natomiast na kartach rozdziału trzeciego tej pracy.

3.1. Ordynacja podatkowa

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa[25] normuje podstawowe konstrukcje prawa podatkowego w ramach tzw. ogólnego prawa podatkowego, zwłaszcza w zakresie zobowiązań podatkowych, informacji podatkowych, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej i czynności sprawdzających oraz tajemnicy skarbowej (art. 3 o.p.), a także regulacji dotyczących przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, odpowiedzialności solidarnej, praw i obowiązków następców prawnych, zasad wystawiania i przechowywania rachunków oraz wydawania zaświadczeń.[26] Jej ogólny i zasadniczy dla konstrukcji systemu prawa podatkowego charakter uzasadnia rozpoczęcie niniejszej analizy właśnie od tego aktu prawnego. Ustawa ta weszła w życie 1 stycznia 1998 r. (za wyjątkiem przepisów szczególnych, wskazanych w art. 344 o.p.). Na dzień 31 grudnia 2023 r. Trybunał wydał – pod rządami obecnie obowiązującej Konstytucji – łącznie 247 orzeczeń w sprawie kontroli konstytucyjności norm prawnych dekodowanych z treści tej ustawy oraz ustaw ją nowelizujących (w tym 225 w trybie skargi). Do katalogu tego należy: 207 postanowień na etapie wstępnej kontroli (w tym 204 w trybie skargi), 15 postanowień wydanych na

[25] (Dz. U. Nr 137 poz. 926, ze zm.; dalej: o.p.)

[26] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz,* Wyd. 2, Warszawa 2023, s. 4

etapie kontroli merytorycznej (zwłaszcza o umorzeniu postępowania; w tym 10 w trybie skargi) oraz 25 wyroków (w tym 11 w trybie skargi). Do wyroków Trybunału wydanych w przedmiocie kontroli konstytucyjności przepisów tej ustawy w trybie skargi, należą następujące orzeczenia. Wyrokiem z 20 grudnia 2005 r. (sygn. SK 68/03) Trybunał stwierdził zgodność art. 33 § 4 pkt 2 o.p. (dot. wygaśnięcia decyzji zabezpieczającej część majątku na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych) z art. 45 i art. 77 Konstytucji.[27] Wyrokiem z 3 kwietnia 2006 r. (sygn. SK 46/05) stwierdził natomiast zgodność art. 97 w związku z art. 102 § 2 o.p. (dot. prawa do sądowej kontroli legalności decyzji orzekającej o odpowiedzialności podatkowej) z art. 21 ust. 1, art. 32, art. 45 ust. 1 i art. 64 Konstytucji.[28] Z kolei wyrokiem z 16 października 2007 r. (sygn. SK 63/06) derogował art. 54 § 1 pkt 1 o.p. (w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r.) w zakresie, w jakim nie wyłącza naliczania odsetek za zwłokę, w przypadku gdy w postępowaniu zabezpieczającym organ podatkowy, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, dokonał zajęcia środków pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych, a następnie środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych – jako niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 oraz z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.[29] Wyrokiem z 14 listopada 2007 r. (sygn. SK 16/05) Trybunał derogował również art. 8 pkt 3 ustawy nowelizującej z 12 września 2002 r.[30] w zakresie, w jakim uprawnia Naczelny Sąd Administracyjny – po rozpoznaniu skargi kasacyjnej organu podatkowego, wniesionej po umorzeniu postępowania przez Sąd Najwyższy, w której rewizję nadzwyczajną wniósł minister właściwy do spraw finansów – do uchylenia wyroku, który nie narusza rażąco prawa lub interesu Rzeczypospolitej Polskiej, jako niezgodny z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 45 ust. 1 i

[27] OTK ZU nr 11/A/2005, poz. 138

[28] OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39

[29] OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105

[30] ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387)

art. 236 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji.[31] Natomiast wyrokiem z 26 maja 2009 r. (sygn. SK 32/07) uznał, iż art. 133 § 1 o.p. (dot. odmowy uznania za stronę uprawnioną do żądania wznowienia postępowania podatkowego) nie jest niezgodny z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 oraz z art. 64 w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji.[32] Z kolei wyrokiem z 24 listopada 2009 r. (sygn. SK 36/07) stwierdził zgodność art. 241 § 2 pkt 2 (dot. terminu do złożenia wniosku o wznowienie postępowania w związku z wejściem w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego) z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 190 ust. 4 Konstytucji (formuła „zgodny") oraz z art. 64 ust. 2 Konstytucji (w formule „nie jest niezgodny").[33] Natomiast wyrokiem z 21 lipca 2010 r. (sygn. SK 21/08) derogował art. 72 § 1 pkt 1 w związku z art. 77 § 1 i § 2 pkt 1 o.p. (w brzmieniu obowiązującym do 4 czerwca 2001 r.) w zakresie, w jakim przez uznanie za nadpłatę kwoty nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku z pominięciem kwoty nienależnie zapłaconych odsetek za zwłokę, pozbawia podatnika oprocentowania od kwoty wpłaconej na poczet odsetek za zwłokę od nienależnej zaległości podatkowej uiszczonej na podstawie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej – jako niezgodne z art. 77 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.[34] Tymczasem art. 30 § 1, 3 i 4 o.p. (dot. odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany) uznany został za zgodny z art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 21 ust. 1 oraz w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji mocą wyroku Trybunału z 9 listopada 2010 r. (sygn. SK 10/08), stwierdzającego jednocześnie, iż przepisy te nie są niezgodne z art. 20 w związku z art. 32 Konstytucji.[35] Derogacji uległ natomiast art. 68 § 4 o.p. (dot. opodatkowania dochodu niezgłoszonego przez podatnika) jako niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji,

[31] OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 124

[32] OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 70

[33] OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151

[34] OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62

[35] OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99

mocą wyroku z 18 lipca 2013 r. (sygn. SK 18/09).[36] Słynnym wyrokiem z 8 października 2013 r. (sygn. SK 40/12) Trybunał stwierdził niezgodność art. 70 § 6 o.p. z art. 64 ust. 2 Konstytucji oraz zgodność art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 o.p. w zakresie, w jakim uzależnia zabezpieczenie należności podatkowej w toku kontroli podatkowej od przesłanki „uzasadnionej obawy" niewykonania zobowiązania podatkowego – z art. 45 ust. 1 oraz art. 64 ust. 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji (tzw. sprawa stosowania hipoteki przymusowej podczas kontroli podatkowej).[37] Ostatni w tej materii wyrok w trybie skargi wydany został 12 grudnia 2023 r. w sprawie o sygn. SK 110/20, stwierdzający zgodność z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji przepisów: po pierwsze – art. 70 § 6 pkt 2 o.p. w zakresie, w jakim przewiduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym z dniem wniesienia do sądu administracyjnego skargi na decyzję organu podatkowego dotyczącą tego zobowiązania również wtedy, gdy w postępowaniu zainicjowanym tą skargą sąd administracyjny prawomocnie stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji, z uwagi na to, że została wydana przez organ podatkowy z rażącym naruszeniem prawa, polegającym na podpisaniu jej przez osobę, która nie była umocowana do działania w imieniu tego organu; po drugie – art. 70 § 7 pkt 2 o.p. w zakresie, w jakim przewiduje, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym spowodowane wniesieniem do sądu administracyjnego skargi na decyzję organu podatkowego dotyczącą tego zobowiązania trwa do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, również wtedy, gdy w postępowaniu zainicjowanym tą skargą sąd administracyjny prawomocnie stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji, z uwagi na to, że została wydana przez organ podatkowy z rażącym naruszeniem prawa, polegającym na podpisaniu jej przez osobę, która nie była umocowana do działania w imieniu tego organu.[38]

[36] OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80

[37] OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97

[38] OTK ZU A/2024, poz. 7

3.2. Podatki pośrednie

W obecnie obowiązującym w Polsce stanie prawnym do podatków pośrednich zalicza się: podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, a także podatek od gier, podatek od wydobycia niektórych kopalin, podatek od sprzedaży detalicznej i podatek od niektórych instytucji finansowych. Niektóre istotne cechy podatku pośredniego (zwłaszcza jego przerzucalny charakter) obecne są również w konstrukcji prawnej cła, jednak cło, mimo tych podobieństw, nie zalicza się do kategorii podatku, stanowi bowiem innego typu daninę publiczną. Z tego względu w pracy niniejszej nie nawiązuje się do konstrukcji prawnej cła. Wobec tego, że wpływy z tytułu podatku od towarów usług oraz podatku akcyzowego stanowią największy udział wpływów budżetowych, to właśnie im należy poświęcić uwagę tuż po wzmiankach dotyczących Ordynacji podatkowej, by następnie móc przejść do analizy dotyczącej pozostałych z wymienionych podatków.

Do polskiego systemu prawa podatkowego – stanowionego po 1989 r. – podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy wprowadzone zostały ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym[39], która weszła w życie 3 lipca 1993 r. W sprawie kontroli konstytucyjności tej ustawy, aktów ją nowelizujących lub rozporządzeń wykonawczych do niej, Trybunał Konstytucyjny – pod rządami obecnie obowiązującej Konstytucji – wydał 170 orzeczeń (w tym 148 w trybie skargi). Do katalogu tego należy: 131 postanowień wydanych na etapie wstępnej kontroli (w tym 129 w trybie skargi), 11 postanowień wydanych na etapie merytorycznym (zwłaszcza o umorzeniu postępowania; w tym 7 w trybie skargi) oraz 28 wyroków (w tym 12 w trybie skargi). Jedynie trzy wyroki odniosły skutek derogacyjny wobec przepisów tej ustawy, dodanych z resztą do niej w kolejnych latach jej obowiązywania (pozostałe wyroki nie miały charakteru derogacyjnego lub derogowały przepisy rozporządzenia lub ustawy nowelizującej, nie zaś samej ustawy).[40] Wyrokiem z 27 kwietnia 2004

[39] Dz. U. Nr 11 poz. 50

[40] z zastrzeżeniem wyroku z 7 lipca 2009 r., sygn. **SK 49/06** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106) derogującego przepisy rozporządzenia wykonawczego do tej ustawy w związku z jej art. 35

r. (sygn. K 24/03)[41] Trybunał derogował art. 32a tej ustawy, który dodany został do niej mocą art. 1 pkt 6 ustawy nowelizującej z dnia 4 grudnia 2002 r.,[42] jako niezgodnym z art. 2 Konstytucji, z uwagi na „przerzucenie obowiązków kontroli, których nie można zakwalifikować jako obowiązku samoobliczenia należności podatkowych, z organu podatkowego (organu skarbowego) na podatnika". Warto w tym miejscu zaznaczyć, że dwa kolejne wyroki wydane zostały w postępowaniu właśnie w trybie skargi konstytucyjnej. I tak wyrokiem z 25 października 2004 r. (sygn. SK 33/03)[43] Trybunał stwierdził niezgodność art. 19 ust. 3b tej ustawy (dodanego do niej mocą art. 1 pkt 12 lit. c ustawy nowelizującej z dnia 20 listopada 1999 r.)[44] w zakresie, w jakim pozbawia prawa do obniżenia kwoty podatku należnego podatnika, który dokonał obniżenia kwoty podatku należnego wcześniej niż w rozliczeniu za miesiąc, w którym otrzymał dokument celny – z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 oraz art. 2 Konstytucji. Natomiast wyrokiem z 22 maja 2007 r. (sygn. SK 36/06)[45] Trybunał stwierdził niezgodność art. 33b ust. 4 pkt 3 tej ustawy (dodanego do niej mocą art. 1 pkt 14 ustawy nowelizującej z dnia 20 lipca 2000 r.)[46] w zakresie, w jakim pozbawia podatnika dokonującego przedpłaty rolnikowi ryczałtowemu za nabywane produkty rolne przed wystawieniem faktury VAT RR uprawnień przewidzianych w tym przepisie – z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1,

---

ust. 4, mającym charakter odsyłający, stanowiącym jedynie, iż „Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, przypadki, gdy podatnikami akcyzy są osoby lub jednostki inne niż producent lub importer wyrobów akcyzowych"

[41] wyrok z 27 kwietnia 2004 r., sygn. **K 24/03** (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33)

[42] ustawa z dnia 4 grudnia 2002 r. zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ustawę o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy oraz ustawę – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 213, poz. 1803)

[43] wyrok z 25 października 2004 r., sygn. **SK 33/03** (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94)

[44] ustawa z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 95 poz. 1100)

[45] wyrok TK z 22 maja 2007 r., sygn. **SK 36/06** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50)

[46] ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 68, poz. 805)

art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji. Do pozostałych wyroków w przedmiocie kontroli konstytucyjności tej ustawy oraz ustaw ją nowelizujących i rozporządzeń wykonawczych do niej, wydanych w trybie skargi konstytucyjnej należą następują orzeczenia. Wyrokiem z 1 grudnia 2001 r. (sygn. SK 16/00) Trybunał uznał, że § 35 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym[47] rozumiany w ten sposób, że nie ma zastosowania do sytuacji, w której wystawca faktury lub faktury korygującej uwzględnił wykazaną w niej sprzedaż i podatek należny w deklaracji dla podatku od towarów i usług, jest zgodny z art. 32 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 92 i nie jest niezgodny z art. 217 Konstytucji. Jednocześnie Trybunał stwierdził, że § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym[48] jest zgodny z art. 32 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 92 i nie jest niezgodny z art. 217 Konstytucji.[49] Wyrokiem z 21 czerwca 2004 r. (sygn. SK 22/03) Trybunał derogował § 50 ust. 4 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym[50] w zakresie, w jakim pozbawia prawa do obniżenia podatku należnego podatnika VAT nabywającego towar czy usługę od podmiotu, który wystawił fakturę wraz z kwotą podatku, gdy dana sprzedaż nie była objęta obowiązkiem podatkowym albo została zwolniona od podatku, a kwota wykazana w fakturze została zapłacona, jako niezgodny z art. 64 ust. 2, art. 64 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 92 ust. 1 Konstytucji.[51] Tymczasem wyrokiem z 27 lipca 2004 r. (sygn. SK 9/03) Trybunał orzekł, że § 54 ust. 5 pkt 1 i ust. 7

[47] Dz.U. Nr 133, poz. 688; zm.: z 1995 r. Nr 41, poz. 212

[48] Dz.U. Nr 154, poz. 797; zm.: z 1996 r. Nr 107, poz. 506, Nr 157, poz. 805; z 1997 r. Nr 61, poz. 389

[49] OTK ZU nr 8/2001, poz. 257

[50] Dz. U. Nr 109, poz. 1245

[51] OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 59

pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym[52] jest zgodny z art. 64 ust. 2 i 3 w związku z art. 21 ust. 1 oraz z art. 84 Konstytucji i nie jest niezgodny z art. 20, art. 22 oraz z art. 217 Konstytucji.[53] Z kolei wyrokiem z 30 listopada 2004 r. (sygn. SK 31/04) kontrolowany art. 27 ust. 6 tej ustawy[54] (dot. podstawy ustalenia wobec podatnika dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia w przypadku wykazania przez podatnika w złożonej deklaracji podatkowej kwoty zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższej od kwoty należnej w sytuacji, gdy nie doszło do zwrotu podatku i powstania zaległości podatkowej) uznany został za zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji.[55] Wyrokiem z 27 grudnia 2004 r. (sygn. SK 35/02) derogacji uległ § 2b rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego[56] (katalog podatników obejmujący również „jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej" na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym[57]), jako niezgodny z art. 217 Konstytucji.[58] Wyrokiem z 5 listopada 2008 r. (sygn. SK 79/06) Trybunał orzekł natomiast, że § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku

[52] Dz. U. Nr 156, poz. 1024 oraz z 1998 r. Nr 153, poz. 999

[53] OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 71

[54] ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.)

[55] OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110

[56] Dz. U. Nr 2, poz. 3, Nr 80, poz. 519, Nr 129, poz. 857 i Nr 144, poz. 936 oraz z 2002 r. Nr 23, poz. 242

[57] Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

[58] OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 119

akcyzowym[59] w zakresie, w jakim dotyczy faktur (lub faktur korygujących) potwierdzających czynności stanowiące przedmiot podatku naliczonego, do których to czynności – z możliwością przeprowadzenia kontroli sądowej – ma zastosowanie art. 83 kodeksu cywilnego, jest zgodny z art. 64 ust. 3 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 Konstytucji.[60] Podobnym rozwiązaniem posłużył się Trybunał stwierdzając w wyroku z 6 stycznia 2009 r. (sygn. SK 22/06), że § 68a ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym[61] w zakresie, w jakim uzależnia zastosowanie stawki podatku od towarów i usług 0% od zarejestrowania pisemnej umowy o świadczenie usług przez Komitet Integracji Europejskiej, jest zgodny z art. 64 w związku z art. 92 ust. 1 Konstytucji, a także z art. 50 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym[62] oraz nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3 Konstytucji.[63] Wskazać w tym miejscu należy na okoliczność orzeczenia w przedmiocie konstytucyjności kwestionowanej normy z zasadą proporcjonalności doczytywaną z treści art. 31 ust. 3 Konstytucji, jako samodzielnym wzorcem kontroli, choć praktykę taką Trybunał zasadniczo uznaje za niedopuszczalną (zob. pkt 5.3. rozdziału trzeciego). Ponadto w wyroku tym Trybunał ocenił zgodność rozporządzenia z przepisem ustawy podczas gdy w swoim orzecznictwie konsekwentnie przyjmuje, iż wzorzec kontroli w trybie skargi konstytucyjnej może stanowić wyłącznie postanowienie Konstytucji, albowiem w art. 79 ust. 1 Konstytucji wprost wskazane jest pojęcie „konstytucyjnych wolności lub praw" jako

[59] Dz. U. Nr 27, poz. 268, ze zm.

[60] OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153

[61] Dz. U. Nr 154, poz. 797, ze zm. (w brzmieniu obowiązującym do czasu jego uchylenia z dniem 1 stycznia 1998 r.)

[62] Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.

[63] OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1

wzorca kontroli.[64] Następnie wyrokiem z 7 lipca 2009 r. (sygn. SK 49/06) derogacji uległy przepisy rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego[65] (dot. katalogu podmiotowego w podatku akcyzowym) z uwagi na ich niezgodność z art. 64 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.[66] Natomiast wyrokiem z 17 listopada 2010 r. (sygn. SK 23/07) Trybunał orzekł o zgodności: po pierwsze – § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego[67] z art. 22 oraz art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, po drugie – § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 tego z art. 64 ust. 3 Konstytucji i po trzecie – § 14 ust. 1 pkt 1 tego rozporządzenia z art. 64 ust. 2 Konstytucji (moment powstania obowiązku podatkowego oraz podstawy podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży oleju opałowego na cele inne niż opałowe).[68] Ostatnim w tej materii wyroku Trybunał z 12 lutego 2015 r. (sygn. SK 14/12) derogujący § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego[69] w zakresie, w jakim dotyczy przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego oświadczenia o przeznaczeniu

[64] zob. wyroki z: 8 czerwca 1999 r., sygn. **SK 12/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 96); 6 lutego 2002 r., sygn. **SK 11/01** (OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 2); 11 października 2016 r., sygn. **SK 28/15** (OTK ZU A/2016, poz. 79) oraz postanowienie TK z 5 lipca 2011 r., sygn. **SK 3/10** (OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 64)

[65] § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 157, poz. 1035 oraz z 1999 r. Nr 57, poz. 599 i Nr 70, poz. 789) w związku z art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.), § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1999 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 105, poz. 1197 oraz z 2000 r. Nr 21, poz. 267, Nr 91, poz. 1012, Nr 101, poz. 1089 i Nr 113, poz. 1187) w związku z art. 35 ust. 4 ustawy powołanej w punkcie 1 oraz 3) § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 119, poz. 1259 oraz z 2001 r. Nr 29, poz. 324, Nr 126, poz. 1388 i Nr 135, poz. 1520) w związku z art. 35 ust. 4 ww. ustawy z 8 stycznia 1993 r.

[66] OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106

[67] Dz. U. Nr 148, poz. 1655 i Nr 156, poz. 1835 oraz z 2002 r. Nr 18, poz. 175

[68] OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103

[69] Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.

nabywanego oleju na cele opałowe zawierającego nieprawdziwe dane – jako niezgodnym z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji.[70]

Wskazana ustawa została zastąpiona została dwoma odrębnymi aktami normatywnymi: pierwszym w postaci ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług,[71] która po licznych i obszernych nowelizacjach wciąż obowiązuje w polskim systemie prawnym oraz drugim w postaci ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym,[72] zastąpionej następnie, nadal obowiązującą ustawą z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym.[73] I tak od dnia wejścia w życie w roku 2004 powyższych dwóch odrębnych ustaw o podatku od towarów i usług (pierwsza) i podatku akcyzowym (druga), Trybunał Konstytucyjny – pod rządami obecnie obowiązującej Konstytucji – wydał w przedmiocie kontroli konstytucyjności aktów prawnych regulujących opodatkowanie podatkiem od towarów i usług łącznie 72 orzeczenia (w tym 56 w trybie skargi). Należy do nich: 55 postanowień wydanych na etapie wstępnej kontroli (w tym 53 w trybie skargi), 9 postanowień wydanych na etapie kontroli merytorycznej (zwłaszcza o umorzeniu postępowania; w tym 2 w trybie skargi) oraz 8 wyroków (w tym 1 w trybie skargi, jednak Trybunał nie orzekał w nim o konstytucyjności przepisów dotyczących podatku od towarów i usług albowiem w tym zakresie postępowanie, mocą tego wyroku zostało umorzone, lecz orzekł o zgodności art. 11 p.p.s.a. w zakresie, w jakim wiąże sądy administracyjne również w sprawach innych osób niż osoba, przeciwko której wydano prawomocny, skazujący wyrok w postępowaniu karnym, z art. 45 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji)[74]. Tymczasem w przedmiocie kontroli konstytucyjności przepisów normujących podatek akcyzowy w

[70] OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15

[71] Dz. U. Nr 54 poz. 535, ze zm.

[72] Dz. U. Nr 29 poz. 257, ze zm.

[73] Dz. U. Nr 3 poz. 11, ze zm.

[74] wyrok z 4 lipca 2023 r., sygn. SK 8/20 (OTK ZU A/2023, poz. 93)

czasie po wejściu w życie ww. ustawy akcyzowej z 23 stycznia 2004 r. Trybunał Konstytucyjny – pod rządami obecnie obowiązującej Konstytucji – wydał łącznie 248 orzeczeń (w tym 242 w trybie skargi). Należy do nich: 241 postanowień na etapie wstępnej kontroli (w tym 240 w trybie skargi), 3 postanowienia wydane na etapie kontroli merytorycznej (zwłaszcza o umorzeniu postępowania; w tym żadna w trybie skargi) oraz 4 wyroki (w tym 2 w trybie skargi). Słynnym wyrokiem z 6 grudnia 2016 r. (sygn. SK 7/15)[75] Trybunał stwierdził niezgodność art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym[76] w związku z art. 2 ustawy nowelizującej[77] w zakresie, w jakim odnosi się do obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r. – z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji. Jednocześnie Trybunał stwierdził również: po pierwsze zgodność art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy akcyzowej, rozumianego w ten sposób, że pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem" oznacza także sprzedaż olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe po uzyskaniu od nabywcy oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego[78], które nie umożliwia identyfikacji nabywcy – z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji, po drugie zgodność § 4 ust. 1 i 2 w związku z § 3 ust. 1 tego rozporządzenia – z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji i po trzecie zgodność § 4 ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 tego rozporządzenia (w brzmieniu obowiązującym do 14 września 2005 r.), rozumianego w ten sposób, że uzyskanie oświadczenia, które nie umożliwia identyfikacji nabywcy oleju opałowego, jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia – z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84 i art. 217

[75] OTK ZU A/2016, poz. 100

[76] Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.

[77] ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341)

[78] Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.

Konstytucji. Jednak wyrokiem z 3 lipca 2019 r. (sygn. SK 16/17) Trybunał derogował normę prawną odczytywaną z art. 65 ust. 1a pkt 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, tym razem w związku z art. 2 ustawy nowelizującej[79] w zakresie, w jakim odnosi się do obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r., jako niezgodnym z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji.[80]

W swoim orzecznictwie Trybunał wskazał, że podatki pośrednie i powszechne podatki obrotowe obciążają ostatecznego nabywcę towaru i zawarte są w cenie jego zakupu.[81] Z tego powodu nazywane są podatkiem od konsumpcji, albowiem z ich konstrukcji wynika, iż całym ich ciężarem powinien być obciążony konsument danego dobra. Na gruncie podatku od towarów i usług cecha ta wiąże się z zasadą neutralności tego podatku podkreślającą, że dzięki prawu do odliczenia podatku naliczonego, podatnik nie ponosi faktycznie jego ciężaru.[82] Jego istota opiera się zatem na metodzie „opodatkowania-odliczenia", w ramach której podatnik z jednej strony staje się zobowiązany do wykazania podatku należnego będącego wynikiem realizowanych przez niego czynności opodatkowanych, a z drugiej przysługuje mu uprawnienie do odliczania od podatku należnego podatku naliczonego z tytułu – jak to ujął Trybunał – realizowanych przez niego zakupów, związanych z czynnościami opodatkowanymi tym podatkiem.[83] Prawo odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego jest bowiem istotnym elementem konstrukcyjnym przedmiotu i podstawy podatku, charakteryzującym podatek od towarów i usług.[84] W odróżnieniu więc od

[79] ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341)

[80] OTK ZU A/2019, poz. 47

[81] wyrok z 4 lipca 2013 r., sygn. **P 7/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 74)

[82] *Ibid.*

[83] wyroki z: 25 października 2004 r., sygn. **SK 33/03** (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94); 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107)

[84] wyrok z 11 grudnia 2001 r., sygn. **SK 16/00**, (OTK ZU nr 8/2001, poz. 257)

pozostałych podatków obrotowych, podatek od towarów i usług ma charakter wielofazowy, co oznacza, że obciąża przyrost wartości w każdej fazie obrotu gospodarczego.[85] Mając powyższe na względzie Trybunał podkreślał, że pozbawienie podatnika „prawa do skorzystania z obniżenia podatku należnego o podatek naliczony – jako ważące o zachowaniu konstrukcji tegoż podatku – może następować jedynie w ściśle określonych przez ustawodawcę przypadkach, wyraźnie w tym zakresie wyartykułowanych (…) [dlatego] przypadek, w którym ustawodawca pozbawia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego, powoduje, że podatnik zostaje obciążony podatkiem należnym, będąc jednocześnie obciążony pod względem ekonomicznym podatkiem naliczonym z tytułu dokonanych zakupów, bez możliwości jego odliczenia".[86] Trybunał zaznaczał jednak, że wobec tego, iż podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy stanowią dochód budżetu państwa, nie mogą stanowić źródła przychodu samego podatnika.[87] Wychodząc zaś od założenia, że określenie stopnia przerzucalności ciężaru ekonomicznego podatku, zależy od wielu czynników ekonomicznych, Trybunał wskazywał, że uwzględnienie podatku akcyzowego w cenie określonego towaru nie zawsze jednak musi oznaczać, że ciężar ekonomiczny tego podatku ponosi jedynie kupujący.[88]

Tymczasem podatek od gier unormowany został ustawą z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych.[89] Stanowiła ona przedmiot łącznie 51 rozstrzygnięć Trybunału (w tym 11 w trybie skargi), do których należy 13 orzeczeń wydanych na etapie wstępnej kontroli (w tym 8 w trybie skargi), 39 postanowień wydanych na etapie merytorycznym (zwłaszcza o umorzeniu postępowania, w tym 2 w trybie skargi) oraz 4 wyroki (w tym 1 w trybie

[85] wyrok z 4 lipca 2013 r., sygn. **P 7/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 74)

[86] wyrok z 25 października 2004 r., sygn. **SK 33/03** (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94)

[87] wyrok z 27 listopada 2007 r., sygn. **SK 39/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127)

[88] postanowienie z 29 listopada 2010 r., sygn. **P 45/09** (OTK ZU 9A/2010, poz. 125)

[89] Dz. U. Nr 15, poz. 1540, ze zm.; aktualny t.j.: Dz. U. z 2023 r. poz. 227, ze zm.

skargi). Wyrokiem z 23 lipca 2013 r. (sygn. P/11)[90] Trybunał stwierdził zgodność art. 135 ust. 2 tej ustawy (uniemożliwiający – podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą polegającą na urządzaniu gier na automatach o niskich wygranych odnośnie przedsięwzięć podjętych przed 1 stycznia 2010 r. – dopuszczalną wcześniej zmianę miejsca urządzania gry, ustalonego w uprzednio wydanym zezwoleniu) z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą ochrony interesów w toku podmiotów prowadzących takową działalność, które – w zaufaniu do dotychczasowych przepisów – rozpoczęły realizację sześcioletnich przedsięwzięć gospodarczych. Wyrokiem pełnego składu z 11 marca 2015 r. (sygn. P 4/14), po rozpoznaniu połączonych pytań prawnych Naczelnego Sądu Administracyjnego, czy art. 14 ust. 1 i art. 89 ust. 1 pkt 2 tej ustawy jest zgodny z art. 2 i art. 7 Konstytucji oraz z art. 20 i art. 22 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji, a także Sądu Rejonowego Gdańsk-Południe w Gdańsku, czy jej uchwalenie z naruszeniem obowiązku notyfikacji, jest zgodne z art. 2, art. 7 w związku z art. 9 Konstytucji z uwagi na naruszenie konstytucyjnego trybu ustawodawczego, Trybunał stwierdził zgodność przedmiotu kontroli z tak ukształtowanymi wzorcami kontroli.[91] Słynnym wyrokiem pełnego składu z 21 października 2015 r. (sygn. P 32/12), po rozpoznaniu pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, Trybunał stwierdził, że art. 89 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 pkt 2 tej ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. w zakresie, w jakim zezwalają na wymierzenie kary pieniężnej osobie fizycznej, skazanej uprzednio prawomocnym wyrokiem na karę grzywny za wykroczenie skarbowe z art. 107 § 4 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r. poz. 186, ze zm.), są zgodne z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą proporcjonalnej reakcji państwa na naruszenie obowiązku wynikającego z przepisu prawa.[92] Poza treścią jego uzasadnienia godne lektury pozostają w tym względzie także zdania odrębne złożone przez Sędziów W. Hermelińskiego oraz T. Liszcz do tego wyroku. Ostatnim z

[90] OTK ZU NR 6/A/2013, poz. 82

[91] OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 30

[92] OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 148

wyroków dotyczących tej materii był – wydany w trybie skargi konstytucyjnej – wyrok z 28 listopada 2018 r. (sygn. SK 3/14) stwierdzający zgodność 139 ust. 1 tej ustawy (nakładający na organizatorów gier na automatach o niskich wygranych obowiązek uiszczania podatku w ryczałtowo określonej wysokości 2000 zł miesięcznie od gier urządzanych na każdym automacie) za zgodny z art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji.[93] Sformułowany w skardze konstytucyjnej zarzut niekonstytucyjności dotyczył zarówno przewidzianej w kwestionowanym przepisie stawki podatku, jak i sposobu wprowadzenia tej stawki, wykazującej skokowy wzrost w porównaniu z poprzednio obowiązującą stawką w wysokości równowartości 180 euro miesięcznie od każdego automatu. Trybunał przypomniał zatem, że z uwagi na zasadę władztwa daninowego (art. 84 i art. 217 Konstytucji) samo twierdzenie skarżącej, że art. 139 ust. 1 tej ustawy narusza zasadę ochrony własności wskutek dokonanej w tym przepisie zmiany stawki podatkowej na pełniącą przede wszystkim funkcje pozafiskalne, nie jest wystarczające do uznania, że ustalona przez prawodawcę stawka podatku godzi w istotę konstytucyjnego prawa własności. Wobec tego więc, że przepis ten nie wprowadził do systemu prawa polskiego nowej instytucji podatkowej, nie nałożył nowych obowiązków, ani też nie zmienił zasad wykonywania obowiązku wcześniej istniejącego, to zmiana w objętym skargą zakresie, dotycząc jedynie parametrów ekonomicznych związanych z prowadzoną działalnością, zdaniem Trybunału nie doprowadza *per se* do jej niezgodności z konstytucyjnymi zasadami wolności działalności gospodarczej oraz społecznej gospodarki rynkowej jako podstawy ustroju gospodarczego (art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji).

Co do pozostałych podatków pośrednich orzecznictwo Trybunału prezentuje się w następujący sposób. Jedynym orzeczeniem dotyczącym podatku od wydobycia niektórych kopalin jest wyrok z 18 listopada 2014 r. (sygn. K 23/12) wydany w postępowaniu zainicjowanym wnioskiem grupy posłów, w którym Trybunał orzekł o zgodności tej ustawy w całości oraz

[93] OTK ZU A/2018, poz. 79

niektórych jej przepisów ze wskazanymi wzorcami kontroli.[94] Trybunał nie podzielił zarzutów wniosku dotyczących przekroczenia dopuszczalnych granic wnoszenia poprawek do projektu ustawy (art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji) oraz niedostatecznej „gruntowności i obszerności" dyskusji nad projektem, co – zdaniem wnioskodawców – godzić miało w zasadę zaufania obywateli do państwa (art. 2 Konstytucji) oraz bezpieczeństwo prawne i zasadę praworządności (art. 7 Konstytucji). Pozostałe zarzuty wniosku, dotyczące okoliczności ekonomiczno-społecznych, determinowanych względami pozaprawnymi i leżącymi poza kognicją Trybunału, nie zostały przez Trybunał uwzględnione. Trybunał podkreślił bowiem, że motywem wprowadzenia podatku od wydobycia niektórych kopalin było utworzenie nowego, stałego źródła przychodów dla budżetu państwa, a przez to wspieranie ochrony stanu finansów publicznych i zmniejszanie długu państwowego, legitymowane prawem państwa do korzystania z wydobycia bogactw naturalnych, których jest naturalnym właścicielem (prawem do tzw. renty surowcowej będącej ekonomicznym ekwiwalentem dochodów uzyskiwanych w związku z korzystaniem z dóbr naturalnych przez przedsiębiorcę). Tymczasem przepisy współkształtujące podatek od sprzedaży detalicznej ani podatek od niektórych instytucji finansowy nie były przedmiotem żadnego orzeczenia Trybunału.

3.3. Podatki dochodowe

W zakresie aktów prawnych normujących opodatkowanie podatkiem dochodowym, zarówno od osób prawnych jak i fizycznych (w tym w jego zryczałtowanej formie) Trybunał orzekał w 319 orzeczeniach (w tym 256 w trybie skargi), do których należy: 252 postanowienia wydane na etapie wstępnej kontroli (w tym 224 w trybie skargi), 35 postanowień wydanych na etapie kontroli merytorycznej (zwłaszcza o umorzeniu postępowania; w tym 20 w trybie skargi) oraz 32 wyroki (w tym 12 w trybie skargi). W przedmiocie kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego z zakresu opodatkowania dochodu, Trybunał w trybie skargi konstytucyjnej orzekał w

[94] OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113

następujących sprawach. Wyrokiem z 8 czerwca 1999 r. (sygn. SK 12/98) Trybunał stwierdził, że art. 7 ust. 3 i 4 uCIT pozbawiający spółki z udziałem kapitału zagranicznego możliwości odliczenia od podatku dochodowego poniesionej straty, jest zgodny z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 64 w związku z art. 2 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 32 Konstytucji.[95] Wyrokiem z 24 stycznia 2001 r. (sygn. SK 30/99) Trybunał orzekł o zgodności art. 23 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f. zakresie, w jakim wyłącza możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu w rozumieniu art. 22 tej ustawy wynagrodzeń i innych świadczeń, wypłaconych jednemu ze wspólników spółki cywilnej lub małżonkowi wspólnika, za prace i świadczenia wykonane na rzecz spółki na podstawie odrębnych umów, które nie są związane z prowadzeniem i reprezentowaniem spraw spółki – z art. 32 ust. 1 i 2 oraz z art. 65 ust. 1 Konstytucji.[96] Wyrokiem z 22 października 2002 r. (sygn. SK 39/01) Trybunał derogował art. 26 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim nie uprawnia do skorzystania z przewidzianego w nim odliczenia wydatków poniesionych w roku podatkowym przez nabywców prawa użytkowania wieczystego działki z przeznaczeniem jej w umowie o oddaniu w użytkowanie wieczyste na cele budownictwa wielorodzinnego, jako niezgodnym z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 Konstytucji.[97] Z kolei wyrokiem z 9 maja 2005 r. (sygn. SK 14/04) uznał zgodność art. 26 ust. 3 u.p.d.o.f. (dot. ulgi budowlanej) z art. 32 ust. 1 oraz art. 84 Konstytucji.[98] Tymczasem wyrokiem z 29 listopada 2006 r. (sygn. SK 51/06) derogował art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g u.p.o.f. w zakresie, w jakim wyłącza zwolnienie podatkowe w stosunku do odszkodowań uzyskanych na podstawie ugody sądowej, jako niezgodnym z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji, choć – jak wywiedziono w orzeczeniach pełnego składu Trybunału – zarówno art. 2 jak i art. 32 ust. 1 Konstytucji zasadniczo nie mogą pełnić samodzielnych wzorców kontroli w trybie skargi konstytucyjnej (zob. 2.2. i 5.2.3. rozdziału trzeciego).

[95] OTK ZU nr 5/1999, poz. 96

[96] OTK ZU nr 1/2001, poz. 3

[97] OTK ZU 5A/2002, poz. 66

[98] OTK ZU 5A/2005, poz. 47

Na przykład ten należy powoływać się zatem w postępowaniach przed Trybunałem celem urzeczywistnienia ochrony konstytucyjnych wolności lub praw skarżących w trybie skargi konstytucyjnej w przypadku naruszenia praw lub wolności wynikających z art. 2 Konstytucji. Wyrokiem z 27 listopada 2007 r. (sygn. SK 39/06) Trybunał derogował natomiast art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze u.p.d.o.f. (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2000 r.) w zakresie, w jakim pomija element normy określający, że wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży wartość stanowiąca przychód ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych oraz innych rzeczy jest pomniejszona o należny podatek od towarów i usług – jako niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 oraz z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.[99] Natomiast wyrokiem z 12 kwietnia 2011 r. (sygn. SK 62/08) Trybunał uznał, że art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. jest zgodny z wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą poprawnej legislacji, a także z art. 32 ust. 1 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 33 i art. 48 Konstytucji.[100] Wyrokiem z 18 lipca 2013 r. (sygn. SK 18/09), wydanym w sprawie opodatkowania dochodu niezgłoszonego przez podatnika, Trybunał derogował art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.o.f. jako niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji i jednocześnie orzekł o zgodności m.in. art. 30 ust. 1 pkt 7 tej ustawy zarówno z art. 31 ust. 3, art. 42 ust. 1, art. 46 i art. 64 ust. 3 Konstytucji (w formule „nie jest niezgodny") jaki i z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji (w formule „jest zgodny").[101] Kolejne wyroki w przedmiocie kontroli norm prawnych kształtujących system opodatkowania dochodu wydawane były dopiero po roku 2019. I tak wyrokiem z 3 kwietnia 2019 r. (sygn. SK 13/16) Trybunał derogował art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim do dochodu, o którym mowa w tym przepisie, wlicza się alimenty otrzymywane przez niepełnosprawne dziecko od rodzica – jako niezgodny z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.[102] Następnie wyrokiem z 17 czerwca 2020 r. (sygn. SK 26/19) Trybunał stwierdził

[99] OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127

[100] OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22

[101] OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80

[102] OTK ZU A/2019, poz. 14

zgodność art. 17 ust. 1c pkt 1 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 4 uCIT (zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych dochodu spółki z o.o. w części przeznaczonej i wydatkowanej na ochronę zdrowia) z art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji.[103] Podobnie wyrokiem z 19 lipca 2022 r. (sygn. SK 20/19) Trybunał uznał art. 5a pkt 6 (zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych na skutek niedookreślonej definicji „działalności gospodarczej") z art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji.[104] Ostatnim z wyroków tej materii był wyrok Trybunału z 15 lutego 2023 r. (sygn. SK 71/20) stwierdzający zgodność art. 8 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f. (dwukrotne opodatkowanie tego samego zdarzenia podatkowego – definicja wspólnego przedsięwzięcia) w zakresie, w jakim ma zastosowanie do wspólnego przedsięwzięcia – z art. 64 ust. 3 w związku z art. 217 Konstytucji.[105]

3.4. Podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych

Wspólne konotacje konstrukcyjne podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych,[106] uzasadniają wspólne ich rozpoznanie w tym miejscu rozważań. Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn weszła w życie 11 sierpnia 1983 r. Zastąpiła ona ustawę o tym samym tytule z dnia 19 grudnia 1975 r.[107] (uchylającą dekret z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych[108]). Warta podkreślenia pozostaje w tym względzie tradycja tego podatku albowiem wymieniony dekret derogował m.in. większą część ustawy z dnia 1

[103] OTK ZU A/2020, poz. 28

[104] OTK ZU A/2022, poz. 52

[105] OTK ZU A/2023, poz. 29

[106] zob. ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz wydany w jej przedmiocie wyrok z 5 lipca 2011 r., sygn. **P 36/10** (OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 50)

[107] Dz. U. poz. 228

[108] Dz. U. z 1951 r. Nr 9, poz. 74 i z 1971 r. Nr 7, poz. 77

lipca 1926 r. o opłatach stemplowych,[109] a także w całości obowiązujące wówczas: cesarskie rozporządzenie z dnia 15 września 1915 r. o należytościach od przeniesień majątku pod tytułem darmym[110] oraz ustawę z dnia 18 czerwca 1901 r. o należytościach od przeniesień majątku.[111] W przedmiocie kontroli konstytucyjności przepisów współkształtujących opodatkowanie podatkiem od spadków i darowizn Trybunał wydał – pod rządami obecnie obowiązującej Konstytucji – łącznie 24 orzeczenia (w tym 22 w trybie skargi). Do katalogu tego należą: 19 postanowień wydanych na etapie wstępnej kontroli (wszystkie w trybie skargi), 2 postanowienia o umorzeniu postępowania wydane na etapie kontroli merytorycznej (wszystkie w trybie skargi)[112] oraz 3 wyroki (w tym 1 w trybie skargi). Do wyroków tych należą następujące orzeczenia. Pierwszym z nich był wydany w trybie skargi wyrok z 16 kwietnia 2002 r. (sygn. SK 23/01)[113] stwierdzający zgodność art. 19 ust. 6 tej ustawy (dot. uzależnienia sporządzenia aktu notarialnego zbycia lub obciążenia rzeczy i praw majątkowych uzyskanych w drodze dziedziczenia lub zasiedzenia od uzyskania zaświadczenia z urzędu skarbowego o uiszczeniu podatku z tego tytułu) z art. 21, art. 31 ust. 3 oraz z art. 64 Konstytucji. Kolejne dwa wyroki wydane zostały natomiast w trybie pytania prawnego. Jednak z uwagi na uniwersalne, dające się urzeczywistnić również w trybie skargi poglądy prawne Trybunału wyrażone w obu orzeczeniach, pozostają one warte odnotowania. Wyrokiem z 5 lipca 2011 r. (sygn. P 36/10)[114] Trybunał derogował art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności

[109] Dz. U. R. P. z 1935 r. Nr 64, poz. 404, ze zm.

[110] Dz. u. p. austr. Nr 278, ze zm.

[111] Dz. u. p. austr. Nr 74, ze zm.

[112] postanowienia z: 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8) oraz 15 grudnia 2022 r., sygn. **SK 130/20** (OTK ZU A/2023, poz. 9)

[113] OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26

[114] OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 50

cywilnoprawnych[115] w związku z art. 16 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn[116] w zakresie, w jakim nie uwzględnia ulgi podatkowej osoby zaliczanej do III grupy podatkowej, która do 31 grudnia 2006 r. sprawowała opiekę nad spadkodawcą na podstawie umowy zawartej przed organem gminy, a po tym dniu nabyła w drodze spadku wskazane tam prawa – jako niezgodny z zasadą ochrony interesów w toku wynikającą z art. 2 Konstytucji. Natomiast wyrokiem z 4 czerwca 2013 r. (sygn. P 43/11)[117] derogował art. 4a ust. 1 pkt 1 omawianej ustawy[118] w zakresie, w jakim przewiduje miesięczny termin złożenia zgłoszenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego nabycia w drodze dziedziczenia własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jako niezgodny z wywiedzioną z art. 2 Konstytucji zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Tymczasem podatek od czynności cywilnoprawnych normowany jest obecnie ustawą z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych,[119] która weszła w życie 1 stycznie 2001 r. Stanowiła ona przedmiot łącznie 10 orzeczeń Trybunału (w tym 8 w trybie skargi), do których należy: 6 postanowień wydanych na etapie wstępnej kontroli (wszystkie w trybie skargi), 2 postanowienia o umorzeniu postępowania wydane na etapie kontroli merytorycznej (wszystkie w trybie skargi) oraz 2 wyroki wydane w trybie pytania prawnego, spośród których jeden dotyczył obu omawianych w tym punkcie podatków,[120] zaś drugi

[115] Dz. U. Nr 222, poz. 1629

[116] Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 oraz z 2011 r. Nr 75, poz. 398

[117] OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 55

[118] ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 oraz z 2011 r. Nr 75, poz. 398, Nr 85, poz. 458, Nr 149, poz. 887 i Nr 171, poz. 1016), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r.

[119] Dz. U. Nr 86 poz. 969, ze zm.

[120] przywołany w akapicie poprzednim wyrok z 5 lipca 2011 r. sygn. **P 36/10** (OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 50), derogujący przepisy ustawo nowelizującej ustawę o podatku od spadków i darowizn oraz ustawę o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629)

stwierdzał zgodność art. 3 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 7 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (dot. przedawnienia zobowiązania podatkowego powstałego z tytułu zawarcia umowy pożyczki oraz ponownego powstania zobowiązania podatkowego w związku z tą samą czynnością cywilnoprawną) – z art. 2 Konstytucji (w formule „jest zgodny") oraz z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji (w formule „nie jest niezgodny").[121]

3.5. Podatki i opłaty lokalne oraz podatki rolny i leśny

Podatki i opłaty lokalne (zwłaszcza podatek od nieruchomości), a także podatki rolny i leśny należą do najbardziej powszechnych spośród obecnie obowiązujących podatków majątkowych. Następujący jest dorobek orzeczniczy Trybunału w przedmiocie powyższych typów podatków.

W obecnie obowiązującym stanie prawnym podatki i opłaty lokalne normowane są przepisami ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.[122] Zastąpiła ona ustawę z dnia 14 marca 1985 r. o tym samym tytule,[123] która z kolei wcześniej zastąpiła ustawę z dnia 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych.[124] Do najbardziej powszechnych podatków normowanych przepisami tej ustawy należy podatek od nieruchomości. Kształt normatywny i konstrukcyjny tego podatku uzależniony był także od treści innych aktów prawnych, zwłaszcza rozporządzeń wykonawczych a także szeroko rozumianych przepisów prawa budowlanego. Liczne błędy konstrukcyjne, wynikające zwłaszcza z niejako rozproszonego charakteru normatywnego tego podatku, stały się przyczyną dla kilkukrotnego już stwierdzenia przez Trybunał niekonstytucyjności przepisów normujących ten typ podatku. Przywołana ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych stanowiła przedmiot łącznie 129

[121] wyroku z 19 czerwca 2012 r., sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65)

[122] Dz. U. Nr 9 poz. 31, ze zm.

[123] Dz. U. poz. 50, ze zm.

[124] Dz. U. Nr 45, poz. 229, ze zm.

orzeczeń wydanych przez Trybunał pod rządami obecnie obowiązującej Konstytucji (w tym 110 wydanych w trybie skargi). Należą do nich: 103 postanowienia wydane na etapie wstępnej kontroli (w tym 91 wydanych w trybie skargi), 15 postanowień wydanych na etapie kontroli merytorycznej (zwłaszcza o umorzeniu postępowania, w tym 12 wydanych w trybie skargi) oraz 11 wyroków (w tym 7 wydanych w trybie skargi). Wyrokiem z 14 września 2001 r. (sygn. SK 11/00) Trybunał uznał, że art. 15 ust. 3 tej ustawy (dot. zasad pobierania opłaty targowej od handlu w pawilonie ustawionym na terenie prywatnym)[125] jest zgodny z art. 2 i z art. 31 ust. 3 oraz nie jest niezgodny z art. 64 ust. 3 Konstytucji.[126] Wyrokiem z 26 października 2004 r. (sygn. SK 7/04) uznał zgodność art. 8 pkt 1 tej ustawy (dot. opodatkowania właścicieli i posiadaczy ciężarowych środków transportu)[127] z art. 2, art. 32 i art. 84 Konstytucji.[128] Pozostałe już wyroki miały charakter derogacyjny. I tak wyrokiem z 12 grudnia 2017 r. (sygn. SK 13/15) art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a tej ustawy rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, uznany został za niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.[129] Wyrokiem wydanym dnia następnego, tj. 13 grudnia 2017 r. Trybunał derogował art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy – jako niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art.

[125] w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 1997 r. do 31 grudnia 1997 r.

[126] OTK ZU nr 6/2001, poz. 166

[127] w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2001 r.

[128] OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 95

[129] OTK ZU A/2017, poz. 85

217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji.[130] Wyrokiem z 24 lutego 2021 r. (sygn. SK 39/19) Trybunał stwierdził niezgodność art. 1a ust. 1 pkt 3 tej ustawy rozumianego w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą – jako niezgodnego z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji.[131] Słynnym wyrokiem z 4 lipca 2023 r. (sygn. SK 14/21) derogowany został w całości art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy (definicja legalna budowli na potrzeby podatku od nieruchomości), jako niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji.[132] Natomiast ostatnim w tej materii wyrokiem z 18 października 2023 r. (sygn. SK 23/19) art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2, w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i e tej ustawy w zakresie, w jakim umożliwiają, na potrzeby podatku od nieruchomości, uznanie wyodrębnionego garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym, za część budynku o odmiennym niż mieszkalny charakterze, uznane zostały za niezgodne z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji, a w zakresie, w jakim uzależniają zastosowanie odpowiednich stawek podatku od nieruchomości do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu od jego wyodrębnienia lub niewyodrębnienia jako przedmiotu odrębnej własności, przez co do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego stanowiącego przedmiot odrębnej własności, zastosowanie ma stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e tej ustawy a nie stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a tej ustawy, za niezgodne z art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji.[133] Szerszą analizę tego problemu, poza uzasadnieniami wymienionych wyroków, podejmuje również

[130] OTK ZU A/2018, poz. 2

[131] OTK ZU A/2021, poz. 14

[132] OTK ZU A/2023, poz. 59

[133] OTK ZU A/2023, poz. 88

najnowsza doktryna prawna.[134] Wskazuje ona również i na tę cechę trybunalskich rozstrzygnięć, która poprzez orzekaną derogację może zmierzać zarówno w stronę racjonalizacji konstrukcji normatywnej określonej daniny jak i w stronę faktycznego unicestwienia jej prawnego bytu. Pierwsze z wymienionych derogacji miały bowiem charakter niejako ostrzegawczy. Ich zakresowy charakter zobowiązywał bowiem ustawodawcę do podjęcia działań legislacyjnych zmierzających do systemowego (a więc wykraczającego poza ściśle określoną w wyroku derogację) wdrożenia trybunalskich rekomendacji. Ostatnie spośród wymienionych wyroków, wydawane wobec braku oczekiwanej reakcji ustawodawcy, w istocie swojej prowadzą do prawnego unicestwienia konstrukcyjnego bytu prawnego podatku od nieruchomości w dotychczasowym jego kształcie. Nie tyle co zobowiązują ustawodawcę do podjęcia systemowej nowelizacji konstrukcji normatywnej rzeczonej daniny, ile w istocie warunkują jej istnienie w polskim systemie finansów publicznych.

Tymczasem przepisy prawa kształtujące system opodatkowania podatkami rolnym i leśnym stanowiły przedmiot łącznie 10 orzeczeń Trybunału (w tym 5 w trybie skargi), spośród których 8 postanowień o umorzeniu postępowania wydano na etapie kontroli wstępnej (w tym 4 w trybie skargi), a 2 postanowienia wydano na etapie kontroli merytorycznej (w tym 1 w trybie skargi). W przedmiocie kontroli konstytucyjności podatków leśnego lub rolnego wydano jednak dotąd żadnego wyroku.

4. Sposób naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw

4.1. Triada skargi konstytucyjnej

Wyróżnia się trzy zasadnicze elementy konstrukcyjne (tzw. triada) skargi konstytucyjnej. Po pierwsze – określenie kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo

[134] W. Morawski, *Wyrok TK z 4.07.2023 r., SK 14/21, w sprawie definicji budowli w podatku od nieruchomości, czyli o tym, że piekło bywa dobrymi intencjami wybrukowane*, Przegląd Podatkowy nr 10/2023, s. 15-25

obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją (art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK). Tego elementu, w kontekście skargi kwestionującej konstytucyjność normy prawa podatkowego, dotyczy rozdział drugi tej pracy (przedmiot kontroli). Po drugie – wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego zostały naruszone (art. 53 ust. 1 pkt 2 *in principio* u.o.t.p.TK.). Tego elementu, w kontekście skargi kwestionującej konstytucyjność normy prawa podatkowego, dotyczy natomiast rozdział trzeci (wzorzec kontroli). Po trzecie w końcu – wskazanie sposobu tego naruszenia (art. 53 ust. 1 pkt 2 *in fine* u.o.t.p.TK) oraz uzasadnienie zarzutu niekonstytucyjności (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK), czego z kolei dotyczy rozdział niniejszy. Przez wyjaśnienie charakteru prawnego skargi konstytucyjnej w jej prawnopodatkowym wymiarze (uwagi ogólne przedstawione w pkt 1-3 niniejszego rozdziału) możliwe staje się bowiem ich uszczegółowienie, co następuje w rozdziałach kolejnych (przedmiot i wzorzec kontroli). W tym ujęciu przedmiot, wzorzec i sposób naruszenia (triada skargi konstytucyjnej), stanowiąc zasadnicze elementy konstrukcyjne skargi konstytucyjnej, powiązane zostają z sobą argumentami i dowodami (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.TK), wypełniającymi strukturę skargi jej uzasadnieniem (konstrukcja normatywna skargi konstytucyjnej).

Przedmiotem kontroli konstytucyjności w trybie skargi konstytucyjnej można uczynić ogólną normę prawną (tj. generalno-abstrakcyjną), na podstawie której – poprzez sformułowanie normy indywidualno-konkretnej – ostatecznie orzeczono o konstytucyjnych wolnościach lub prawach skarżącego. W wyroku pełnego składu z 16 listopada 2011[135] Trybunał – w ślad za podstawowymi zasadami prawoznawstwa – przypomniał, że norma ogólna to taka, która adresowana jest do rodzajowo określonego adresata (norma generalna) i wyznacza mu postępowanie w zasadzie powtarzalne (norma abstrakcyjna). Doktryna wyjaśnia, że akt normatywny zawiera normy generalne, a więc skierowane do ogółu obywateli, rozwiązujące dany problem

[135] wyrok pełnego składu z 16 listopada 2011 r., sygn. **SK 45/09** (OTK ZU nr 9/A/2011, poz. 97)

w abstrakcji, czyli bez odnoszenia go do konkretnej sytuacji.[136] Natomiast normą indywidualno-konkretną jest akt zastosowania prawa (np. wyrok sądowy lub decyzja administracyjna), czyli akt zastosowania ogólnej normy prawnej do indywidualnie oznaczonej osoby.[137] W tym ujęciu stosowanie norm generalno-abstrakcyjnych stanowi jednocześnie tworzenie norm indywidualno-konkretnych. Z tego względu art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK przewiduje, że skarga konstytucyjna powinna zawierać wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego oraz w jaki sposób – jego zdaniem – zostały naruszone. Skarga konstytucyjna jako środek prawny inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym ma zatem charakter abstrakcyjno-konkretny, gdyż jej wniesienie wymaga wykazania: naruszenia prawa podmiotowego i ostatecznego orzeczenia jako środka naruszenia (elementy kontroli konkretnej) oraz niekonstytucyjności podstawy prawnej orzeczenia (element kontroli abstrakcyjnej), a także istnienia związku pomiędzy naruszeniem prawa podmiotowego a pozostałymi przesłankami.[138] Jeśli więc związek ten nie wynika z treści skargi konstytucyjnej oraz wydanego w sprawie ostatecznego orzeczenia, Trybunał stwierdza, iż skarga nie spełnia wymogu określonego w art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.[139] Należy dodać również, że Trybunał Konstytucyjny, oceniając sposób naruszenia wskazany w skardze konstytucyjnej, związany jest zarówno zakresem zaskarżenia (art. 67 ust. 1 u.o.t.p.TK), jak i treścią załączonych do skargi konstytucyjnej orzeczeń (art. 53 ust. 2 pkt 1-2

---

[136] M.Zirk-Sadowski, *Wprowadzenie do filozofii prawa*, Warszawa 2011, s. 11, 15

[137] zob. postanowienie z 16 października 2018 r., sygn. SK 2/18, OTK ZU A/2018, poz. 57; M. Zirk-Sadowski, *Wprowadzenie do filozofii prawa,* Warszawa 2011, s. 11; L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa,* Toruń 2016, s. 55-56

[138] zob. wyroki pełnego składu TK z: 17 lipca 2013 r., sygn. **SK 9/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 79); 25 września 2019 r., **sygn. SK 31/16** (OTK ZU A/2019, poz. 5) oraz postanowienie pełnego składu TK z 11 czerwca 2008 r., sygn. **SK 48/07** (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 93)

[139] zob. postanowienia TK z: 22 maja 2018 r., sygn. **Ts 27/17** (OTK ZU B/2018, poz. 119); 16 lipca 2018 r., sygn. **Ts 212/17** (OTK ZU B/2018, poz. 169); 11 września 2018 r., sygn. **Ts 18/17** (OTK ZU B/2019, poz. 150); 21 maja 2019 r., sygn. **Ts 51/18** (OTK ZU B/2020, poz. 174); 16 października 2019 r., sygn. **Ts 232/17** (OTK ZU B/2019, poz. 39); 14 listopada 2019 r., sygn. **Ts 13/19** (OTK ZU B/2020, poz. 63)

u.o.t.p.TK), a z mocy art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK ciężar uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie, spoczywa na skarżącym.[140] W świetle abstrakcyjno-konkretnego charakteru skargi konstytucyjnej, Trybunał Konstytucyjny nie może pomijać okoliczności stanu faktycznego, w związku z którym skarga konstytucyjna została złożona i na gruncie którego powstała wątpliwość co do zgodności z Konstytucją przepisów wskazanych przez skarżącego jako przedmiot zaskarżenia.[141] Inicjując kontrolę w trybie skargi konstytucyjnej, skarżący powinien więc spełnić zarówno wszystkie przesłanki wymagane dla kontroli abstrakcyjnej, jak i wskazać ostateczne rozstrzygnięcie własnej, konkretnej sprawy, w której doszło do naruszenia jego konstytucyjnego prawa podmiotowego, przy czym źródło tego naruszenia stanowić musi zastosowanie niekonstytucyjnej normy.[142] Warunkiem przeprowadzenia kontroli konstytucyjności kwestionowanego w skardze aktu normatywnego jest zatem zdeterminowanie w sensie normatywnym treści ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie objętej wniesioną skargą w tym jego aspekcie, w którym skarżący upatruje naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym.[143] W tym stanie rzeczy skarga

[140] zob. postanowienie pełnego składu TK z 22 lipca 2015 r., sygn. **SK 20/14** (OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 115)

[141] postanowienie pełnego składu TK z: 11 czerwca 2008 r., sygn. **SK 48/07** (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 93)

[142] wyrok pełnego składu TK z 25 września 2019 r., sygn. **SK 31/16** (OTK ZU A/2019, poz. 5) derogujący art. 129 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (we wskazanym brzmieniu) w zakresie, w jakim – w sytuacji, gdy wniosek o przyznanie renty z tytułu niezdolności do pracy został złożony przez ubezpieczonego w następstwie odmowy przyznania mu innego świadczenia, związanego z czasową niesprawnością organizmu, ze względu na ustaloną niezdolność do pracy uprawniającą do przyznania renty w trybie art. 57 ust. 1 ustawy o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych – termin początkowy wypłaty renty z tytułu niezdolności do pracy określa na miesiąc, w którym złożono wniosek o jej przyznanie, a nie na miesiąc, w którym złożono wniosek o przyznanie innego świadczenia – jako niezgodnym z art. 67 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji

[143] postanowienie pełnego składu z 6 lipca 2005 r., sygn. **SK 27/04** (OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 84)

musi wykazywać ścisły, merytoryczny (metodologiczny) związek zachodzący między: po pierwsze – treścią normatywną zaskarżonej regulacji, po drugie – treścią wydanego na jej podstawie ostatecznego rozstrzygnięcia organu władzy publicznej dotykającego sfery wolności i praw konstytucyjnych skarżącego, po trzecie – zarzucanym w skardze naruszeniem wolności lub praw konstytucyjnych skarżącego.[144] Ta prosta zależność doznaje jednak szeregu ograniczeń oraz – w zależności od przedmiotu zaskarżenia – rozpoznawana jest w orzecznictwie Trybunału z rozmaitych perspektyw. Otóż niedopuszczalne jest uczynienie przedmiotem kontroli konstytucyjności normy indywidualno-konkretnej, badanie której należy do kognicji organów stosujących prawo (zwłaszcza sądów czy organów administracji etc.) w ramach szeroko rozumianej wykładni prawa, subsumcji, oceny stanu faktycznego, czy interpretacji przepisów,[145] choć wyjątkowo dopuszczalne jest przeprowadzenie kontroli konstytucyjności treści normatywnej przepisu uzyskanej w wyniku jednolitej, powszechnej i stałej wykładni sądowej.[146] Podobnie niedopuszczalne jest zakwestionowanie aktu normatywnego w zakresie, w jakim nie zawiera kwestionowanej w skardze normy prawnej (tzw. zarzut zaniechania prawodawczego), jednak w ramach wyjątku dopuszczalny jest zarzut niekonstytucyjności aktu prawnego, gdy z punktu widzenia zasad konstytucyjnych ma zbyt wąski zakres zastosowania albo pomija treści istotne z punktu widzenia przedmiotu i celu tej regulacji (tzw. zarzut pominięcia prawodawczego).[147] Postępowanie w trybie skargi

[144] postanowienie z 15 października 2019 r., sygn. **SK 10/19**, OTK ZU A/2019, poz. 54 oraz przywołane tam orzecznictwo

[145] zob. orzeczenia w sprawach kontroli konstytucyjności norm podatkowoprawnych: wyrok pełnego składu z 30 października 2006 r., sygn. **P 36/05** (OTK ZU 9A/2006, poz. 129); postanowienie z 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87) oraz obszernie przywołane tam orzecznictwo; por. H. Kelsen, *Istota i rozwój sądownictwa konstytucyjnego* (tłum.) B. Banaszkiewicz, Warszawa 2009, s. 47-48

[146] zob. wyroki w sprawach kontroli konstytucyjności norm podatkowoprawnych: 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100); 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22) oraz obszernie przywołane tam orzecznictwo

[147] zob. postanowienia w sprawach kontroli konstytucyjności norm podatkowo-prawnych z: 18 czerwca 2013 r., sygn. **SK 1/12** (OTK ZU 5A/2013, poz. 70); 13 kwietnia 2010 r., sygn. **P**

konstytucyjnej, mimo więc, iż zmierza do wydania orzeczenia odnoszącego skutki *erga omnes* w systemie obowiązującego prawa, ma również charakter tzw. kontroli konkretnej, której podlegać może norma prawna stanowiąca podstawę ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych wolnościach lub prawach skarżącego, wydanego w sprawie w związku z którą skarga została złożona.[148]

4.2. Określenie sposobu naruszenia

Doktryna wyjaśniając wymóg wskazania w skardze konstytucyjnej sposobu naruszenia wolności lub praw skarżącego, wskazuje na znaczenie materialnoprawne i procesowe tego pojęcia. W ujęciu materialnoprawnym sposób naruszenia stanowi zdarzenie prawne rodzące po stronie uprawnionego podmiotu roszczenie o ochronę, zaś w ujęciu procesowym oznacza prawo do skargi konstytucyjnej, stanowiące konsekwencję naruszenia praw lub wolności jednostki, będącego warunkiem czynnej legitymacji procesowej, nazywanej w tym postępowaniu legitymacją skargową.[149] Tym samym istotę zarzutu stanowi „zindywidualizowanie relacji pomiędzy poddanym kontroli (zakwestionowanym) aktem normatywnym (lub jego częścią) a podstawą kontroli – wzorcem wskazanym przez skarżącego".[150]

Potwierdza to analiza orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, zwłaszcza na gruncie tzw. wstępnej kontroli skarg konstytucyjnych (art. 61 u.o.t.p.TK), dająca podstawę do stwierdzenia, iż powinność określenia sposobu naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego oznacza

---

35/09 (OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 39); 29 listopada 2010 r., sygn. **P 45/09** (OTK ZU 9A/2010, poz. 125) oraz obszernie przywołane tam orzecznictwo TK

[148] zob. postanowienia pełnego składu TK z: 11 czerwca 2008 r., sygn. **SK 48/07** (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 93); 17 lipca 2013 r., sygn. **SK 9/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 79)

[149] L. Jamróz, *Skarga konstytucyjna. Wstępne rozpoznanie,* Białystok 2011, s. 189; *tamże:* Z. Czeszejko-Sochacki, *Formy naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw* (w:) J. Trzciński (red.), *Skarga konstytucyjna*, Warszawa 2000, s. 66-67, 81-82

[150] Z. Czeszejko-Sochacki, *Formy…,* s. 68

powinność wskazania przestrzeni, w jakiej krzyżują się z sobą przedmiot i wzorzec kontroli w ujęciu wynikającym z ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych wolnościach lub prawach skarżącego (wzorzec kontroli), wydanego na podstawie kwestionowanej w skardze normy generalno-abstrakcyjnej (przedmiot kontroli). Poprawne i trafne określenie sposobu takiego naruszenia stanowi punkt kulminacyjny skargi przesądzający często o jej skuteczności. W tym stanie rzeczy powinnością skarżącego pozostaje wykazanie logicznego (tautologicznego) i aksjologicznego (wartościującego) związku normatywnego zachodzącego między przedmiotem i wzorcem kontroli, o czym mowa w pkt 5.3. tej pracy. Spośród wielu norm prawnych współdeterminujących kształt orzeczeń wydawanych w toku postępowania zakończonego ostatecznym orzeczeniem, skarżący wskazuje w *petitum* skargi co najmniej jedną normę, by zakwestionować jej konstytucyjne umocowanie, a więc jej zgodność z określonym wzorcem kontroli. Również spośród wielu norm konstytucyjnoprawnych skarżący wybiera co najmniej jedną, statuującą określoną, a przysługującą mu wolność lub prawo podmiotowe, które doznało naruszenia przez wspomniane ostateczne orzeczenie, wydane na postawie kwestionowanej normy. Od woli skarżącego zależy więc ostateczny kształt, wskazanego w skardze konstytucyjnej zakresu zaskarżenia obejmującego, jak stanowi art. 67 ust. 2 u.o.t.p.TK: określenie przedmiotu kontroli oraz wskazanie wzorca kontroli.

Wolność sformułowania zakresu zaskarżenia ograniczona pozostaje jedynie skutkami prawnymi implikowanymi ostatecznym orzeczeniem wydanym w sprawie, której skarga konstytucyjna dotyczy. Otóż niedopuszczalne jest zarówno zakwestionowanie normy, która nie współtworzyła podstawy prawnej danego orzeczenia, jak i wskazanie jako wzorca kontroli takiej wolności lub prawa, które na gruncie tego orzeczenia nie pozostały ze wskazaną jej podstawą w żadnym logicznym i aksjologicznym związku. Istotne jest więc, że jeżeli konstytucyjność danej normy zakwestionowana została w sposób niepokrywający się ze sposobem jej zastosowania w sprawie, której skarga dotyczy (tj. niewynikającym z sentencji lub uzasadnienia orzeczeń wydanych w sprawie objętej skargą), Trybunał odmawia nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu wobec

stwierdzenia, iż nie spełnia ona wymagania wynikającego z art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK (określenie sposobu naruszenia).[151] W przeciwnym razie żądanie kontroli konstytucyjności w trybie skargi byłoby oderwane od rozstrzygnięcia kształtującego prawa i obowiązki skarżącego jako konkretnej, zindywidualizowanej osoby, podczas gdy dopiero wykazanie w skardze konstytucyjnej tożsamości podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia wydanego w sprawie skarżącego oraz przedmiotu skargi, a więc żądania stwierdzenia niekonstytucyjności tej podstawy, stanowi *conditio sine qua non* otwarcia drogi do wydania przez Trybunał wyroku w przedmiocie skargi konstytucyjnej.[152] Merytoryczne rozpatrzenie skargi kwestionującej konstytucyjność normy prawnej niestanowiącej podstawy rozstrzygnięcia w sprawie skarżącego, oznaczałoby bowiem „odejście od przyjętego w prawie polskim modelu skargi konstytucyjnej".[153] Ocena taka wynika z charakteru skargi konstytucyjnej wymagającej wykazania naruszenia prawa podmiotowego i ostatecznego orzeczenia jako środka naruszenia (elementy kontroli konkretnej) oraz niekonstytucyjności podstawy prawnej orzeczenia (element kontroli abstrakcyjnej), a także istnienia związku pomiędzy

[151] zob. wydane na etapie wstępnej kontroli (w trybie art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p.TK) postanowienia z: 22 maja 2018 r., sygn. **Ts 27/17** (OTK ZU B/2018, poz. 119); 21 maja 2019 r., sygn. **Ts 51/18** (OTK ZU B/2020, poz. 174); 16 października 2019 r., sygn. **Ts 232/17** (OTK ZU B/2020, poz. 39); 14 listopada 2019 r., sygn. **Ts 13/19** (OTK ZU B/2020, poz. 63); 11 marca 2020 r., sygn. **Ts 189/15** (OTK ZU B/2020, poz. 212); 12 maja 2021 r., sygn. **Ts 6/21** (OTK ZU B/2022, poz. 88); 9 czerwca 2021 r., sygn. **Ts 162/20** (OTK ZU B/2021, poz. 140); 26 stycznia 2022 r., sygn. **Ts 190/21** (OTK ZU B/2022, poz. 120); 16 lutego 2022 r., sygn. **Ts 33/21** (OTK ZU B/2022, poz. 145); 2 marca 2022 r., sygn. **Ts 99/21** (OTK ZU B/2022, poz. 150); 8 marca 2022 r., sygn. **Ts 160/21** (OTK ZU B/2022, poz. 112); 8 kwietnia 2022 r., sygn. **Ts 242/21** (OTK ZU B/2022, poz. 168); 18 maja 2022 r., sygn. **Ts 211/21** (OTK ZU B/2023, poz. 1); 6 września 2022 r., sygn. **Ts 238/21** (OTK ZU B/2023, poz. 37); 5 października 2022 r., sygn. **Ts 298/21** (OTK ZU B/2023, poz. 44); 8 listopada 2022 r., sygn. **Ts 154/22** (OTK ZU B/2023, poz. 180); 10 listopada 2022 r., sygn. **Ts 138/22** (OTK ZU B/2023, poz. 178); 8 grudnia 2022 r., sygn. **Ts 304/21** (OTK ZU B/2023, poz. 215); 8 grudnia 2022 r., sygn. **Ts 284/21** (OTK ZU B/2023, poz. 213)

[152] postanowienie z 3 czerwca 2020 r., sygn. **SK 36/19** (OTK ZU A/2020, poz. 23)

[153] postanowienie pełnego składu z 10 marca 2015 r., sygn. **SK 65/13** (OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 35)

naruszeniem prawa podmiotowego a pozostałymi przesłankami.[154] Tytułem obrazowego przykładu, jeśli skarżąca nie nabyła prawa do odliczenia straty na podstawie ustawy podatkowej obowiązującej przed wejściem w życie kwestionowanego przepisu, to w tym względzie przepis ten nie mógł skarżącej zaskoczyć ani podważyć jej zaufania do prawa stanowionego w Rzeczpospolitej (art. 2 Konstytucji), ani tym bardziej pozbawiać praw nabytych, w szczególności praw majątkowych gwarantowanych przez art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji.[155]

W swoim orzecznictwie Trybunał podkreśla nadto, że wobec tego, iż naruszenie wolności i praw, o których mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji, powinno mieć charakter osobisty oraz bezpośredni, to w odróżnieniu od skargi powszechnej (*actio popularis*) koncentrującej się na obronie interesu publicznego, skarżący inicjując postępowanie w trybie skargi konstytucyjnej działa zawsze w obronie własnego prawa, a skutek powszechny orzeczenia w sprawie konkretnego skarżącego – przy spełnieniu wszystkich wymogów formalnych – wynika z art. 190 ust. 1 Konstytucji stanowiącego, że „Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą".[156] Przesłankę dopuszczalności złożenia skargi konstytucyjnej stanowi więc doznanie naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego, dokonane w sposób kwalifikowany, przez ostateczne orzeczenie sądu lub organu administracji publicznej, które rozstrzyga o jego konstytucyjnych wolnościach, prawach lub obowiązkach, dlatego zarzut ich naruszenia winien być w odpowiedni sposób skonkretyzowany przez skarżącego zarówno pod kątem podmiotowym, jak przedmiotowym.[157] Na

---

[154] zob. wyroki pełnego składu TK z: 17 lipca 2013 r., sygn. **SK 9/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 79); 25 września 2019 r., sygn. **SK 31/16** (OTK ZU A/2019, poz. 53) oraz postanowienie pełnego składu TK z 11 czerwca 2008 r., sygn. **SK 48/07** (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 93)

[155] wyrok z 8 czerwca 1999 r., sygn. **SK 12/98** (OTK ZU 5/1999, poz. 96)

[156] postanowienie pełnego składu z 10 marca 2015 r., sygn. **SK 65/13** (OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 35) i przywołana tam literatura: W. Wróbel, *Skarga konstytucyjna – problemy do rozwiązania*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006, s. 69

[157] wyrok z 16 października 2007 r., sygn. **SK 63/06** (OTK ZU 9/A/2007, poz. 105), którym stwierdzono, że art. 54 § 1 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim nie wyłącza naliczania odsetek za

skarżącym spoczywa ciężar wykazania osobistego, bezpośredniego i aktualnego naruszenia jego konstytucyjnych wolności lub praw oraz ciężar uprawdopodobnienia pogorszenia się jego sytuacji prawnej w wyniku zastosowania kwestionowanego aktu normatywnego w kontekście przysługujących mu praw i wolności konstytucyjnych.[158] Z tego względu dopuszczalność skargi konstytucyjnej zależy także od tego, czy w wyniku zastosowania danego aktu normatywnego pogorszyła się sytuacja prawna skarżącego w kontekście jego konstytucyjnych praw i wolności.[159] Wymóg wskazania sposobu naruszenia stanowi konsekwencję rozkładu ciężaru dowodu w postępowaniu skargowym, z którego wynika konieczność uprawdopodobnienia przez skarżącego faktu naruszenia prawa lub wolności konstytucyjnej, gdyż – jak przypomniał Trybunał umarzając postępowanie w sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości – dopuszczalność skargi konstytucyjnej co do zasady zależy także od tego, czy w wyniku zastosowania danego aktu normatywnego pogorszyła się sytuacja prawna skarżącego w kontekście przysługujących mu konstytucyjnych praw i wolności.[160]

Trybunał podkreśla jednak, że wskazanie sposobu naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw nie może ograniczyć się jedynie do wymienienia przepisów ustawy zasadniczej, z których one wynikają, bez przedstawienia argumentów świadczących o ich niedozwolonym ograniczeniu w sprawie objętej daną skargą konstytucyjną.[161]

---

zwłokę, w przypadku gdy w postępowaniu zabezpieczającym organ podatkowy, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, dokonał zajęcia środków pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych, a następnie środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych

[158] postanowienie z 5 czerwca 2013 r., sygn. **SK 25/12** (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68) wydane w sprawie skargi konstytucyjnej Telekomunikacji Polskiej, dot. podatku od nieruchomości

[159] Z. Czeszejko-Sochacki, *Formy naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw* [w:] J. Trzciński, *Skarga konstytucyjna*, Warszawa 2000, s. 75; L. Jamróz, op. cit., s. 192

[160] postanowienie z 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87)

[161] zob. postanowienia z: 25 października 1999 r., sygn. **SK 22/98** (OTK ZU nr 6/1999, poz. 122); 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU 7A/2012, poz. 87)

Uprawdopodobnienia takiego nie stanowią również ogólne stwierdzenia, takiej jak np.: „kwestionowane przepisy ustanawiają niedopuszczalne (niezgodne ze standardami wyrażonymi w ustawie zasadniczej) ograniczenia praw i wolności konstytucyjnych; [p]odatek od nieruchomości może być traktowany jako ograniczenie zasady swobody działalności gospodarczej z tego powodu, że odbiera podmiotom prowadzącym ten rodzaj działalności pełną swobodę w podejmowaniu istotnych decyzji dla procesu gospodarowania; [p]odatek od nieruchomości stanowi także ograniczenie prawa własności, gdyż – ze swej istoty – powoduje przewłaszczenie (przeniesienie prawa własności) z podmiotu podlegającego opodatkowaniu na podmiot publicznoprawny (państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego)”.[162] Podobnie za nieskuteczne Trybunał uznaje wzmocnienie zarzutu niezgodności kwestionowanej normy z określonym konstytucyjnym prawem podmiotowym, dokonane wyłącznie przez samo odwołanie się do innego konstytucyjnego prawa podmiotowego bez wskazania sposobu ograniczenia obu tych praw, ani argumentów lub dowodów na poparcie zarzutu niekonstytucyjności.[163] Nie odniesienie zatem, w stosunku do kwestionowanego w skardze konstytucyjnej przepisu prawa podatkowego, zarzut naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego w przypadku niewykazania w skardze naruszonego prawa podmiotowego oraz sposobu tego naruszenia.[164] Z tych właśnie względów umorzenie postępowania w sprawie zarzutu naruszenia prawa do ochrony prywatności oraz prawa do ochrony informacji o sobie (art. 47 oraz art. 51 ust. 1 Konstytucji) w sprawie obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, nastąpiło w konsekwencji uznania przez Trybunał, iż badana wówczas skarga w sposób wadliwy wskazywała zarzucany sposób naruszenia, który nie

[162] postanowienie z 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87) dot. zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości

[163] postanowienie TK z 22 marca 2016 r., sygn. **SK 35/14** (OTK ZU A/2016, poz. 3; dot. zasad wyznaczania przez radę gminy w drodze uchwały inkasenta opłaty targowej bez uprzedniego uzyskania jego zgody)

[164] postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 12 ust. 1 pkt 7 uCIT dot. wkładu wniesionego wskutek konwersji wierzytelności na akcje lub udziały

dotyczy skarżącego – sprzedawcy olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, lecz ich nabywców w zakresie składanych przez nich oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego.[165] Podobnie za niedopuszczalne Trybunał uznaje zarzuty niedookreśloności semantycznej definicji legalnych (np. „budowli" w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych), jeśli zarzuty te nie zawierają w sobie indywidualizacji niedozwolonej ingerencji w konstytucyjne prawa podmiotowe, polegającej na wskazaniu osobistego i bezpośredniego sposobu zarzucanego naruszenia, a więc tego, w jaki sposób pogorszyła się sytuacja prawna skarżącego, odnosząca się wprost do zarzucanego naruszenia, a nie jedynie jego sytuacja faktyczna (np. w kontekście relacji kwot uiszczonych w poszczególnych latach na podatek od nieruchomości w zestawieniu z osiągniętym w tym okresie zyskiem).[166] Umarzając z kolei postępowanie w sprawie kontroli zgodności przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim obejmują obowiązkiem podatkowym różnice kursowe powstałe przy przeliczeniu kapitałów (funduszy) banków zagranicznych lub ich oddziałów, Trybunał wskazał, że z okoliczności unormowania instytucji skargi konstytucyjnej w końcowej części rozdziału II Konstytucji, obejmującego konstytucyjne wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela wynika, że przepisów mogących stanowić wzorzec kontroli realizowanej w postępowaniu wszczętym na podstawie skargi konstytucyjnej należy szukać przede wszystkim w tym właśnie rozdziale (tj. od art. 30 do art. 86 Konstytucji), nie zaś w przepisach określających „tylko ogólne zasady ustrojowe, adresowane do ustawodawcy i dotyczące sposobu wykonywania przez niego kompetencji do regulowania poszczególnych dziedzin życia społecznego".[167] Za dopuszczalny Trybunał uznaje jednak, sformułowany w skardze zarzut

[165] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[166] postanowienie z 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87); por. postanowienie z 7 lipca 2004 r., sygn. **SK 69/03** (OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 75)

[167] postanowienie z 26 czerwca 2002 r., sygn. **SK 1/02** (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 53)

naruszenia zasady ogólnej, takiej jak na przykład zasada określoności i jasności przepisów podatkowych, o ile zostanie on związany z naruszeniem podmiotowego prawa konstytucyjnego, np. prawa własności skarżącego – w ramach tzw. związkowego wzorca kontroli (art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 oraz w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji).[168]

Z perspektywy przesłanki wskazania sposobu naruszenia, o której *de lege lata* mowa w art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, Trybunał wskazuje więc, że wzorzec kontroli w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej może stanowić norma odczytywana z treści przepisu ustawy zasadniczej, spełniająca następujące cechy: po pierwsze – jej adresatem jest podmiot ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie, której skarga konstytucyjna dotyczy; po drugie – kształtuje ona sytuację prawną tego podmiotu (np. przyznaje mu uprawnienia); po trzecie – jej adresat ma możność wyboru zachowania się.[169] Ponadto, umarzając postępowanie w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych wartości wkładu niepieniężnego (art. 12 ust. 1 pkt 7 uCIT) w związku z objęciem udziałów lub akcji w zamian za wkład niepieniężny w wysokości faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie określonych składników majątku podatnika, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki (art. 15 ust. 1j pkt 3 uCIT), Trybunał przypomniał również, że przyjęty w prawie polskim model skargi konstytucyjnej przesądza o konieczności: po pierwsze – wskazania wolności lub prawa, które zostały naruszone oraz sposobu tego naruszenia; po drugie – wykazania, że skarżący jest podmiotem danej wolności lub danego prawa i po trzecie – wskazania konstytucyjnej rangi tej wolności lub tego prawa – pod rygorem umorzenia postępowania z uwagi na niedopuszczalność wydania

[168] postanowienie z 5 czerwca 2013 r., sygn. **SK 25/12** (OTK ZU 5A/2013, poz. 68) dot. podatku od nieruchomości

[169] postanowienie z 26 czerwca 2002 r., sygn. **SK 1/02** (OTK nr 4/A/2002, poz. 53, dot. opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych różnic kursowych powstałych przy przeliczeniu kapitałów lub funduszy banków zagranicznych lub ich oddziałów); *tamże:* J. Trzciński [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz,* Warszawa 1999; Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzciński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym,* Warszawa 1999, s. 159

orzeczenia „niezależnie od tego, czy w sytuacji skarżącego doszło do naruszenia Konstytucji, a nawet – czy nastąpiło naruszenie jego konstytucyjnych wolności lub praw, których nie wskazano w skardze konstytucyjnej”.[170] Tak ścisłe rozumienie wzajemnej relacji przesłanek skargi konstytucyjnej ugruntowane zostało w orzecznictwie Trybunału na podstawie słynnego postanowienia pełnego składu Trybunału z 24 października 2001 r. w sprawie skargi konstytucyjnej kwestionującej zgodność art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 31 maja 1996 r. o świadczeniu pieniężnym przysługującym osobom deportowanym do pracy przymusowej oraz osadzonym w obozach pracy przez III Rzeszę i Związek Socjalistycznych Republik Radzieckich[171] – z art. 32 Konstytucji jako tzw. samodzielnym wzorcem kontroli w trybie skargi konstytucyjnej (o czym szerzej w punkcie 5.2.3. rozdziału drugiego tej pracy).[172]

4.3. Podmiot konstytucyjnych wolności, praw i obowiązków prawa podatkowego

Użyty na samym początku art. 79 Konstytucji zaimek „każdy” determinować winien rozumienie strony podmiotowej skargi konstytucyjnej w polskim porządku prawnym. Otóż odnosi się on do możliwie szerokiego grona adresatów posiadających zdolność do bycia podmiotem tych konstytucyjnych wolności lub praw albo obowiązków, o których ostatecznie orzeczono na podstawie normy prawnej, której konstytucyjność podmiot ten może zakwestionować w trybie skargi konstytucyjnej. Zdolność do bycia podmiotem konstytucyjnych wolności, praw i obowiązków prawa podatkowego oznacza jednocześnie zdolność skargową, a więc prawo do skargi konstytucyjnej w sprawie, w której kwestionowana w niej norma prawna stanowiła podstawę orzeczenia o wskazanych konstytucyjnych wolnościach lub prawach albo obowiązkach prawnopodatkowych

[170] postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166)

[171] Dz.U. Nr 87, poz. 395 ze zm.

[172] postanowienie pełnego składu z 24 października 2001 r., sygn. **SK 10/01** (OTK ZU nr 7/2001, poz. 225)

skarżącego. W postanowieniu pełnego składu, dotyczącego uznawania obiektów za budowle w rozumieniu prawa budowlanego na gruncie podatku od nieruchomości, Trybunał przypomniał, że sformułowanie „każdy" w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji oznacza tego, kto jest podmiotem konstytucyjnych wolności i praw podmiotowych.[173] Podkreślił to również, gdy umarzał postępowanie zainicjowane skargą konstytucyjną spółki skarbu państwa KGHM Polska Miedź S.A. w sprawie dotyczącej przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości podkreślając, iż użyty w art. 79 ust. 1 Konstytucji zaimek „każdy" należy rozpatrywać w kontekście praw i wolności konstytucyjnych, ochronie których służy właśnie skarga konstytucyjna.[174] Badając dopuszczalność skargi spółki akcyjnej kwestionującej konstytucyjność przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, pozbawiających spółkę z udziałem kapitału zagranicznego, możliwości odliczenia od podatku dochodowego poniesionej straty, Trybunał wskazał również na zdolność skargową przysługującą osobom prawnym (tj. zdolność tych podmiotów do zainicjowania postępowania w trybie skargi konstytucyjnej) z uwagi na konieczność zapewnienia ochrony jednostkom, które tworzą osobę prawną (w przypadku osób prawnych typu korporacyjnego) lub korzystają z jej działalności (w przypadku osób prawnych typu zakładowego), pod warunkiem ziszczenia się relewantnego związku zachodzącego między charakterem tego podmiotu a charakterem konstytucyjnego prawa podmiotowego, na które podmiot ten się powołuje.[175] Chodzi więc o warunek, by naruszone prawo należało do kategorii praw, których podmiotem jest skarżąca osoba prawna, a podstawę przysługiwania tego prawa stanowiła norma wyrażona w przepisie

[173] postanowienie pełnego składu z 6 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 21/07** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28, dot. uznania obiektów za budowle w rozumieniu prawa budowlanego na gruncie podatku od nieruchomości)

[174] postanowienie z 8 kwietnia 2008 r., sygn. **SK 80/06** (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 51)

[175] wyrok z 8 czerwca 1999 r., sygn. **SK 12/98** (OTK ZU 5/1999, poz. 96); *tamże:* B. Banaszak, J. Boć, M. Jabłoński [w:] J. Boć (red.), *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, Wrocław 1998, s. 143; postanowienie z 8 kwietnia 2008 r., sygn. **SK 80/06** (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 51, dot. przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości)

Konstytucji.[176] Z tych względów na przykładzie art. 64 Konstytucji, stanowiącego o ochronie własności i innych praw majątkowych – narażonych na szczególne ograniczenia w systemie norm prawa podatkowego, Trybunał wyjaśnił, iż przepis ten znajdując się w rozdziale Konstytucji poświęconym wolnościom i prawom człowieka i obywatela, służy również wzmocnieniu ochrony mienia wspólników lub akcjonariuszy osób prawnych, a więc konstytucyjnych praw osób fizycznych zorganizowanych w ramach danej osoby prawnej.[177] Uzasadnieniem takiego stanowiska jest okoliczność, iż to właśnie wskazana osoba prawna, będąc adresatem ostatecznego orzeczenia o jej konstytucyjnych wolnościach lub prawach, staje się uprawniona do ich ochrony w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej. Specyficznym podmiotem konstytucyjnych wolności lub praw mogą być również tzw. publiczne podmioty gospodarcze, a więc te państwowe osoby prawne, które prowadzą działalność gospodarczą. Ich ustrojowemu statusowi, choćby w kontekście zdolności do bycia podmiotem konstytucyjnych wolności lub praw, należałoby poświęcić odrębne kompleksowe opracowanie. W tym miejscu wskazać jedynie należy na – wynikającą z orzecznictwa Trybunału – ocenę zdolności skargowej tych podmiotów w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej z perspektywy kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego. Wobec wykonywania przez państwo zadań publicznych, zarówno w sferze *imperium*, jak i w sferze *dominium*,[178] zdolność skargowa podmiotów tego rodzaju, nie jest w orzecznictwie Trybunału jednoznacznie przesądzona. W postanowieniu pełnego składu, wydanego w sprawie uznania obiektów za budowle w rozumieniu prawa budowlanego na gruncie podatku

[176] wyrok z 8 czerwca 1999 r., sygn. **SK 12/98** (OTK ZU 5/1999, poz. 96, dot. kontroli konstytucyjności art. 7 ust. 3 i ust. 4 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim pozbawia spółkę z udziałem kapitału zagranicznego możliwości odliczenia od podatku dochodowego poniesionej straty)

[177] wyrok z 8 czerwca 1999 r., sygn. **SK 12/98** (OTK ZU 5/1999, poz. 96, dot. kontroli konstytucyjności art. 7 ust. 3 i ust. 4 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim pozbawia spółkę z udziałem kapitału zagranicznego możliwości odliczenia od podatku dochodowego poniesionej straty)

[178] postanowienie pełnego składu z 6 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 21/07** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28, w sprawie skargi konstytucyjnej spółki Polskie Sieci Elektroenergetyczne S.A. [obecnie PGE Polska Grupa Energetyczna S.A.] dot. uznania obiektów za budowle w rozumieniu prawa budowlanego na gruncie podatku od nieruchomości)

od nieruchomości, Trybunał wyjaśniał, iż „publicznym podmiotem gospodarczym jest podmiot prowadzący działalność gospodarczą, bez względu na sposób działania oraz formę organizacyjno-prawną, w szczególności spółka handlowa, przedsiębiorstwo państwowe, na którego działalność organ publiczny wywiera decydujący wpływ, niezależnie od wpływu wywieranego na niego przez inne podmioty. O decydującym wpływie władz publicznych na dany podmiot można mówić w szczególności wtedy, gdy władze te – pośrednio lub bezpośrednio – posiadają większą część subskrybowanego kapitału przedsiębiorstwa lub kontrolują większość głosów przypadających na akcje wyemitowane przez przedsiębiorstwa, lub mogą mianować więcej niż połowę członków organu administracyjnego, zarządzającego lub nadzorczego przedsiębiorstwa, a także jeżeli posiadają one inne uprawnienia wynikające z przepisów szczególnych, dzięki którym mogą wpływać na faktyczne funkcjonowanie danego podmiotu. Istotne w tym zakresie jest to, że dany podmiot nie posiada autonomii gospodarczej w stosunku do organów szeroko rozumianego państwa."[179] W swoim orzecznictwie Trybunał wskazuje bowiem, iż publiczne podmioty gospodarcze nie posiadają tzw. legitymacji czynnej do wniesienia skargi konstytucyjnej w zakresie, w jakim działają jako podmioty posiadające atrybuty władzy państwowej a kwestionowany akt normatywny dotyczy ich właśnie za względu na ich charakter, jako podmiotów podporządkowanych organizacyjnie właścicielowi, którym jest państwo.[180] Ograniczenie to wynika z wyrażanego przez Trybunał założenia, iż „uzależnienie zakresu podmiotowego art. 79 ust. 1 Konstytucji wyłącznie od posiadania przez skarżącego przymiotu osobowości prawnej prowadziłoby do absurdalnych

[179] postanowienie pełnego składu z 6 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 21/07** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28, w sprawie skargi konstytucyjnej spółki Polskie Sieci Elektroenergetyczne S.A., obecnie: PGE Polska Grupa Energetyczna S.A.) oraz przywołane tam postanowienia w sprawie skarg konstytucyjnych KGHM Polska Miedź SA, z: 20 grudnia 2007 r., sygn. **SK 67/05** (OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 168; dot. kontroli skarbowej w związku z obowiązkiem dokonywania wpłat z zysku, po opodatkowaniu podatkiem dochodowym, na rzecz Skarbu Państwa) i 8 kwietnia 2008 r., sygn. **SK 80/06** (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 51, dot. przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości)

[180] postanowienie pełnego składu z 18 grudnia 2013 r., sygn. **Ts 13/12** (OTK ZU II/B/2014, poz. 833)

wniosków, że również Skarb Państwa może występować ze skargą konstytucyjną, co zaprzeczałoby istocie tej instytucji i oznaczało, że państwo może wystąpić przeciwko samemu sobie".[181] Trybunał przyjmuje jednocześnie, że publiczne podmioty gospodarcze mogą korzystać z praw konstytucyjnych i związanych z nimi środków ochrony jedynie wówczas, gdy znajdują się w takiej samej sytuacji jak osoby fizyczne i inne osoby prawne, a kwestionowany przez nie akt prawny dotyczy ich na identycznych zasadach, na jakich mógłby dotyczyć tych właśnie podmiotów.[182] Zdolność skargowa takiego podmiotu nie może być więc odrzucana *a priori* ze względu na pochodzenie kapitału spółki, lecz oceniana być powinna na tle okoliczności konkretnej sprawy, w szczególności z uwzględnieniem charakteru kwestionowanych przepisów w relacji do wzorców kontroli konstytucyjnej.[183] Badając zdolność skargową spółki utworzonej przez Skarb Państwa posiadający kontrolny pakiet jej akcji, w sprawie skargi kwestionującej konstytucyjność art. 19 pkt 2 w związku z art. 15 u.p.o.l. w zakresie, w jakim zezwala na wyznaczenie przez radę gminy w drodze uchwały inkasenta opłaty targowej bez uprzedniego uzyskania jego zgody, Trybunał wskazał na niedopuszczalność skargi konstytucyjnej publicznych podmiotów gospodarczych w sprawach dotyczących „ich ustroju, sposobu utworzenia, nadzoru właścicielskiego lub zakresu świadczeń publicznoprawnych związanych z wykonywanymi przez nie zadaniami publicznymi (zwłaszcza odprowadzenia zysku)".[184] Ocena, czy dany publiczny podmiot gospodarczy posiada legitymację do złożenia skargi konstytucyjnej

[181] postanowienie pełnego składu z 6 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 21/07** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28, dot. uznania obiektów za budowle w rozumieniu prawa budowlanego na gruncie podatku od nieruchomości) oraz postanowienie z 23 lutego 2005 r., sygn. **Ts 35/04** (OTK ZU nr 1/B/2005, poz. 26)

[182] postanowienie z 15 grudnia 2020 r., sygn. **SK 80/19** (OTK ZU A/2020, poz. 72)

[183] postanowienie pełnego składu z 18 grudnia 2013 r., sygn. **Ts 13/12** (OTK ZU II/B/2014, poz. 833) oraz postanowienie z 22 marca 2016 r., sygn. **SK 35/14** (OTK ZU A/2016, poz. 3)

[184] postanowienie z 22 marca 2016 r., sygn. **SK 35/14** (OTK ZU A/2016, poz. 3)

wyrażana jest więc przez Trybunał *a casu ad casum*.[185] Upoważnia to Trybunał do badania, czy prowadzona przez skarżącego z udziałem majątku publicznego działalność gospodarcza znajduje odzwierciedlenie w stanie faktycznym.[186] Okoliczność ta stanowi zatem wyjątek od zasady sądu prawa, a nie sądu faktu, jakim w polskim systemie ustrojowym jest Trybunał Konstytucyjny, którego kognicja w tym zakresie dotyczy wyłącznie badania zdolności skargowej danego podmiotu, w tym z perspektywy wskazywanych w skardze wolności lub praw konstytucyjnych i sposobu ich naruszenia w sprawie, w związku z którą skarga została złożona (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK). W tym stanie rzeczy to nie sam fakt posiadania przez skarżącego statusu publicznego podmiotu gospodarczego, lecz związanie tej okoliczności ze wskazanym w skardze konstytucyjnej zakresem zaskarżenia, implikować może konieczność odmowy nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu lub umorzenia postępowania, w zależności od etapu postępowania, na którym ocena ta zostanie przez Trybunał wyrażona.[187] Wobec dynamicznie zmieniającego się obszaru aktywności państwa, zwłaszcza w zakresie nowych form prowadzonej przez niego działalności, w tym działalności o charakterze gospodarczym, Trybunał trafnie podkreśla, iż o „zdolności skargowej nie może decydować kryterium czysto formalne, tj. umiejscowienie danego podmiotu w określonym systemie organów władzy publicznej, ale kryterium materialne, tj. posiadanie przez skarżące podmioty pewnych cech koniecznych wynikających z wykładni literalnej i funkcjonalnej tekstu Konstytucji”.[188] W przywołanym wyżej postanowieniu pełnego składu

---

[185] postanowienie pełnego składu TK z 6 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 21/07** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28)

[186] postanowienie z 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU 7A/2012, poz. 87) w sprawie skargi konstytucyjnej Elektrowni „Rybnik” S.A., dotyczącej zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości

[187] Odmowa nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu następuje w ramach tzw. kontroli wstępnej skargi konstytucyjnej w oparciu o art. 61 u.o.t.p.TK, podczas gdy umorzenie postępowania z uwagi na niedopuszczalność wydania orzeczenia zasadniczo zachodzi już na etapie kontroli merytorycznej, w oparciu o art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, następującej po wcześniejszym nadaniu skardze dalszego biegu.

[188] postanowienia z: 20 grudnia 2007 r., sygn. **SK 67/05** (OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 168; dot. kontroli skarbowej w związku z obowiązkiem dokonywania wpłat z zysku, po

Trybunał ostatecznie wskazał, że „zakres podmiotowy skargi konstytucyjnej jest więc określony, po pierwsze, przez charakter tej instytucji pomyślanej jako środek ochrony konstytucyjnych praw i wolności, przede wszystkim człowieka i obywatela, po drugie, przez zakres podmiotowy poszczególnych wolności lub praw albo obowiązków konstytucyjnych, po trzecie, status (charakter) prawny danego podmiotu – rozumiany jako zdolność bycia podmiotem praw i wolności konstytucyjnych (publicznych praw podmiotowych) chronionych za pomocą skargi konstytucyjnej”.[189] Okoliczności te uzasadniają również konsekwentnie wyrażaną przez Trybunał ocenę o braku zdolności skargowej jednostek samorządu terytorialnego, które w myśl art. 16 ust. 2 Konstytucji, uczestniczą w sprawowaniu władzy przez wykonywanie zadań publicznych wyjaśniając, iż podmiot prawa korzysta ze swych praw w sposób i w granicach wyznaczonych przez prawo, których podstawą jest godność i wolność, podczas gdy jednostka samorządu terytorialnego, działając w granicach i na podstawie prawa, korzysta ze swych praw podmiotowych jedynie w celu realizacji zadań publicznych.[190] Trybunał podkreśla bowiem, iż podstawę zdolności skargowej w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji stanowi godność w ujęciu wynikającym z art. 30 Konstytucji, tymczasem źródłem praw jednostek samorządu terytorialnego są wyłącznie przepisy prawa pozytywnego,[191] nie zaś normy o charakterze przedpozytywnym, a więc takim, których istnienie może być przez ustrojodawcę co najwyżej zadeklarowane. Tym samym na przykładzie wolności działalności gospodarczej, w doktrynie podnosi się, iż tzw. argument z konfuzji

---

opodatkowaniu podatkiem dochodowym, na rzecz Skarbu Państwa) i 8 kwietnia 2008 r., sygn. **SK 80/06** (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 51, dot. przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości)

[189] postanowienie pełnego składu z 6 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 21/07** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28, dot. uznania obiektów za budowle w rozumieniu prawa budowlanego na gruncie podatku od nieruchomości)

[190] zob. postanowienia pełnego składu z: 6 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 21/07** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28); 22 maja 2007 r., sygn. **SK 70/05** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 60)

[191] postanowienie z 23 lutego 2005 r., sygn. **Ts 35/04** (OTK ZU nr 1/B/2005, poz. 26)

oznaczający, że państwo nie może być jednocześnie zobowiązanym i uprawnionym z wolności działalności gospodarczej, doznaje w przypadku zdolności skargowej publicznych podmiotów gospodarczych istotnego ograniczenia, gdyż zobowiązanie państwa do gwarantowania wolności gospodarczej – z jednej strony oraz uprawnienia podmiotów publicznych do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej – z drugiej, „aktualizują się i urzeczywistniają w zupełnie różnych w sensie prawnym stosunkach prawnych, tak iż nie zachodzi w tym względzie klasyczna konfuzja".[192] Sam Trybunał, powołując się na ówcześnie prezentowane w tym względzie stanowisko doktryny,[193] uzasadniał również, że sytuacja publicznych podmiotów gospodarczych nie jest tożsama z sytuacją osób prawnych prawa prywatnego rozumianych jako zrzeszenie obywateli realizujących swoje prawa i wolności albowiem celem działalności publicznych podmiotów gospodarczych jest służba państwu i wykonywanie przez nie zadań publicznych, podczas gdy jednostki i osoby prawne prawa prywatnego mają prawo do dowolnego korzystania w granicach prawa, z przysługujących im praw i wolności, których źródło stanowi godność człowieka (art. 30 Konstytucji).[194] Skoro jednak, jak zostało powiedziane, zdolność skargowa osób prawnych wynika, zdaniem Trybunału, z konieczności zapewnienia ochrony prawnej podmiotom, które ją tworzą lub korzystają z jej działalności,[195] to w przypadku publicznego podmiotu gospodarczego „należącego" do Państwa,[196] które – jak wynika z art. 1

---

[192] M. Szydło, *Art. 22 Ograniczenie wolności działalności gospodarczej* (w:) M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, wyd. I, Warszawa 2016, Legalis/el.

[193] J. Ciapała, *Konstytucyjna wolność działalności gospodarczej w Rzeczypospolitej Polskiej*, Szczecin 2009, s. 234

[194] postanowienie pełnego składu z 6 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 21/07** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28)

[195] wyrok z 8 czerwca 1999 r., sygn. **SK 12/98** (OTK ZU 5/1999, poz. 96); *tamże:* B. Banaszak, J. Boć, M. Jabłoński [w:] J. Boć (red.), *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, Wrocław 1998, s. 143

[196] zob. postanowienie pełnego składu z 6 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 21/07** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28) oraz przywołane tam postanowienia z: 20 grudnia 2007 r., sygn. **SK**

Konstytucji – stanowi dobro wspólne wszystkich obywateli, a funkcjonującego w obrocie gospodarczym i prawnym na zasadach właściwych równorzędnym w tym zakresie podmiotom prawa powszechnie obowiązującego (zachowującym zdolność prawną, zdolność do czynności prawnych oraz zdolność procesową), uzasadnieniem zdolności skargowej państwowych osób prawnych jest ochrona wszystkich obywateli, gdyż ostatecznie to oni właśnie są na zasadach przewidzianych przepisami prawa, beneficjentami ich działalności – w znaczeniu takimi jak beneficjenci działalności podmiotów typu korporacyjnego na gruncie prawa gospodarczego, nie zaś w znaczeniu podmiotów administrujących (organów administracji publicznej) na gruncie prawa administracyjnego (publicznego). Podkreślić tym samym należy, że żaden przepis Konstytucji lub ustawy wprost nie zabiera tym podmiotom prawa do skargi konstytucyjnej – przysługującej po myśli art. 79 ust. 1 Konstytucji każdemu, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone. W takim stanie rzeczy, w imię konstytucyjnej zasady równości, publiczny podmiot gospodarczy może – tak jak każdy inny podmiot prawa w obliczu ziszczenia się tożsamych w tym zakresie okoliczności – pozywać i być pozywany, posiadać uprawnienia wynikające ze statusu strony w czynnościach sprawdzających, czy postępowaniu podatkowym lub administracyjnym w sprawie, która go dotyczy, a także posiadać tytuły własności do rzeczy lub inne uprawnienia oraz zawierać umowy i domagać się ich wykonywania, na zasadach ogólnych, właściwych dla stosunków prawnych tego rodzaju. Nie inaczej rzecz kształtuje się na gruncie stosunków podatkowoprawnych, w jakich podmioty te, nie wyłączając jednostek samorządu terytorialnego, realizują prawa i obowiązki tożsame z tymi, jakie realizują inni podatnicy (i inne podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego) znajdujący się w tożsamych okolicznościach gospodarczych i podatkowych. Jeśli więc podmiot taki wykaże, iż jest adresatem określonych konstytucyjnych wolności lub praw (np. wspomnianego w zdaniu poprzednim prawa własności czy prawa do sądu), które zostały naruszone w postępowaniu zakończonym ostatecznym

---

67/05 (OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 168; i 8 kwietnia 2008 r., sygn. **SK 80/06** (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 51)

orzeczeniem, powinien móc skutecznie zainicjować postępowanie w trybie skargi konstytucyjnej (w zakresie, w jakim w danym stosunku prawnym, w tym podatkowoprawnym, występuje na zasadach tożsamych, jakie obowiązują inne podmioty prawa podatkowego znajdujące się w analogicznych okolicznościach), niezależnie od jego charakteru jako tzw. publicznego podmiotu gospodarczego. Oceny tej nie powinna zmienić przytoczona wyżej ocena Trybunału o niemożności występowania państwa „przeciwko samemu sobie", albowiem zainicjowanie postępowania w trybie skargi konstytucyjnej uwarunkowane jest od treści ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie, której skarga dotyczy, nie zaś wyłącznie od woli prawodawczej wyrażonej kwestionowanym w skardze aktem normatywnym. Obie kategorie (ostateczne orzeczenie i wspomniana wola prawodawcza), choć opierają się na wspólnej podstawie ontologicznej, jaką jest określony akt normatywny, pozostają względem siebie w na tyle rozbieżnym położeniu, z uwagi na ich odmienne i złożone uwarunkowania, że sprowadzenie dopuszczalności skargi publicznego podmiotu gospodarczego do oceny roszczenia państwa przeciwko samemu sobie, wydaje się co najmniej nieadekwatne. Również i tej oceny nie powinna zmieniać, przytoczona w uzasadnieniu postanowienia pełnego składu Trybunału okoliczność, wynikającego z art. 216 ust. 2 Konstytucji upoważnienia ustawodawcy do regulowania zasad i trybu nabywania, zbywania, obciążania nieruchomości, udziałów lub akcji oraz emisji papierów wartościowych przez Skarb Państwa, Narodowy Bank Polski lub inne państwowe osoby prawne.[197] Prawodawca decydując się bowiem na utworzenie danego publicznego podmiotu gospodarczego, wyposażonego w osobowość prawną i funkcjonującego w danym obszarze gospodarczym na zasadach powszechnych, konsekwentnie wyposaża ten podmiot, nie tylko w zdolność sądową, ale także – stanowiącą jej konsekwencję – zdolność skargową w rozumieniu art. 79 ust 1 Konstytucji. Współczesna doktryna prawa podatkowego wskazuje również na, związane z

[197] wyrok z 7 maja 2001 r., sygn. **K 19/00** (OTK ZU nr 4/2001, poz. 82, dot. tzw. ustawy kominowej w zakresie, w jakim dotyczy wynagradzania osób pełniących kierownicze stanowiska w państwowych lub samorządowych jednostkach organizacyjnych); postanowienie pełnego składu z 6 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 21/07** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28)

tą zależnością pojęcie stosunku podatkowoprawnego, którego stroną czynną jest państwo lub inny związek publicznoprawny reprezentowany przez organy podatkowe z zastrzeżeniem wyjątków określonych przepisami prawa (np. korporacje prawa publicznego, a niekiedy nawet podmioty prawa prywatnego), zaś stroną bierną jest podatnik lub każda inna osoba zobowiązana do zapłaty podatku niezależnie od tytułu prawnego, w oparciu o który ciąży na niej ten obowiązek (rozumienie szerokie strony biernej), lub też podmioty, które zostały w ten sposób zdefiniowane w danym porządku prawnym (rozumienie szerokie strony biernej).[198] W tym ujęciu strona bierna tego stosunku, stając się dłużnikiem podatkowym nabywa cechę tzw. zdolności podatkowoprawnej, a więc zdolności do bycia podmiotem praw i obowiązków podatkowych.[199] Tym samym staje się zobowiązana do spełnienia obowiązku podatkowego, w konsekwencji może stać się również adresatem decyzji lub innego rozstrzygnięcia organu podatkowego, a także wyroku lub innego orzeczenia sądu administracyjnego sprawującego nadzór nad działalnością tego organu. W przypadku więc ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych wolnościach lub prawach skarżącego, zyskuje on zdolność skargową w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, umożliwiającą złożenie – po spełnieniu przewidzianych prawem przesłanek – skargi konstytucyjnej kwestionującej konstytucyjność normy podatkowoprawnej współdeterminującej treść tego orzeczenia. Zdolność skargowa stanowi bowiem bezpośrednią konsekwencję zdolności procesowej. Skoro bowiem dany podmiot mógł stać się adresatem normy indywidualno-konkretnej (wyroku, decyzji lub innego orzeczenia), może również stać się uprawnionym do uzyskania orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w przedmiocie kontroli konstytucyjności podstawy prawnej tego orzeczenia. Tak rozumiana zdolność skargowa wynika także ze wspomnianej na kartach niniejszej pracy, a znajdującej odpowiednie zastosowanie również w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym jako organem stosującym prawo, zasady *in*

[198] M. Kalinowski, *Podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej,* Toruń 2019, s. 11-12

[199] A. Hensel, *Derecho Tributario,* Madrid-Barcelona 2005, s. 167-168 (za:) M. Kalinowski, *Podmioty…,* s. 15-16

dubio pro actione[200] nakazującej rozstrzygać wątpliwości interpretacyjne na rzecz dochodzenia praw przez dany podmiot w postępowaniu przed sądem lub innym organem stosującym prawo w zakresie jego kompetencji,[201] a więc na rzecz realizacji prawa do ochrony sądowej[202] (czy szerzej: ochrony proceduralnej) rozumianej jako drogi zmierzającej do merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy,[203] toczącego się postępowania[204] czy na rzecz procesu.[205] W postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej, mającej na celu – co godzi się podkreślać – ochronę konstytucyjnych wolności lub praw każdego, komu zostały one naruszone, zasada ta znajduje swoje konstytucyjne umocowanie proceduralne, wywodzone z treści art. 45 ust. 1, art. 78 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji – a w trybie skargi konstytucyjnej – w związku z art. 79 ust. 1 Konstytucji. Warto również wyraźnie podkreślić, iż przytoczone wyżej poglądy wyrażane w pełnym składzie Trybunału – w

---

[200] zob. wyroki pełnego składu z: 24 października 2007 r., sygn. **SK 7/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 108) oraz 13 marca 2013 r., sygn. **K 25/10** (OTK ZU nr 3/A/2013, poz. 27); postanowienia z: 11 kwietnia 2005 r., sygn. **SK 48/04** (OTK ZU nr 4/A/2005, poz. 45) oraz 24 listopada 2016 r., sygn. **K 11/15** (OTK ZU A/2016, poz. 93); zd.odr. STK M. Wyrzykowskiego do postanowienia pełnego składu z 8 stycznia 2004 r., sygn. **Tw 74/02** (OTK ZU 1B/2004, poz. 2)

[201] J. Holocher, *In dubio pro libertate jako dyrektywa interpretacyjna – uwagi na kanwie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Prawa Publicznego", nr 7–8/2019, s. 89 oraz Ł. Folak, *Zasada in dubio pro libertate w prawie administracyjnym i orzecznictwie sądów administracyjnych,* „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ" nr 2017/4, s. 125-126 oraz i przywołane tam orzecznictwo i literatura; por.: A. Jakubowski, *Glosa do uchwały NSA z dnia 5 grudnia 2011 r., II OPS 1/11*, „Samorząd Terytorialny 3/2012" s. 85", który uzasadnia, że również wątpliwości co do istnienia interesu prawnego w postępowaniu administracyjnym powinny być, zgodnie z zasadą *in dubio pro actione*, rozstrzygane na rzecz jego stwierdzenia po stronie, powołującego się na to podmiotu.

[202] postanowienie NSA z 4 listopada 2016 r., sygn. **I OSK 1211/16** (LEX nr 2169770); wyroki NSA z: 19 grudnia 2018 r., sygn. **I OSK 3067/18** (LEX nr 2734478); 23 stycznia 2020 r., sygn. **I OSK 1503/18** (LEX nr 3026862)

[203] postanowienie SN z14 listopada 2002 r., sygn. **III RN 73/02** (LEX nr 577491), które dekoduje zasadę *in dubio pro actione* również z art. 6 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r.; Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284, ze zm.) i orzecznictwa Sądu Najwyższego (postanowienie SN z 24 września 1997 r. **III RN 43/97** [OSNAPiUS 1998/6/172; LEX nr 520125348])

[204] wyrok NSA z 18 listopada 2015 r., sygn. **II OSK 614/14** (LEX nr 2002210)

[205] wyrok NSA z 5.05.2015 r., **II OSK 1604/13** (LEX nr 1796093)

zakresie, w jakim ograniczają zdolność skargową publicznych podmiotów gospodarczych – zapadły niejednomyślnie i zawierają, istotne z tej perspektywy, zdania odrębne składane przez część składów orzekających.[206]

4.4. Ostateczne orzeczenie w sprawie podatkowej

Pojęcie ostatecznego orzeczenia lub rozstrzygnięcia w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji i art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK różni się od pojęcia decyzji ostatecznej, o której mowa w art. 128 o.p. czy art. art. 16 § 1 i 3 k.p.a. Okoliczność ta wiąże się z obowiązującą w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej zasadą subsydiarności oznaczającą, iż skarga konstytucyjna przysługuje dopiero wówczas, gdy skarżący nie dysponuje już żadną proceduralną możliwością uruchomienia dalszego postępowania w swojej sprawie przed sądem bądź organem administracji publicznej, gdyż wydanie przez Trybunał wyroku możliwe jest dopiero po wyczerpaniu tych wszystkich procedur, które mogą zostać uruchomione przez samego skarżącego.[207] W uzasadnieniu pełnego składu Trybunał podkreślił, że „obowiązek wyczerpania przysługującej drogi prawnej wyklucza wniesienie skargi konstytucyjnej od tych prawomocnych wyroków, ostatecznych decyzji lub innych ostatecznych rozstrzygnięć, które stały się prawomocne lub ostateczne dlatego, że zainteresowany nie wykorzystał bądź wykorzystał niewłaściwie możliwości wyczerpania całego dostępnego toku instancji w

[206] zdanie odrębne do postanowienia pełnego składu Trybunału z 22 maja 2007 r., sygn. **SK 70/05** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 60) Sędziego TK E.Łętowskiej; zdania odrębne do postanowienia pełnego składu Trybunału z 6 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 21/07** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28) Sędziego TK S.Wronkowskiej-Jaśkiewicz, Sędziego TK P.Tulei oraz zdania odrębne do postanowienia pełnego składu z 18 grudnia 2013 r., sygn. **Ts 13/12** (OTK ZU II/B/2014, poz. 833) Sędziego TK M.Granata, Sędziego TK W.Hermelińskiego, Sędziego TK M.Zubika

[207] postanowienie pełnego składu z 6 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 21/07** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28, dot. uznania obiektów za budowle w rozumieniu prawa budowlanego na gruncie podatku od nieruchomości), a także postanowienia z: 23 kwietnia 2008 r., sygn. **SK 29/07** (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 53, dot. opodatkowania środków finansowych spółki służących zabezpieczeniu płynności finansowej podatkiem dochodowym od osób prawnych); 16 czerwca 2009 r., sygn. **SK 22/07** (OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 97, dot. zmiany stawek podatku od towarów i usług za usługi budowlane)

postępowaniu administracyjnym czy sądowym”[208]. Tym samym skarga konstytucyjna, stanowiąca w istocie zarzut przeciw prawu stanowi *ultima ratio* ostatnią szansę dochodzenia praw i wolności naruszonych przez zastosowanie kwestionowanego w skardze przepisu i nie może zastępować zwykłych środków odwoławczych ani środków zaskarżenia.[209] Skarga konstytucyjna nie może bowiem zastępować zwykłych środków odwoławczych, czy też środków zaskarżenia.[210] Niewyczerpanie drogi prawnej, a więc niespełnienie wymogu określonego w art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK stanowiącym, iż skarga konstytucyjna może być wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile droga ta jest przewidziana, w ciągu 3 miesięcy od dnia doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia, stanowi bezwzględną ujemną przesłankę proceduralną. Wymóg ostatecznego orzeczenia organu administracji publicznej lub sądu w sprawie stanowiącej podstawę skargi, wynika jednak przede wszystkim z art. 79 ust. 1 Konstytucji dopuszczającego zakwestionowanie w trybie skargi konstytucyjnej ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego konstytucyjnych wolnościach lub prawach. Użyty w tym przepisie spójnik alternatywy rozłącznej „lub” w formule „sąd lub organ administracji publicznej” oznacza konieczność uzyskania ostatecznego orzeczenia rozstrzygającego sprawę w sposób, który zgodnie z obowiązującym na dzień orzekania stanem prawnym, nie uprawnia skarżącego do wniesienia od tego orzeczenia żadnego zwyczajnego środka zaskarżenia. Jeśli na podstawie obowiązujących przepisów proceduralnych skarżącemu nie przysługuje środek odwoławczy do sądu od orzeczenia organu administracji publicznej, wyczerpanie drogi prawnej oznaczać będzie uzyskanie ostatecznego orzeczenia tego organu. Na gruncie kontroli

[208] postanowienie pełnego składu z 10 marca 2015 r., sygn. **SK 65/13** (OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 35)

[209] postanowienia z: 6 lipca 2016 r., sygn. **SK 27/15** (OTK ZU A/2016, poz. 55)

[210] postanowienie TK z 22 lipca 2014 r., sygn. **SK 28/12** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 87) oraz wskazane tam orzecznictwo

konstytucyjności aktów normatywnych prawa podatkowego lub ich części oznacza to, że zasadniczo ostatecznym orzeczeniem w sprawie doznanego naruszenia jest, kończące postępowanie sądowoadministracyjne orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Dopiero jeśli ustawa nie przewiduje żadnej możliwości zakwestionowania orzeczenia organu podatkowego do sądu administracyjnego, orzeczenie tego organu zyskuje walor ostateczności w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK. Wyjątkowo Trybunał dopuszcza także możliwość rozpoznania skargi w sprawie akcesoryjnej względem sprawy głównej rozpoznawanej przez sąd administracyjny (np. w przedmiocie właściwości sądu), choć zasadniczo dopiero z chwilą orzeczenia o całokształcie sytuacji prawnej danego podmiotu w sprawie proceduralnie związanej z doznanym naruszeniem, podmiot ten zyskuje zdolność skargową, a więc prawo do złożenia skargi konstytucyjnej. Dopiero więc jeśli skarżący uprawdopodobni, że orzeczenie w sprawie głównej jest prawnie irrelewantne dla oceny wskazanego w skardze sposobu naruszenia, dopuszczalne jest wniesienie skargi w prawomocnie rozstrzygniętej sprawie akcesoryjnej mimo nierozstrzygnięcia w sposób ostateczny sprawy głównej. W doktrynie trafnie wskazuje się więc, iż skarga konstytucyjna nie jest samoistnym środkiem prawnym, lecz środkiem ochrony wolności i praw, który może być wykorzystany dopiero wtedy, gdy w jednostkowej sprawie sądowej lub administracyjnej postępowanie zostało przeprowadzone i ostatecznie zakończone.[211] Zarówno w orzecznictwie Trybunału jak i doktrynie podkreśla się również, że w przypadku kwestionowania zgodności z Konstytucją unormowania wyłączającego możliwość zaskarżenia danego rozstrzygnięcia (zwłaszcza w zakresie konstytucyjnego prawa do sądu), konieczne jest uzyskanie orzeczenia w sprawie odrzucenia niedopuszczalnego z mocy prawa środka odwoławczego, mającego inicjować postępowanie odwoławcze, w celu wykazania wyłączenia drogi sądowej, gdyż dopiero z takim orzeczeniem można wiązać osobiste i bezpośrednie, a nie potencjalne naruszenie prawa do zaskarżenia

[211] Z. Czeszejko-Sochacki, *Sądownictwo konstytucyjne w Polsce na tle porównawczym*, Warszawa 2003, s. 275 i n.

orzeczenia.[212] Konieczność wyczerpania drogi prawnej i uzyskania ostatecznego (w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji) orzeczenia o konstytucyjnych wolnościach lub prawach skarżącego jest więc przez Trybunał interpretowana ściśle, choć godne odnotowania pozostają w tym zakresie również oczywiście głosy negujące prawidłowość tak ścisłego rozumienia wskazanej przesłanki.[213] Istotne dla tej okoliczności jest bowiem, użyte w art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK sformułowanie „drogi prawnej, o ile droga ta jest przewidziana" oraz związanie tej okoliczności z określoną w at. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK przesłanką określenia kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją. Umarzając postępowanie w sprawie skargi konstytucyjnej dotyczącej opodatkowania środków finansowych spółki służących zabezpieczeniu płynności finansowej, Trybunał przypomniał, że orzeczeniem wypełniającym dyspozycję art. 79 ust. 1 Konstytucji jest rozstrzygnięcie, które w sposób władczy określa sytuację prawną skarżącego w ten sposób, że nakładają, zmieniają lub uchylają obowiązki albo przyznają, zmieniają lub znoszą uprawnienia, jak również rozstrzygnięcia, które stwierdzają istnienie obowiązku lub uprawnienia, jeżeli mają znaczenie dla realizacji określonych uprawnień lub obowiązków jednostki, z tym że do orzeczeń o wolnościach, prawach lub obowiązkach mogą należeć także rozstrzygnięcia polegające na odmowie wydania jednego z wymienionych wyżej rozstrzygnięć.[214]

---

[212] postanowienie pełnego składu z 10 marca 2015 r., sygn. **SK 65/13** (OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 35); zob. L. Bosek, M. Wild, *Kontrola konstytucyjności prawa. Komentarz praktyczny dla sędziów i pełnomocników procesowych. Wzory pism procesowych*, Warszawa 2014, s. 137; M. Wiącek, *Formalne przesłanki skargi konstytucyjnej (w świetle orzecznictwa TK)*, „Państwo i Prawo" z. 9/2011, s. 23-25

[213] zob. zdanie odrębne Sędziego TK A. Wróbla do postanowienia pełnego składu z 10 marca 2015 r., sygn. **SK 65/13** (OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 35) oraz postanowienie z 24 czerwca 2020 r., sygn. **Ts 41/20** (OTK ZU B/2020, poz. 253)

[214] postanowienie z 23 kwietnia 2008 r., sygn. **SK 29/07** (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 53)

4.5. Norma podatkowoprawna jako podstawa ostatecznego orzeczenia

Wydając rozstrzygnięcie, sąd lub organ odpowiada zarówno na *quaestio facti*, jak i na *quaestio iuris*, po czym wyprowadza *in concreto* skutki prawne przewidziane w normie generalno-abstrakcyjnej ustanowionej *in abstracto*.[215] Norma indywidualno-konkretna jest zatem determinowana normą generalno-abstrakcyjną, obowiązującą w stosownym czasie (tj. na dzień orzekania oraz na dzień zajścia zdarzenia, które implikuje skutki prawne – z zachowaniem norm intertemporalnych) oraz przestrzeni (rozumianej zarówno jako określone terytorium, jak i przestrzeń prawną, w jakiej norma ta obowiązuje).[216] Pojęciu obowiązywania normy prawa podatkowego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego poświęcono kolejny punkt niniejszego podrozdziału. Wobec tego więc, że przedmiot kontroli w trybie skargi konstytucyjnej może stanowić norma prawna odczytywana z treści aktu ustawowego, aktu podustawowego, ratyfikowanej umowy międzynarodowej, a nawet aktu normatywnego promulgowanego przez organizację międzynarodową, do której Rzeczpospolita należy, to jednak zarówno art. 79 ust. 1 Konstytucji, jak i art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK precyzują, że kwestionowana w trybie skargi konstytucyjnej treść normatywna musi stanowić podstawę ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych wolnościach lub prawach skarżącego. Wprawdzie jako przedmiot kontroli, art. 79 ust. 1 Konstytucji określa *ustawę lub inny akt normatywny*, to już w art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK mowa jest jedynie o *przepisie ustawy lub innego aktu normatywnego*. Rozróżnienie to zdaje się implikować przekonanie, że ustawa ogranicza skarżącemu prawo do skargi konstytucyjnej, gdyż zawęża określony w Konstytucji przedmiot kontroli do określonego przepisu danego aktu, podczas gdy art. 79 ust. 1 Konstytucji dopuszcza możliwość zaskarżenia całego aktu normatywnego. Wątpliwości te można rozstrzygnąć w następujący sposób. Po pierwsze, zarówno

[215] H. Kelsen, *Czysta teoria prawa,* tłum. R. Szubert, (red.) A. Bosiacki, Warszawa 2014, s. 353

[216] zob. *Ibid.,* s. 66-67

Konstytucja, jak i ustawa wymaga, by kwestionowana w skardze treść normatywna stanowiła podstawę ostatecznego orzeczenia. Jeśli więc podstawą tą były wszystkie przepisy danego aktu normatywnego – chociażby związkowo – wówczas przedmiotem kontroli w trybie skargi może być cały ten akt. Jeśli jednak podstawę taką stanowiły tylko niektóre jego przepisy lub nawet większość przepisów danego aktu, wówczas tylko one mogą stanowić przedmiot takiej kontroli. Zasadniczo nie jest również dopuszczalne określenie całego aktu normatywnego jako podstawy ostatecznego orzeczenia w zakresie, w jakim nie zawiera lub nie przewiduje określonej treści normatywnej, choć dopuszczalność przeprowadzenia kontroli normy podatkowoprawnej z perspektywy zarzutów pominięcia i zaniechania prawodawczego, omówione zostaną w punkcie 7 rozdziału drugiego. Po drugie, możliwa jest taka interpretacja określonego w art. 79 ust. 1 Konstytucji pojęcia „ustawy lub innego aktu normatywnego", zgodnie z którą przedmiotem kontroli staje się określona treść normatywna, wynikająca (lub jak to określa orzecznictwo[217] lub doktryna:[218] dekodowana) z danego aktu normatywnego zgodnie z przyjętymi w danym systemie prawnym regułami wykładni.[219] Powiemy wówczas, że przedmiot kontroli stanowi ów akt normatywny w zakresie, w jakim stanowił podstawę ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie objętej wniesioną skargą. Ustawa natomiast wymaga od skarżącego doprecyzowania tego zakresu poprzez określenie jednostek redakcyjnych aktu normatywnego, które wyrażały treść normatywną, stanowiącą podstawę ostatecznego orzeczenia. Okoliczność ta doprowadza do konkluzji, że w zakresie określania przedmiotu kontroli, ustawa nie ogranicza konstytucyjnego prawa do skargi konstytucyjnej, lecz zgodnie z art.

[217] Tytułem przykładu, w postępowaniach zainicjowanych wniesieniem skargi konstytucyjnej, Trybunał dekodował normę prawną zarówno z przepisu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (sygn. SK 39/01), jak i z przepisu ustawy o podatku od spadków i darowizn (sygn. SK 9/12).

[218] B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego,* Gdańsk 2008, s. 6; zob. M. Zieliński, *Interpretacja jako proces dekodowania tekstu prawnego*, Poznań 1972

[219] K. Wojtyczek, *Sądownictwo konstytucyjne w Polsce,* Warszawa 2013, s. 33; zob.: L. Morawski, *Zasady wykładni prawa,* Toruń 2010, s. 9-13 oraz B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego,* Gdańsk 2008, s. 5-7

79 ust. 1 ustawy zasadniczej, nakazuje skarżącemu zakres ten sprecyzować. Tym samym ustawodawca w art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK działa w granicach konstytucyjnej delegacji (upoważnienia),[220] realizując określone w art. 79 ust. 1 Konstytucji przesłanki skargi konstytucyjnej. Norma podatkowoprawna stanowi bowiem podstawę orzeczenia wydanego w sprawie podatkowej, jeśli jej treść miała wpływ na skutek tego orzeczenia.

4.6. Obowiązywanie normy podatkowoprawnej

Ponieważ zdaniem Kelsena obowiązywanie (egzystencja) normy jest powinnością (*Sollen*), a nie bytem (*Sein*), to jej obowiązywanie należy rozróżnić od jej skuteczności, „to znaczy od faktu ontycznego, aby norma mogła być rzeczywiście stosowana i przestrzegana, aby odpowiadające normie zachowanie człowieka rzeczywiście zaistniało".[221] Z kolei R. Alexy wiąże tę zależność z pojęciem socjologicznego obowiązywania normy prawnej, odzwierciedlającego stopień jej społecznego przestrzegania oraz zakresu stosowania sankcji w przypadkach stwierdzonego nieprzestrzegania normy.[222] Zjawisko unikania opodatkowania stanowi jaskrawy przykład sytuacji tego rodzaju, kiedy wykrywalność, a tym samym stosowanie sankcji za popełnianie tzw. nadużyć podatkowych może wymykać się koniunkturalnym strukturom gospodarczo-legislacyjnym obowiązującego systemu prawnego, uniemożliwiając tym samym precyzyjne określenie stopnia przestrzegania obowiązującego systemu norm prawa podatkowego.[223] Wprawdzie, jak twierdził H. Kelsen obowiązywanie i skuteczność normy prawnej zbiegają się w czasie i przestrzeni, to jednak

[220] zob. art. 79 ust. 1 w związku z art. 197 Konstytucji

[221] H. Kelsen, *Czysta…,* s. 66-67

[222] R. Alexy, *Pojęcie i obowiązywanie prawa,* Warszawa 2020, s. 81-82

[223] zob. uchwałę Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 5 lipca 2018 r. w sprawie powołania Komisji Śledczej do zbadania prawidłowości i legalności działań oraz występowania zaniedbań i zaniechań organów i instytucji publicznych w zakresie zapewnienia dochodów Skarbu Państwa z tytułu podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego (…) (M.P. z 2018 r., poz. 687)

norma zaczyna obowiązywać przed tym, gdy stanie się skuteczna, to znaczy zanim zacznie być przez jej adresatów przestrzegana i stosowana (zakres obowiązywania normy stanowi bowiem element jej treści, która z kolei do pewnego stopnia może być określona lub zdeterminowana przez inną, wyższą względem niej normę).[224] Oprócz przestrzennego i czasowego zakresu obowiązywania norm, wyróżniał on także zakres osobowy i rzeczowy regulujący rodzaj i sposób zachowania (zakres rzeczowy, czyli przedmiot regulacji) przez adresata normy, którym ostatecznie zawsze jest człowiek (zakres osobowy).[225] Ostateczne orzeczenie o konstytucyjnych wolnościach lub prawach adresata normy, zdeterminowane treścią danej normy prawnej, uprawnia go natomiast do zainicjowania postępowania w przedmiocie kontroli jej konstytucyjności w trybie art. 79 ust. 1 Konstytucji. Trybunał wielokrotnie podkreślał więc, że przepis obowiązuje dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa, dlatego utrata jego mocy obowiązującej oznacza, że nie może być on już stosowany do jakiejkolwiek sytuacji faktycznej.[226] W tym stanie rzeczy art. 59 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p.TK normuje wydanie przez Trybunał postanowienia o umorzeniu postępowania, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie. Zasada ta wynika z ogólnych reguł, funkcji i założeń dotyczących kognicji Trybunału Konstytucyjnego jako organu powołanego przede wszystkim do badania hierarchicznej zgodności aktów normatywnych

[224] H. Kelsen, *Czysta…*, s. 69

[225] *Ibid.,* s. 70-71

[226] wyroki z: 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22) wydany w sprawie kontroli konstytucyjności art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu), a także, wydane wprawdzie w postępowaniu w trybie pytania prawne, lecz zachowujące w tym względzie aktualność na gruncie skargi konstytucyjnej: wyrok pełnego składu z 31 stycznia 2001 r., sygn. **P 4/99** (OTK ZU nr 1/2001, poz. 5, dot. zasad dziedziczenia gospodarstw rolnych) oraz wyroki z: 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107) dot. zwrotu VAT przy zakupie samochodów ciężarowych nieposiadających świadectwa homologacji; 4 czerwca 2013 r., sygn. **P 43/11** (OTK ZU 5A/2013, poz. 55) derogujący art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim przewiduje miesięczny termin złożenia zgłoszenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego nabycia w drodze dziedziczenia własności rzeczy lub praw majątkowych (…)

zachowujących moc obowiązującą i wyznaczających określonym podmiotom (adresatom tych norm) odpowiednie reguły postępowania w oznaczonych okolicznościach[227] (tj. zakres osoby i rzeczowy, o których mowa wyżej). Istotą skargi konstytucyjnej jest bowiem dążenie przez skarżącego do wydania przez Trybunał wyroku derogującego kwestionowaną w niej normę prawną, uprawniającego adresatów orzeczeń wydanych na podstawie derogowanej normy, do wznowienia postępowań zakończonych tymi orzeczeniami. Bezprzedmiotowym byłaby bowiem kompetencja Trybunału do derogacji wcześniej już uchylonych i nieobowiązujących norm prawnych, a więc swoista „kognicja nad historią prawa". Uchylenie przepisu prawnego nie jest więc równoznaczne z utratą przezeń mocy obowiązującej, tym bardziej jeśli na mocy regulacji intertemporalnych nadal normuje on określone stany faktyczne, a w konsekwencji wciąż stanowi podstawę rekonstrukcji obowiązujących norm prawnych, różniących się od norm pierwotnie w nim wyrażonych, jedynie ograniczonym zakresem czasowym.[228] Umorzenie postępowania na podstawie utraty mocy obowiązującej przepisu możliwe jest więc, nie w konsekwencji jego uchylenia, lecz po upewnieniu się, że na jego podstawie nie są ani nie mogą już być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Oceny tej dokonuje się przede wszystkim na podstawie treści normy derogującej lub przejściowej.[229] Wyjątek od tej zasady stanowi jednak postępowanie w trybie skargi konstytucyjnej, w ramach którego nie umarza się postępowania z powodu utraty mocy obowiązującej przepisu, jeżeli wydanie orzeczenia jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw (art. 59 ust. 3 u.o.t.p.TK). Wyjątek ten uzasadniony jest okolicznością, zgodnie z którą zakwestionowana w trybie skargi konstytucyjnej norma prawna, uchylona przed wydaniem przez Trybunał

[227] postanowienie z 23 października 2006 r., sygn. **SK 64/05** (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 138) dot. praw do skorzystania ulg i zwolnień w podatku dochodowym od osób fizycznych

[228] wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80) dot. zasad opodatkowania dochodu niezgłoszonego przez podatnika; *tamże:* J. Mikołajewicz, *Prawo intertemporalne. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Poznań 2000, s. 72-73, 77-81, 117-118; M. Hermann, *Derogacja w analizach teoretycznoprawnych*, Poznań 2012, s. 181-184, 193-195

[229] wyrok z 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107) dot. zwrotu VAT przy zakupie samochodów ciężarowych nie posiadających świadectwa homologacji

orzeczenia kończącego postępowanie, może stanowić podstawę wydawania kolejnych rozstrzygnięć przez organy stosujące prawo w odniesieniu do stanów faktycznych, które zaistniały jeszcze w czasie jej obowiązywania.[230] Dostrzegalne jest to zwłaszcza na gruncie norm prawa podatkowego, charakteryzujących się dostrzegalną dynamiką legislacyjno-interpretacyjną, które – *tempus regit actum* – będą mogły być nadal stosowane przez organy podatkowe i sądy administracyjne w ich „historycznym" już brzmieniu.[231] Z przesłanki tej (stanowiącej w istocie powtórzenie brzmienia art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym)[232] Trybunał wywiódł, iż utrata mocy obowiązującej nie stanowi ujemnej przesłanki również wówczas gdy ponad wszelką wątpliwość nowe rozwiązania prawne nie stwarzają instrumentów prawnych zabezpieczających określone konstytucyjne wolności lub prawa lub „gdy nie nastąpiła taka ustrojowa zmiana organów ochrony prawnej, która wymaga skorzystania z innych procedur od dotychczasowych, ponieważ skorzystanie z poprzednich staje się niemożliwe w związku z odmiennym od dotychczasowego określeniem zakresu zadań i kompetencji odpowiednich organów władzy sądowniczej (sądownictwa administracyjnego)".[233] Twierdzenie to uzasadnia szerokie rozumienie przez Trybunał przesłanki utraty mocy obowiązującej normy prawnej, dlatego wątpliwości co do obowiązywania formalnie uchylonego przepisu aktu normatywnego Trybunał rozstrzyga *a casu ad casum* na tle konkretnych przepisów i ich faktycznego kontekstu.[234]

---

[230] G. Jędrejek, *Umorzenie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym* (w:) *Państwo. Konstytucja. Prawo. Księga pamiątkowa poświęcona Sędziemu Trybunału Konstytucyjnego Profesorowi Henrykowi Ciochowi,* s. 159; zob. H. Kelsen, *Istota i rozwój sądownictwa konstytucyjnego* (tłum.) B. Banaszkiewicz, Warszawa 2009, s. 49

[231] wyroki z 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[232] Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.

[233] *Ibid*.

[234] wyrok z 4 lipca 2013 r., sygn. **P 7/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 74) dot. konstytucyjności art. 81b § 3 o.p. (w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. do 30 listopada 2008 r.) w zakresie, w jakim pozbawia podatników podatku od towarów i usług uprawnienia do dokonania korekty deklaracji

5. Sformułowanie zarzutu i jego ocena

5.1. Domniemanie konstytucyjności oraz ciężar i uzasadnienie zarzutu

Oceniając dopuszczalność skargi konstytucyjnej dotyczącej podatku od nieruchomości Trybunał, powołując się na zachowujący w tym względzie pogląd doktryny[235] przypomniał, że zasada domniemania konstytucyjności aktu normatywnego implikuje, przyjęty przez ustawodawcę rozkład ciężaru dowodu w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej, z którego wynika konieczność uprawdopodobnienia przez skarżącego faktu naruszenia prawa lub wolności konstytucyjnej.[236] W doktrynie przyjmuje się jednak, iż domniemanie konstytucyjności nie ma charakteru ścisłego (prawnego) w rozumieniu teoretycznoprawnym (domniemanie prawne), lecz prawniczego albowiem nie zostało wprost wymienione w treści obowiązujących regulacji normatywnych.[237] Konsekwencją domniemania konstytucyjności jest więc przeniesienie ciężaru udowodnienia niekonstytucyjności kwestionowanego przed Trybunałem aktu normatywnego na stronę, która inicjuje postępowanie przed Trybunałem (w trybie skargi konstytucyjnej jest nim skarżący).[238] Wobec tego, że przedmiotem ustaleń Trybunału jest relacja między treścią normy kontrolowanej (przedmiot kontroli) a treścią normy odniesienia (wzorzec kontroli), która to relacja wymaga przeprowadzania określonych ustaleń aksjologicznych (wartościujących), dotyczących

---

[235] L. Jamróz, Skarga konstytucyjna. Wstępne rozpoznanie, Białystok 2011, s. 191

[236] postanowienie z 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU 7A/2012, poz. 87)

[237] S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *W sprawie bezpośredniego stosowania Konstytucji,* PiP nr 9/2001, s. 21; A. Dębowska, M. Florczak-Wątor, *Domniemanie konstytucyjności ustawy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Konstytucyjny" nr 2/2017, s. 6; zob. J. Wróblewski, *Domniemania w prawie – problematyka teoretyczna*, Studia Prawno-Ekonomiczne nr 10/1973, s. 7–36; T. Gizbert-Studnicki, *Znaczenie terminu „domniemanie prawne" w języku prawnymi i prawniczym*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny nr 1/1974, s. 101–114; T. Gizbert-Studnicki, *Spór o domniemania prawne*, „Państwo i Prawo" nr 11/1977, s. 68–73.

[238] M. Zirk-Sadowski, *Tożsamość konstytucyjna sądów administracyjnych* (w:) M. Smolak (red.) *Wykładnia Konstytucji. Aktualne problemy i tendencje*, Warszawa 2016, s. 85

kolidujących ze sobą wartości konstytucyjnoprawnych, doktryna wskazuje na model antykognitywistyczny takiej kontroli, kiedy to wypowiedzi wartościujące nie podlegają ocenie w kategoriach błędu lub fałszu lecz ich zasadności i mocy przekonującej oraz konkurujący z tym model kognitywistyczny dopuszczający przeprowadzenie ocen wartościujących w kategoriach prawdy lub fałszu w sposób różniący się jednak od dowodzenia twierdzeń o faktach.[239] Te z kolei stanowią punkt odniesienia dla uzasadnianego zarzutu, zarówno w zakresie wskazywanego w skardze sposobu naruszenia (uprawdopodobnienie naruszenia), jak i co do społecznych (a w sprawach podatkowoprawnych często również i ekonomicznych oraz gospodarczych) szeroko rozumianych aspektów faktycznych i prawnych związanych z inkryminowaną normą, nazywanych przez doktrynę faktami ustawodawczymi (*legislative facts*).[240] Wprawdzie zgodnie z zasadą *iura novit curia,* Trybunał nie powołuje biegłych co do prawa, jednak z inicjatywy własnej (art. 69 ust. 1 i 3 u.o.t.p.TK)[241] lub na wniosek skarżącego (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK)[242] może dopuścić przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego lub opinii instytutu naukowego czy naukowo-badawczego w sprawie wymagającej posiadania wiedzy specjalnej w celu wszechstronnego wyjaśnienia sprawy.[243] Niedość często

---

[239] K. Wojtyczek, *Ciężar dowodu i argumentacji w procedurze kontroli norm przed Trybunałem Konstytucyjnym*, Przegląd Sejmowy nr1/2004, s. 12

[240] *Ibid*., s. 12

[241] Trybunał w toku postępowania powinien zbadać wszystkie istotne okoliczności w celu wszechstronnego wyjaśnienia sprawy (ust. 1). Trybunał nie jest związany wnioskami dowodowymi uczestników postępowania i może z urzędu dopuścić dowody, jakie uzna za celowe dla wyjaśnienia sprawy (ust. 2).

[242] Skarga konstytucyjna zawiera: (…) uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, **z powołaniem argumentów lub dowodów** na jego poparcie

[243] K. Wojtyczek, *Ciężar…*, s. 14; nt. dowodu z opinii biegłego albo instytutu naukowego lub naukowo-badawczego, zob.: F. Manikowski, *Dowód z opinii instytutu naukowego lub naukowo-badawczego w postępowaniu cywilnym*, Warszawa 2020, s. 11, 15-17, 25, 28, 61, 65-73, 167, 171, 193-212, 216-217, 221 (dostęp z 13.10.2023 r., godz. 10:00: *https://www.google.pl/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiQlcagvPKBAxVagP0HHZ27AOoQFnoECBMQAQ&url=https%3A%2F%2Fbip.uksw.edu.pl%2Fsites%2Fdefa*

stosowanym, a wyrażającym konstytucyjną zasadę pomocniczości i współdziałania, jest wspominana na kartach niniejszej pracy możliwość zwracania się na podstawie art. 70 ust. 1 u.o.t.p.TK, przez Trybunał Konstytucyjny do Sądu Najwyższego lub Naczelnego Sądu Administracyjnego o przekazanie informacji w sprawie stosowania lub wykładni określonego przepisu prawa w orzecznictwie sądowym. Prof. Wojtyczek wyjaśnia przy tym różnice zachodzące między pojęciami „ciężaru dowodu" oraz „ciężaru argumentacji" w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, wskazując na ich definicje prakseologiczne (konieczność dowodzenia danej tezy pod ryzykiem przyjęcia tezy przeciwnej) oraz definicje materialne i formalne (konieczność dowodzenia danej tezy pod ryzykiem jej odrzucenia, kiedy to z perspektywy materialnej spoczywa ona niejako na tezie i formalnej, kiedy do dowodzenia danej tezy uprawniony jest dany uczestnik lub strona postępowania).[244] W tym stanie rzeczy ciężar dowodu spoczywa na tym, który wyprowadza z niego skutki prawne (ocenę prawną) dla uzasadnienia danej tezy lub danych tez, podczas gdy ciężar argumentacji spoczywa zarówno na uczestniku postępowania w zakresie wymogu uzasadnienia argumentu, jak i na Trybunale w zakresie, w jakim dokonuje oceny prawnej wszystkich tez, argumentów i wiążących się z nimi uzasadnień. W przypadku niedostatecznego uzasadnienia tezy na rzecz obalenia domniemania konstytucyjności, Trybunał nie ma podstaw do stwierdzenia niekonstytucyjności z uwagi na moc tego domniemania. W przypadku więc zarzutu naruszenia dokonanego przez skonkretyzowanie i zindywidualizowanie inkryminowanej normy prawnej w akcie jej ostatecznego zastosowania (np. mocą prawomocnego orzeczenia sądu), skarżący uprawdopodobnić musi okoliczność zarzucanego naruszenia, jego sposób i charakter nieproporcjonalny w stosunku do innych norm konstytucyjnoprawnych, urzeczywistnieniu których kwestionowana regulacja miała służyć. W przypadku kontroli konstytucyjności normy prawa

ult%2Ffiles%2FF.%2520Manikowski%2520-%2520doktorat%2520%25281%2529-2.pdf&usg=AOvVaw3aHpb4t0fZNf5q1u5vfLD_&opi=89978449)

[244] K. Wojtyczek, *Ciężar…*, s. 14-15

podatkowego, skarżący zobowiązany jest do precyzyjnego określenia wskazywanego w skardze sposobu naruszenia. Kontroli tej, jak wynika z analiz rozdziału drugiego tej pracy zasadniczo nie podlegają same elementy konstrukcji prawnej podatku jako takie, lecz forma i sposób nakładania szeroko rozumianych powinności podatkowych,[245] wykraczających poza granice samego podatku,[246] zwłaszcza w kontekście zasady sprawiedliwości podatkowej[247] i konkretnych wolności lub podmiotowych praw konstytucyjnych skarżącego. Dopiero jednak wykazanie naruszenia nieproporcjonalnego w stosunku do innej normy konstytucyjnoprawnej, jakiej kwestionowana norma miała służyć (z perspektywy zasady dobra wspólnego i obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych przez adresatów norm podatkowoprawnych) może odeprzeć, w świetle reguł ważenia norm opartych o aksjologię obowiązującej Konstytucji, tezę innego uczestnika postępowania (zazwyczaj organu, który wydał zakwestionowany akt) o nieprzekraczaniu na gruncie tego aktu, przysługującego ustawodawcy podatkowemu władztwa daninowego. Sama okoliczność naruszenia wolności działalności gospodarczej, czy nawet własności środków pieniężnych podatnika w konsekwencji zapłaty podatku czy wykonania innych szeroko rozumianych powinności podatkowych (np. dokumentacyjnych) wpisania jest niejako w strukturę i istotę normy podatkowoprawnej. Znajduje również swoje bezpośrednie konstytucyjne umocowanie (art. 84 Konstytucji). Dopiero więc przekroczenie przysługującego ustawodawcy podatkowemu władztwa daninowego uzasadniać może orzeczenie o niezgodności normy podatkowoprawnej z określoną wolnością lub prawem konstytucyjnym skarżącego. Nieco odmiennie rzecz ma się już w przypadku jurysprudencji amerykańskiej, gdzie wyjaśnia się, iż ustanowienie w ustawie ograniczenia

[245] wyroki z: 5 listopada 2008 r., sygn. **SK 79/06** (OTK ZU 9/A/2008, poz. 153); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100) postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

[246] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[247] zob. wyroki pełnego składu z: 14 czerwca 2006 r., sygn. **K 53/05** (OTK ZU nr 6/A/2006, poz. 66) oraz 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79); a także wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

praw osobistych jednostki (*fundamental personal rights*) zostanie uznane za niezgodne z amerykańską konstytucją wówczas, gdy rząd nie wykaże, że ustawa ta jest konieczna do realizacji przekonujących i istotnych interesów państwowych (*compelling or substantial goverment interest*).[248] Ciężar dowodu i argumentacji w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej przed polskim Trybunałem Konstytucyjnym nie rozkłada się jednak w taki sposób, spoczywa bowiem na skarżącym, podczas gdy pozostali uczestnicy zachowują jedynie prawo do wykazywania tezy przeciw sformułowanemu zarzutowi skargi lub na jego rzecz. Jeśli jednak temu nie podołają, okoliczność doznanego naruszenia nie przesądza jeszcze – w świetle orzecznictwa Trybunału (zob. rozdział III) – o przekroczeniu przez prawodawcę podatkowego granic przysługującego mu władztwa daninowego i nie doprowadza w prostej linii do orzeczenia derogacji – przeciwnie, nawet w przypadku niezajęcia stanowiska przez organ, który wydał zaskarżony akt normatywny lub w przypadku nieprzekonującego uzasadnienia tezy przeciw sformułowanemu zarzutowi, Trybunał dopuszcza wydanie wyroku o zgodności przedmiotu z wzorcem kontroli wówczas, gdy ciężarowi dowodu i argumentacji nie podołał sam skarżący przedstawiający wprawdzie co najmniej jeden dający się ocenić argument, który ostatecznie został jednak przez Trybunał oceniony za niewystarczający do obalenia domniemania konstytucyjności.[249] Punkt wyjścia dla tak zakreślonego ciężaru stanowi metoda ważenia, wywodzona z istoty zasady proporcjonalności, przewidującej dopuszczalność ograniczania konstytucyjnych wolności lub praw proporcjonalnie do konieczności zrealizowania innej normy konstytucyjnoprawnej w stopniu niezbędnym dla osiągnięcia tego celu (zasada przydatności, konieczności i proporcjonalności *sensu stricto*), w konsekwencji czego warunkiem uznania niekonstytucyjności danego ograniczenia jest uprawdopodobnienie przez skarżącego zbędności tego ograniczenia (w całości lub w części) dla zrealizowania celu, jakiemu miało

[248] K. Wojtyczek, *Ciężar…*, s. 21-22, tamże: J.A. Barron, C.T. Dienes, *Constitutional Law,* St. Paul, Minnesota 1995, s. 167 i n.; J. Monahan, L. Walker, *Empirical Questions without Empirical Answers,* Wisconsin Law Review 1991, s. 587 i n.

[249] zob. K. Wojtyczek, *Ciężar…*, s. 22

ono służyć.[250] Innymi słowy, ciężar ten wymaga od skarżącego uprawdopodobnienia, iż wskazany cel może zostać przez prawodawcę osiągnięty w mniej uciążliwy dla adresatów danego aktu sposób bądź uciążliwość implikowana kwestionowanym aktem nie służy żadnemu jej konstytucyjnoprawnemu celowi – w konsekwencji kwestionowany akt normatywny przekracza przysługujące prawodawcy podatkowemu władztwo daninowe. Treść granicy władztwa daninowego określają konstytucyjne wolności lub prawa jednostki samoistnie lub w związku z zasadami i wartościami wynikającymi z treści innych adekwatnych dla rozpatrywanego przypadku norm konstytucyjnoprawnych (zob. pkt 3 rozdziału trzeciego). W postępowaniu przed polskim Trybunałem Konstytucyjnym ciężar dowodu i argumentacji w znaczeniu formalnym (określającym danego uczestnika postępowania jako zobowiązanego do obrony danej tezy) ustępuje zatem znaczeniu materialnym (ciężar ten nie spoczywa na uczestniku lecz na tezie) oraz znaczeniu prakseologicznym (oznaczającym konieczność dowodzenia danej tezy pod ryzykiem przyjęcia tezy przeciwnej), gdyż argument przesądzający o niekonstytucyjności podniesiony może zostać nie tylko przez skarżącego, choć to on zakreśla zakres kontroli, lecz także przez innego uczestnika, na przykład Rzecznika Praw Obywatelskich, który na gruncie danej skargi dostrzegł niepodniesione w niej argumenty popierające sformułowany zarzut.[251] W tym stanie rzeczy nieprzekonujące Trybunału uzasadnienie zarzutu niekonstytucyjności inkryminowanej normy doprowadzi do stwierdzenia, iż domniemanie jej konstytucyjności nie zostało obalone, w konsekwencji norma ta zostanie uznana za zgodną ze wskazanym wzorcem kontroli, ewentualnie uznane zostanie, iż nie jest z nim niezgoda. Jeśli uzasadnienie niekonstytucyjności normy nie zawiera jednak ani jednego, dającego się przeprowadzić w warunkach hierarchicznej kontroli norm, argumentu przemawiającego na rzecz zarzutu niekonstytucyjności, Trybunał umorzy postępowanie z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku (art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK) lub odmówi nadania skardze konstytucyjnej

[250] zob. *Ibid.,* 23

[251] *Ibid.,* s. 25

dalszego biegu wobec stwierdzenia jej braku formalnego (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK), w zależności od etapu, na jakim podniesie wskazane uchybienie. W sprawach oczywistych, dostrzegalnych bez konieczności przeprowadzania pogłębionych w tym zakresie analiz, Trybunał podnosi tę okoliczność już na etapie wstępnej kontroli skargi, kwalifikując ją jako niespełniającą wymogów formalnych (art. 61 ust. 4 u.o.t.p.TK), przy czym jeśli na gruncie danej skargi jest to możliwe, wcześniej Trybunał wzywa skarżącego, na ręce jego pełnomocnika, w formie zarządzenia sędziego Trybunału, do usunięcia określonego braku formalnego pod rygorem odmowy nadania skardze dalszego biegu (art. 61 ust. 3 u.o.t.p.TK). W sprawach wymagających przeprowadzenia szerszej analizy uzasadnienia skargi lub w przypadku konieczności uzyskania stanowisk pozostałych uczestników postępowania,[252] Trybunał najpierw wydaje postanowienie o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu, a po przedstawieniu stanowisk pozostałych uczestników – postanowienie o umorzeniu postępowania z uwagi na przesłankę niedopuszczalności orzekania (art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK). Pewnym wyjątkiem od tak ukształtowanego w postępowaniu skargowym przed Trybunałem ciężaru dowodu i argumentu jest, poruszona w punkcie kolejnym tego podrozdziału, możliwość odroczenia wejścia wyroku derogacyjnego Trybunału w czasie na podstawie art. 190 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym: „Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego wchodzi w życie z dniem ogłoszenia, jednak Trybunał Konstytucyjny może określić inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego. Termin ten nie może przekroczyć osiemnastu miesięcy, gdy chodzi o ustawę, a gdy chodzi o inny akt normatywny – dwunastu miesięcy. W przypadku orzeczeń, które wiążą się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej, Trybunał Konstytucyjny określa termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego po zapoznaniu się z opinią Rady Ministrów.” Treść wskazanego przepisu wskazuje bowiem, że określenie innego terminu utraty

[252] Skarga konstytucyjna wraz z informacją o obowiązku lub prawie przedłożenia stanowiska w sprawie inicjowanej daną skargą, doręczana jest przez Trybunał pozostałym uczestnikom postępowania po wydaniu przez Trybunał postanowienia o nadaniu skardze dalszego biegu lub o uwzględnieniu zażalenia na postanowienie o odmowie.

mocy obowiązującej aktu normatywnego w przypadku orzeczeń, które wiążą się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej, możliwe jest po zapoznaniu się przez Trybunał z opinią Rady Ministrów w tym zakresie. Nieprzedstawienie stosownej opinii co do zasady stanowi więc przeszkodę dla odroczenia terminu utraty mocy obowiązującej derogowanego aktu lub jego części. Okoliczność ta stanowi praktyczne urzeczywistnienie, podnoszonego w doktrynie poglądu, iż w danej przestrzeni czasu, pojęcia obowiązywania danego aktu normatywnego lub jego części – z jednej strony oraz domniemania jego konstytucyjności – z drugiej, mogą być od siebie niezależne.[253]

5.2. Klasyczny, zakresowy i interpretacyjny zarzut i wyrok Trybunału z perspektywy prawa do wznowienia postępowania

Polskie piśmiennictwo dość szczegółowo i w zasadzie wyczerpująco omówiło metody klasyfikacji wyroków Trybunału Konstytucyjnego.[254] Nie oznacza to jednak, że doktryna wypracowała w tym zakresie jednobrzmiące poglądy. Za punkt wyjścia uznać można jednak następującą metodę formułowania przedmiotu kontroli, mającą zdeterminować kształt sentencji wyroku Trybunału, której ukształtowania domaga się podmiot inicjujący

[253] zob. P. Radziewicz, *Wzruszenie „domniemania konstytucyjności" aktu normatywnego przez Trybunał Konstytucyjny*, Przegląd Sejmowy nr 5/2008, s. 74; J. Podkowik, *Niekonstytucyjność prawa i jej skutki cywilnoprawne*, Warszawa 2019 (LEX/el nr 369476125)

[254] zob. Z. Czeszejko-Sochacki, *Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego i ich skutki prawne,* PiP nr 12/2000, s. 3-4; B. Banaszkiewicz, M. Wild, *O tak zwanych wyrokach interpretacyjnych Trybunału Konstytucyjnego,* Studia i Materiały Trybunału Konstytucyjnego, t. XX, Warszawa 2004, s. 209-216; J. Dominowska, *Klasyfikacja orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego*, Przegląd Sądowy nr 5/2008, s. 34-48; W. Białogłowski, A. Jaworski, *Orzeczenia interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego – uwagi na marginesie uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 17 grudnia 2009 r., III PZP 2/09,* Przegląd Sejmowy nr 11-12/2010, s. 67-83; M. Tulej, *Orzecznictwo interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego a reguły wykładni prawa,* Warszawa 2012, s. 124-129; S. Wronkowska, M. Hermann, A. Łyszkowska, *Wpływ orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego na tekst jednolity aktu normatywnego* (w:) M. Laskowska, Z. Wrona (red.), *Konferencja: Tekst jednolity ustawy wobec orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego*, *Warszawa, 25 kwietnia 2013 r.,* Warszawa 2013, s. 24-29; K. Wojtyczek, *Sądownictwo konstytucyjne w Polsce,* Warszawa 2013, s. 227-232; M. Hermann, *Wyroki interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego z perspektywy teoretycznoprawnej. Intrument ochrony ładu konstytucyjnego czy środek zapewniania jednolitości orzecznictwa?,* Warszawa 2015, s. 5,9

postępowanie, na: klasyczny (*art. x aktu normatywnego y*), częściowy (*art. x aktu normatywnego y w części*), zakresowy (*art. x aktu normatywnego y w zakresie, w jakim*), o pominięciu (*art. x aktu normatywnego y w zakresie/w części, w jakim nie uwzględnia/nie obejmuje/nie zawiera*) i interpretacyjny (*art. x aktu normatywnego y rozumiany*).[255] Tak ukształtowany przedmiot zaskarżenia determinuje kształt sentencji orzeczenia Trybunału jako wyrok derogacyjny (o niezgodności) lub niederogacyjny (o zgodności lub stwierdzający, iż przedmiot kontroli nie jest niezgodny z wzorcem). Derogacja zaś, w zależności od charakteru skuteczności wyroku może przybrać formę deklaratoryjną lub konstytutywną, skuteczną *ex nunc* lub *ex tunc*.[256] Dogłębna analiza różnic wskazywanych przez rozmaitych przedstawicieli doktryny wychodziłaby poza obszar metodyczny niniejszego opracowania. Jedynie na marginesie wskazać należy na następujące okoliczności. Otóż do wzbudzających szczególne kontrowersje metodyczne należą wyroki interpretacyjne Trybunału (*przepis x aktu normatywnego y rozumiany…*) z uwagi na okoliczność zniesienia przez obecnie obowiązującą Konstytucję instytucji powszechnej wykładni ustaw dokonywanej przez Trybunał Konstytucyjny.[257] Przyjmuje się, iż cechą charakterystyczną wyroku interpretacyjnego Trybunału Konstytucyjnego jest orzeczenie w przedmiocie zgodności danej normy prawnej zawierającej opis określonego sposobu jej rozumienia, z unormowaniem o wyższej mocy prawnej.[258] W ramach tego rodzaju orzeczeń rozróżnia się wyrok interpretacyjny pozytywny, nazywany afirmatywnym (stwierdzający zgodność przedmiotu z wzorcem kontroli) oraz wyrok interpretacyjny negatywny (stwierdzający niezgodność

[255] zob. M. Hermann, *Wyroki…*, s. 10

[256] L. Morawski, *Filozofia…,* s. 264; M. Hermann, *Wyroki…,* s. 5

[257] G. Klarkowski, *Materialnoprawne podstawy wznowienia postępowania podatkowego,* Toruń 2019, s. 293-294

[258] B. Banaszkiewicz, M. Wild, *O tak zwanych wyrokach interpretacyjnych Trybunału Konstytucyjnego,* Studia i Materiały Trybunału Konstytucyjnego, t. XX, Warszawa 2004, s. 209-216; M. Tulej, *Orzecznictwo interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego a reguły wykładni prawa,* Warszawa 2012, s. 124-129; M. Hermann, *Wyroki interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego z perspektywy teoretycznoprawnej. Instrument ochrony ładu konstytucyjnego czy środek zapewniania jednolitości orzecznictwa?,* Warszawa 2015, s. 5

przedmiotu z wzorcem).[259] Do wyroków interpretacyjnych należy orzeczenie w sprawie konstytucyjności *art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, rozumianego w ten sposób, że pojęcie „użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem" oznacza także sprzedaż olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe po uzyskaniu od nabywcy oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, które nie umożliwia identyfikacji nabywcy.*[260] Drugi przykład stanowi wyrok Trybunału w sprawie konstytucyjności art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. *rozumianego w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach.*[261] Linia oddzielająca istotę wyroku interpretacyjnego od wyroku zakresowego lub częściowego jest jednak niezwykle płynna. Lektura sentencji trybunalskich orzeczeń implikuje przekonanie o ich synonimicznym wręcz charakterze. Z uwagi na ograniczenia metodyczne wskazać tu więc należy jedynie, iż z charakterystycznej dla prawa proceduralnego, ostrożności procesowej, zasadne jest konstruowanie przez skarżących zarzutów tego rodzaju w formie zakresowej lub częściowej. Dopiero jeśli istota doznanego naruszenia jest tego rodzaju, iż zarzut zakresowy lub częściowy nie byłby zasadny, wówczas dopiero – w ramach daleko idącego wyjątku – możliwe staje się merytoryczne rozpoznanie zarzutu interpretacyjnego. Wszystkie trzy rodzaje zarzutów dotyczą bowiem sytuacji, w której – syntetycznie rzecz ujmując – spośród norm N_1, N_2, …, N_x możliwych do zdekodowania zgodnie z zasadami wykładni prawa z treści regulacji *R,* co najmniej jedna spośród nich, a współdeterminująca podstawę prawną ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych wolnościach lub prawa skarżącego, dotknięta jest wadą niekonstytucyjności. Różnica zachodząca między trzema omawianymi zarzutami polega przede wszystkim na tym, że w przypadku zarzutu

[259] M. Zirk-Sadowski, *Tożsamość konstytucyjna sądów administracyjnych* (w:) M. Smolak (red.) *Wykładnia Konstytucji. Aktualne problemy i tendencje*, Warszawa 2016, s. 91

[260] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[261] wyrok z 13 września 2011 r., sygn. **P 33/09** (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71)

interpretacyjnego inkryminowana norma *N* należąca do grypy norm N_1, N_2, …, N_x, stanowi jedną z kilku dopuszczalnych z punktu widzenia zasad wykładni prawa wariantów interpretacyjnych brzmienia regulacji *R*, podczas gdy zarzut zakresowy lub częściowy zakłada, iż inkryminowana norma *N* należąca do grupy norm N_1, N_2, …, N_x możliwych do zdekodowania zgodnie z zasadami wykładni prawa z treści regulacji *R,* stanowi jedyny poprawny z punktu widzenia zasad wykładni prawa, a więc ostateczny wynik interpretacyjny tej regulacji. Zarzut interpretacyjny zakłada więc kilka wariantów interpretacyjnych regulacji *R,* spośród których jeden stanowi treść inkryminowanej normy prawnej *N*, podczas gdy zarzut zakresowy lub częściowy zakłada, iż inkryminowana norma *N* stanowi ostateczny wynik wykładni regulacji *R.* Zarzut interpretacyjny jest więc narażony na niepowodzenie z uwagi na ryzyko jego zakwalifikowania jako „skargi na stosowanie prawa", nie zaś „skargi na prawo" (zob. pkt 5 rozdziału II tej pracy). Tymczasem zarzuty częściowy i zakresowy, mimo iż często traktowane są synonimicznie,[262] z teoretycznoprawnego punktu widzenia rozróżnić można od siebie w ten sposób, że zasadniczo pierwszy z nich (częściowy) dotyczy części kwestionowanego przepisu (np. *przepis x w części, w jakiej zawiera słowa* S_1, S_2…, S_x, */ w części, w jakiej stanowi, że…* etc.), drugi zaś (zakresowy) odnosi się do treści normatywnej wynikającej z jego brzmienia (np.: „w zakresie, w jakim wyłącza możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów";[263] „w zakresie, w jakim wyłącza możliwość odliczenia"[264]; „w zakresie, w jakim wyklucza on stosowanie metody ilorazu małżeńskiego w stosunku do podatników, których małżonkowie zmarli w ciągu roku podatkowego"[265]; „w zakresie, w jakim zakreśla miesięczny termin

[262] zob. wyrok z 26 listopada 2007 r. sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126), gdzie wyjaśniono, iż „art. 36 § 1 o.p. pozostaje natomiast w mocy w pozostałym zakresie, tj. w części, w jakiej stanowi, że hipoteka przymusowa jest skuteczna wobec każdorazowego właściciela przedmiotu hipoteki."

[263] wyrok z 24 stycznia 2001 r., sygn. **SK 30/99** (OTK ZU nr 1/2001, poz. 3) i postanowienie z 3 listopada 2004 r., sygn. **SK 24/01** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 111)

[264] wyrok z 7 listopada 2007 r., sygn. **K 18/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 122)

[265] wyrok z 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37)

złożenia zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych”[266]; „w zakresie, w jakim dotyczy obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r.”[267]). Szczególnego rodzaju zarzutem, a w przypadku jego uwzględnienia – wyrokiem Trybunału, jest pominięcie prawodawcze (zob. pkt 7 rozdziału drugiego). Również i on może mieć charakter interpretacyjny, zakresowy lub częściowy. Przykładami takich zarzutów, które zostały przez Trybunał uwzględnione mocą wyroku derogacyjnego, mogą być zarzuty niekonstytucyjności: „art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g [u.p.d.o.f.] w zakresie, w jakim nie obejmuje zwolnieniem podatkowym odszkodowań otrzymanych na podstawie ugody sądowej”[268] czy „art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 ordynacji podatkowej, w zakresie, w jakim nie regulują trybu złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług przez byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem tego podatku”[269]. W tym miejscu warto skupić się jednak, nie na perspektywie samych teoretycznoprawnych założeń charakterystycznych dla określonego rodzaju wyroku Trybunału, lecz na perspektywie skarżącego, a ściślej sposobu sformułowania w skardze zarzutu niekonstytucyjności inkryminowanej normy, która zdeterminowała jego sytuację prawnopodatkową. Punktem wyjścia dla sformułowania sentencji, a następnie uzasadnienia orzeczenia przez Trybunał jest bowiem wskazany w skardze konstytucyjnej zakres zaskarżenia, który determinuje obszar, a więc i granice kontroli, przeprowadzenia której w trybie skargi domaga się skarżący. Na potrzeby tej analizy przyjąć można rozróżnienie zakresu zaskarżenia *sensu stricto* od zakresu zaskarżenia *sensu largo* skargi konstytucyjnej. Na zakres pojęcia zakresu zaskarżenia *sensu stricto* składają się wyłącznie przedmiot kontroli i wzorzec kontroli. Odnajduje on swoje odzwierciedlenie w *petitum* skargi konstytucyjnej a w konsekwencji – w

[266] wyrok z 4 czerwca 2013 r., sygn. **P 43/11** (OTK ZU 5A/2013, poz. 55)

[267] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[268] wyrok z 29 listopada 2006 r. sygn. **SK 51/06** (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156)

[269] wyrok z 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26); postanowienie z 13 kwietnia 2010 r., sygn. **P 35/09** (OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 39)

sentencji orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Natomiast na pojęcie zakresu zaskarżenia *sensu largo* składają się zarówno przedmiot i wzorzec kontroli, jak i sposób naruszenia, do jakiego doszło przez ostateczne orzeczenie, na podstawie normy prawnej stanowiącej przedmiot kontroli, o konstytucyjnych wolnościach lub prawach dekodowanych z treści wzorca kontroli. Znaczeniu właściwego określenia sposobu naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw, na przykładzie spraw podatkowych, pomijanemu w piśmiennictwie a odgrywającemu w praktyce orzeczniczej Trybunału w sprawach skargowych kluczową rolę, poświęcono rozważania zawarte w punkcie 4.2. niniejszego rozdziału. W przypadku skargi konstytucyjnej istotne jest takie sformułowanie zakresu zaskarżenia *sensu largo*, którego uzasadnienie koncentrować się będzie na uzyskaniu wyroku derogacyjnego, uprawniającego skarżącego do uchylenia rozstrzygnięcia wydanego w oparciu o derogowaną normę prawną. Formułując więc zakres zaskarżenia normy prawa podatkowego, skarżący domaga się orzeczenia takiej derogacji, która w sposób najkorzystniejszy dla niego, stanowić będzie mogła podstawę do wznowienia postępowania podatkowego (art. 240 § 1 pkt 8 o.p.) lub sądowoadministracyjnego (art. 272 § 2 p.p.s.a.). Podstawę konstytucyjną tego uprawnienia stanowi art. 190 ust. 4 Konstytucji, zgodnie z którym orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane prawomocne orzeczenie sądowe, ostateczna decyzja administracyjna lub rozstrzygnięcie w innych sprawach, stanowi podstawę do wznowienia postępowania, uchylenia decyzji lub innego rozstrzygnięcia na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego postępowania. Zastrzec należy oczywiście, iż przepis ten obejmuje wszystkie orzeczenia Trybunału niezależnie od tego, czy wydane zostały w trybie kontroli konkretnej (skargi konstytucyjnej, pytania prawnego), czy kontroli abstrakcyjnej (wniosku).[270] Uprawnienie to przysługuje również każdemu,

[270] J. Trzciński, *Wyroki interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego*, PiP nr 1/2002, s. 3 i n.; J. Trzciński, *Trybunał Konstytucyjny – regulacja konstytucyjna i praktyka* [w:] W. Skrzydło (red.) *Sądy i trybunały w Konstytucji i w praktyce*, Warszawa 2005, s. 93 i n.

nie tylko skarżącemu, z inicjatywy którego orzeczenie zostało wydane.[271] Problematyce samego prawa do wznowienia postępowania, wynikającego z wyroku derogacyjnego Trybunału Konstytucyjnego poświęcono uwagę w rozdziale VII (*Niekonstytucyjność podstawy prawnej ostatecznej decyzji podatkowej*) monografii G. Klarkowskiego pt. „Materialnoprawne podstawy wznowienia postępowania podatkowego".[272] Przepisy prawa nie precyzują jednak, na której z dwóch podstaw odmowy – art. 240 § 1 pkt 8 o.p. (wznowienie postępowania zakończonego decyzją ostateczną) czy art. 272 § 2 p.p.s.a. (wznowienie postępowania sądowoadministracyjnego), oprzeć należy wniosek o wznowienie postępowania w konsekwencji wydania przez Trybunał Konstytucyjny wyroku derogacyjnego. Wprawdzie uchwała siedmiu sędziów NSA z 28 czerwca 2010 r. (sygn. II GPS 1/10)[273] słusznie wyjaśniła, iż art. 272 § 2 p.p.s.a. stanowi podstawę wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego w każdym przypadku, gdy orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności przepisów prawa materialnego i przepisów postępowania z Konstytucją, umową międzynarodową lub ustawą obejmuje akt normatywny, jaki stosował lub powinien zastosować sąd administracyjny lub organ administracji publicznej w danej sprawie. Jednak nie oznacza to, że prawo do wznowienia postępowania podatkowego zakończonego decyzją ostateczną przestało wynikać również z art. 240 § 1 pkt 8 o.p. Przepisy nie precyzują przesłanek rozróżniających od siebie obu wskazanych trybów. Z perspektywy wnioskodawcy należałoby zatem, z uwagi na wspomnianą już w tym podrozdziale regułę ostrożności procesowej, złożyć dwa wnioski o wznowienie postępowania zakończonego decyzją ostateczną oraz postępowania sądowoadministracyjnego, informując o tej okoliczności obu ich adresatów. Mając jednak na względzie funkcję sądu administracyjnego sprawującego – jak stanowi art. 184 *in principio* Konstytucji – kontrolę działalności administracji publicznej, a także zmianę stanu prawnego, do

[271] J. Trzciński, *Trybunał...*, s. 101

[272] G. Klarkowski, *Materialnoprawne podstawy wznowienia postępowania podatkowego,* Toruń 2019, s. 285-334 oraz wskazana tam literatura

[273] uchwała siedmiu sędziów NSA z 28 czerwca 2010 r., sygn. **II GPS 1/10**, LEX nr 580451

którego doprowadza orzeczona derogacja, determinującą treść decyzji ostatecznej organu podatkowego, wzruszenia której domaga się wnioskodawca oraz konieczność ochrony konstytucyjnych wolności i praw człowieka i obywatela, zasadne jest wznowienie postępowania podatkowego w oparciu o art. 240 § 1 pkt 8 o.p. (nawet jeśli decyzja ostateczna została zaskarżona do sądu administracyjnego) i poddanie kontroli sądu administracyjnego orzeczenia kończącego to postępowanie, co nie wyklucza oczywiście dopuszczalności wznowienia wyłącznie postępowania sądowoadministracyjnego w oparciu o art. 272 § 2 p.p.s.a., jeśli tak zdecyduje sam wnioskodawca. Taka interpretacja pozwala wnioskodawcy na uzyskanie decyzji ostatecznej wydanej w oparciu o sanowany stan prawny, a więc uwzględniający okoliczność orzeczonej derogacji, a następnie poddanie jej kontroli sądowoadministracyjnej, zapewniając tym samym możliwość pełnego jej rozpoznania (a więc zarówno w postępowaniu wznowieniowym, podatkowym, a następnie sądowoadministracyjnym) z tym zastrzeżeniem, że *de lege lata* to od woli wnioskodawcy zależeć winna podstawna prawna i adresat wniosku. Wola ta uzależniona jest przede wszystkim od relacji zachodzącej między sentencją wyroku derogacyjnego w zakresie przedmiotu i wzorca kontroli, a orzeczeniem kończącym postępowanie, którego wznowienia domaga się wnioskodawca. Formułując zakres zaskarżenia skargi konstytucyjnej oraz żądając tym samym orzeczenia określonej derogacji, skarżący kwestionuje więc zgodność takiej normy prawnej, która zdeterminowała treść ostatecznego orzeczenia (zob. pkt 4.4. niniejszego rozdziału pn. *Ostateczne orzeczenie w sprawie podatkowej*), doprowadzającego do naruszenia określonych jego konstytucyjnych wolności lub praw. Jednocześnie wskazuje w uzasadnieniu skargi sposób tego naruszenia. Konstrukcja ta umożliwia skarżącemu wznowienie postępowania zakończonego ostatecznym orzeczeniem w przypadku wyroku uwzględniającego skargę. W odmiennym razie kontrola w trybie skargi konstytucyjnej w istocie inicjowałaby kontrolę abstrakcyjną, a nie konkretną, nie doprowadzając do możliwości wzruszenia ostatecznego orzeczenia. W taki też sposób postrzega to najnowsze orzecznictwo sądowoadministracyjne podnosząc, iż sąd administracyjny „nie zastępuje bowiem organu

administracyjnego, a dokonuje kontroli legalności jego rozstrzygnięć. Natomiast organ odwoławczy ponownie rozpoznając sprawę powinien uwzględnić treść art. 2a o.p.".[274] Jeśli więc derogacja nastąpiła wobec normy zastosowanej dopiero na etapie sądowoadministracyjnym, właściwe jest wnioskowanie o wznowienia tego właśnie postępowania (art. 272 § 2 p.p.s.a.). Jeśli zaś nastąpiła ona wobec normy zastosowanej już na etapie postępowania podatkowego, zasadne jest zarówno wnioskowanie o jego wznowienie na zasadzie art. 240 § 1 pkt 8 o.p., jak i na podstawie art. 272 § 2 p.p.s.a. Szczególnego rodzaju problem powstaje w przypadku wyroku derogacyjnego z odroczonym terminem jego wejścia w życie albo wyroku wymagającego wykonania przez prawodawcę, zwłaszcza jeśli zostały one wydane w trybie kontroli konkretnej (skargi konstytucyjnej lub pytania prawnego). W przypadkach tego rodzaju, z uwagi na domniemanie konstytucyjności, mimo orzeczonej przez Trybunał derogacji, prawo do wznowienia postępowania lub możliwość uwzględnia wyroku Trybunału przez sąd pytający, staje się niekiedy *nudum ius* a więc prawem bezprzedmiotowym, co pozostaje nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego. W tym stanie rzeczy Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale siedmiu sędziów z 7 grudnia 2009 r. (sygn. I OPS 9/09)[275] wyjaśnił, iż w sytuacji, w której po wniesieniu skargi kasacyjnej przez stronę Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności z Konstytucją RP aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane zaskarżone orzeczenie, jeżeli niekonstytucyjny przepis nie został wskazany w podstawach kasacyjnych, Naczelny Sąd Administracyjny powinien zastosować bezpośrednio przepisy art. 190 ust. 1 i 4 Konstytucji i uwzględnić wyrok Trybunału, nie będąc związany treścią art. 183 § 1 p.p.s.a. Uchwała, choć zaliczona została do rozstrzygnięć o charakterze prawotwórczym,

[274] wyrok WSA w Gliwicach z 12 lipca 2023 r., sygn. **I SA/Gl 375/23** (LEX nr 3589027, nieprawomocne) za: W. Morawski, *Wyrok TK z 4.07.2023 r., SK 14/21, w sprawie definicji budowli w podatku od nieruchomości – czyli o tym, że piekło bywa dobrymi intencjami wybrukowane,* Przegląd Podatkowy nr 10/2023, s. 24

[275] ZNSA nr 01/2010, s. 108-115 (LEX/el nr 530337)

zasadniczo spotkała się z przychylną oceną doktryny.[276] Z uwagi na złożoność orzeczonej materii doktryna odnotowała także pogląd częściowo krytyczny.[277] Tym bardziej więc okoliczność orzeczonej derogacji powinna zostać przez NSA uwzględniona w ramach podniesionej podstawy kasacyjnej w przypadku zainicjowana postępowania przed NSA po wydaniu wyroku przez Trybunał.[278] Z uwagi jednak na ograniczenia niniejszej pracy oraz złożoność tego zagadnienia, nie jest możliwe – w ramach niniejszego punktu – jego szerszenie omówienie wraz ze wskazaniem możliwych postulatów *de lege ferenda* bądź postulatów w zakresie praktyki orzeczniczej samego Trybunału czy sądów administracyjnych lub organów podatkowych w tym względzie. Wspomnieć należy jedynie, że odroczenie wejścia w życie wyroku derogacyjnego nie powinno mieć skutku względem skarżącego lub w sprawie, w związku z którą wniesiono pytanie prawne, z uwagi na celowość i sens tych postępowań w sprawach tego rodzaju. Podkreślił to Trybunał w swoim ostatnim orzecznictwie derogującym normy kształtujące dotychczasową konstrukcję podatku od nieruchomości. Odraczając wówczas wejście w życie wyroku, Trybunał stwierdził, iż wobec tego, że skutki utrzymania przepisu w systemie mają inne znaczenie z perspektywy ustawodawcy, organów administracji i, wreszcie, sądów oraz skarżących, to z uwagi na ukształtowanie sytuacji samych skarżących, którzy przez wniesienie skargi konstytucyjnej zainicjowali kontrolę przepisów uznanych za

[276] W. Kręcisz, *Glosa do uchwały NSA z dnia 7 grudnia 2009 r., I OPS 9/09,* ZNSA nr 3/2010, s. 147-159; J. Sułkowski, *Glosa do uchwały NSA z dnia 7 grudnia 2009 r., I OPS 9/09,* ZNSA nr 3/2010, s. 160-165; M. Sieradzka, *Glosa do uchwały NSA z dnia 7 grudnia 2009 r., I OPS 9/09*, LEX/el. 2010 nr 385990947

[277] M. Szubiakowski, *Wyrok Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją aktu normatywnego wydanego po wniesieniu skargi kasacyjnej — granice rozpoznania skargi kasacyjnej Uchwała. Glosa do uchwały NSA z dnia 7 grudnia 2009 r. I OPS 9/09,* OSP nr 6/2010, s. 409-418

[278] wyrok NSA z 5 marca 2022 r., sygn. **III FSK 3863/21** (LEX/el nr 3330289) wydany w następstwie wyroku TK z 24 lutego 2021 r., sygn. **SK 39/19** (OTK ZU A/2021, poz. 14) stwierdzającego w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. rozumianego w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą – z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji

niekonstytucyjne, efekt tak przeprowadzonej kontroli konkretnej implikować winien wprost prawo do zmiany ostatecznego rozstrzygnięcia, które doprowadziło do naruszenia praw i wolności skarżącego gwarantowanych konstytucyjnie, tym samym dopuszczalność wznowienia postępowania przez tego skarżącego, którego skarga została przez Trybunał uwzględniona, zachować winien pierwszeństwo (jako rozwiązanie szczególne) przed ogólniejszą w tym względzie regułą wynikającą z art. 190 ust. 3 Konstytucji.[279] Postulat ten zasługuje zatem na uznanie i wdrożenie do praktyki orzeczniczej. W pozostałych przypadkach, z uwagi na ochronę stabilności budżetu Państwa, stanowiącego dobro wspólne wszystkich obywateli, ustawodawca dopuszcza – niejako w drodze wyjątku – możliwość stosowania niekonstytucyjnej normy prawnej, której derogacja następuje z odroczonym terminem wejścia wyroku w życie, uprawniając jednocześnie jej adresatów do wznowienia postępowań zakończonych wydaniem orzeczenia w sprawach tego rodzaju, po wejściu wyroku w życie. Naczelny Sąd Administracyjny podkreśla jednak, iż akt normatywny uchylony w całości lub w części w konsekwencji orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, niezależnie od odroczenia utraty jego mocy obowiązującej, traci cechę domniemania konstytucyjności z momentem ogłoszenia wyroku Trybunału, co z kolei umożliwia orzeczenie przez sąd administracyjny zawisłej przed nim sprawy w sposób uwzględniający dokonaną derogację mimo jej zasadniczego odroczenia w czasie.[280] Konkludując, podkreślić należy, że związek zarzutu niekonstytucyjności inkryminowanej normy z uwzględniającym go wyrokiem derogacyjnym Trybunału oraz prawem do wznowienia postępowania zakończonego w oparciu o derogowaną w ten sposób normę, wyjaśnił niejako również sam H. Kelsen. Wskazał mianowicie, że skoro to Konstytucja stanowi źródło obowiązywania aktu normatywnego, podstawę zarzutu jego niekonstytucyjności stanowić winno twierdzenie *contradictio in adiecto,*

[279] wyrok z 18 października 2023 r., sygn. **SK 23/19** (OTK ZU A/2023, poz. 88)

[280] wyrok NSA z 12 października 2016 r., sygn. **II OSK 3334/14** (LEX nr 2177608)

a wobec tego, że prawo nie może powstać z niesprawiedliwości (*ex iniuria ius non oritur*), to i orzeczenie wydane na podstawie takiego prawa, podlegać winno usunięciu w trybie określonym właściwymi przepisami ustawy.[281]

5.3. Ocena zarzutu i interpretacja przepisów

Język – rozumiany jako system budowania wypowiedzi w procesie komunikowania się ludzi – z uwagi na swoje hermeneutyczne, strukturalne oraz semiotyczne uwarunkowania, pozostaje funkcjonalnie związany z pojęciem znaczenia i procesem jego rozumienia, a więc interpretacją słów.[282] Założenia nauki logiki i semiotyki wskazują, iż przedmiotem porozumiewania się ludzi są powszechnie używane znaki przybierające rozmaitą postać, lecz wywołujące w ludzkich świadomościach określone wyobrażenie na temat tego, co stanowi ich istotę.[283] Rozumie się je jako „dostrzegalny układ rzeczy czy zjawisko spowodowane przez kogoś ze względu na to, iż jakieś wyraźnie ustanowione czy zwyczajowo ukształtowane reguły, nakazują wiązać z tym układem rzeczy czy zjawiskiem myśli określonego typu".[284] Jednak materialny substrat tego znaku sam przez się nie jest znakiem, gdyż cechę tę uzyskuje dopiero w powiązaniu z określonymi regułami znaczeniowymi nakazującymi wiązać z tym substratem materialnym myśli o określonej treści.[285] Jeśli więc rozumienie systemu prawa – w najprostszym jego ujęciu – przedstawimy jako zespół tekstów normatywnych oraz zasad ich interpretacji,[286] to

[281] zob. H. Kelsen, *Czysta…,* s. 393, 398

[282] zob. B. Brożek, *Granice interpretacji,* Kraków 2018, s. 10

[283] P. Bobrowicz, *Przedmiot, cel i naczelne zasady wykładni oświadczeń woli*, PiW nr 4 (22) 2017, s. 67

[284] Z. Ziembiński, *Logika praktyczna,* Warszawa 1984, s. 10

[285] Z. Radwański, *Wykładnia oświadczeń woli składanych indywidualnym adresatom,* Wrocław 1992, s. 10

[286] B. Brzeziński, *Dyskurs prawniczy, interpretacja i argumentacja. Kilka uwag,* Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 3/2022, s. 9; zob. przykład kodyfikacji justyniańskiej niezrozumiałej przez europejskich prawników przełomu X i XI wieku z tego powodu, że nie była im znana kultura prawna jej stosowania, a przywracanie której zajęło europejskim systemom prawnym blisko kilka wieków: M. Zirk-Sadowski, *Wprowadzenie do filozofii prawa,* Warszawa 2011, s. 18

możliwe stanie się wyodrębnienie dwóch płaszczyzn, w ramach których pojęcie interpretacji pozostaje wpisane w strukturę systemu normatywnego. Po pierwsze, w zakresie interpretacji co do oceny stanu faktycznego i jego relacji w stosunku do treści co najmniej jednego aktu normatywnego w procesie subsumcji. Po drugie, w zakresie interpretacji treści co najmniej jednego aktu normatywnego w stosunku do okoliczności regulowanych tym lub tymi aktami. Obie te sfery pozostają z sobą zazwyczaj ściśle powiązane, zwłaszcza na gruncie oceny okoliczności stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i interpretacji adekwatnych względem tych okoliczności przepisów prawa. Tymczasem w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej, płaszczyzny te kształtują się w następujący sposób. Interpretacja przedmiotu kontroli dokonywana zostaje przez Trybunał w dwóch etapach. Pierwszym etapem jest odniesienie stanu sprawy w ujęciu wynikającym z treści ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie objętego złożoną skargą, w ramach sposobu naruszenia, stanowiącego element konstrukcyjny skargi konstytucyjnej (zob. pkt 4.1.-4.2. powyżej). Trybunał jest bowiem związany ustaleniami i ocenami dokonanymi przez organ stosujący prawo w akcie jego ostatecznego zastosowania. Nie podejmuje w tym zakresie własnych ustaleń. Trybunał bada oczywiście zdolność (legitymację) skargową podmiotu inicjującego postępowanie w trybie skargi konstytucyjnej, skuteczność udzielonego pełnomocnictwa procesowego w postępowaniu przed Trybunałem, a także przesłankę dochowania terminu złożenia skargi czy udokumentowania daty doręczenia ostatecznego orzeczenia etc., jednak okoliczność ta nie mieści się w zakresie oceny stanu faktycznego lub innych okoliczności regulowanych aktami normatywnymi stanowiącymi przedmiot lub wzorzec kontroli, lecz stanowi przedmiot wykładni operatywnej przepisów, na podstawie i w granicach których Trybunał działa jako organ stosujący prawo. Z tej perspektywy Trybunał nie dokonuje oceny w zakresie okoliczności faktycznych determinujących treść ostatecznego orzeczenia. Należy ona bowiem do kompetencji organów stosujących prawo, kontroli konstytucyjności którego skarżący domaga się w złożonej skardze. Trybunał nie wyraża ocen co do poprawności zastosowania tego prawa. Przyjmuje za fakt samą okoliczność wydania danego orzeczenia i

proces dokonanej w jego ramach subsumpcji. Logiczną podstawę takiego założenia stanowi jedna z zasadniczych reguł ontologicznych stanowiąca, iż „jeśli sytuacja zachodzi (czyli jest faktem), to zdanie z nią skorelowane jest prawdziwe, a gdy nie zachodzi, to zdanie jest fałszywe”.[287] Drugim etapem jest interpretacja normy prawnej stanowiącej przedmiot kontroli w ramach wykładni derywacyjnej, charakteryzującej się wieloaspektowością i kompleksowością interpretacyjną.[288] Wyniki tej wykładni odgrywają istotną rolę w identyfikacji przedmiotu kontroli w systemie obowiązującego prawa, zarówno z perspektywy interpretacji tekstu prawnego stanowiącego nośnik inkryminowanej normy jak i praktyki jej stosowania przez sądy lub organy administracji publicznej. Kształt tej praktyki niekiedy odgrywa w procesie kontroli konstytucyjności normy istotną rolę. Dzieje się tak wówczas, gdy Trybunał bada kształt kwestionowanej normy w praktyce jej stosowania szukając odpowiedzi na pytania, czy z brzmienia kwestionowanego aktu normatywnego lub jego części rzeczywiście wynika treść stanowiąca przedmiot kontroli, a jeśli tak, to czy ma ona charakter jednolity i czy przyczyną zarzucanej niekonstytucyjności jest treść normy generalno-abstrakcyjnej czy wynik subsumpcji przeprowadzanej na gruncie danego przypadku przez sądy i organy stosujące prawo, a więc w istocie normy indywidualno-konkretnej. W sytuacji udzielenia odpowiedzi przeczącej, Trybunał – w zależności od etapu, na którym odpowiedź ta została udzielona – odmawia nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu lub umarza postępowanie. W sytuacji zaś udzielenia odpowiedzi twierdzącej, Trybunał – w zależności od zakresu zaskarżenia i pod warunkiem spełnienia pozostałych przesłanek – dokonuje kontroli konstytucyjności kwestionowanej normy wobec stwierdzenia, iż jej treść została w praktyce jej stosowania albo potwierdzona (model pierwszy), albo dopiero ukształtowana (model drugi).

[287] zob. M. Omyła, *O ontologii sytuacji Bogusława Wolniewicza* (w:) B. Wolniewicz, *Ontologia sytuacji. Podstawy i zastosowania,* Warszawa 2019, s. 12

[288] zob.: M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, wyd. 7, Warszawa 2017, s. 302; T. Gizbert-Studnicki, K. Płeszka, *Dwa ujęcia wykładni prawa. Próba konfrontacji*, w: T. Gizbert-Studnicki, K. Płeszka, *Pisma wybrane. Prawo. Język, normy, rozumowania*, Warszawa 2019, s. 223

W modelu pierwszym Trybunał uzyskuje jedynie potwierdzenie, iż kwestionowana treść normatywna znajduje pokrycie w praktyce orzeczniczej, jednak praktyka ta nie stanowi o istocie tej treści, a jedynie ją potwierdza (deklaratoryjny charakter orzeczniczy), podczas gdy w przypadku drugim Trybunał identyfikuje treść normatywną kwestionowanego aktu normatywnego lub jego części, ukształtowaną w jednolitej linii orzeczniczej mającej w tym względzie charakter konstytutywny (zob. pkt 5 rozdziału drugiego pn. *Utrwalona, dominująca i niejednolita wykładnia orzecznicza*). W przypadku niemożliwości zbadania treści kwestionowanej normy w praktyce jej stosowania, Trybunał dokonuje kontroli jej konstytucyjności w ujęciu wynikającym z orzeczeń wydanych w sprawie objętej złożoną skargą. Niezwykle użytecznym i wciąż zbyt rzadko stosowanym instrumentem prawnym, urzeczywistniającym – wynikającą również z Preambuły – zasadę pomocniczości, jest art. 70 u.o.t.p.TK stanowiący, iż Trybunał może zwracać się do Sądu Najwyższego oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego o przekazanie informacji w sprawie stosowania lub wykładni określonego przepisu prawa w orzecznictwie sądowym. Wzmocnienie współpracy orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego z Naczelnym Sądem Administracyjnym i Sądem Najwyższym w trybie art. 70 u.o.t.p.TK przyczynia się bowiem do – wynikającej z art. 69 ust. 1 u.o.t.p.TK – zasady wszechstronnego zbadania przez Trybunał wszystkich istotnych okoliczności w celu wszechstronnego wyjaśnienia sprawy. Praktyka ta winna również zwracać uwagę na konstytucyjnoprawne wątpliwości podnoszone w zarzutach skarg konstytucyjnych co do związku brzmienia kwestionowanych norm z praktyką ich stosowania przez organy stosujące prawo. Powyższe oceny Trybunał zestawia następnie z przedstawionym w skardze zakresem zaskarżenia, w ujęciu wynikającym ze wskazanego w niej sposobu naruszenia. Tak ukształtowana przestrzeń stanowi podstawę i granicę uzasadnienia niekonstytucyjności inkryminowanych w skardze norm prawnych. Podstawę, ponieważ to ostateczne orzeczenie o konstytucyjnych wolnościach lub prawach skarżącego uprawnia go, po spełnieniu wymaganych przesłanek, do złożenia skargi konstytucyjnej. Granicę, ponieważ Trybunał, jak już było to

powiedziane, jest związany granicami zaskarżenia skargi konstytucyjnej. Tymczasem w zakresie interpretacji wzorca kontroli Trybunał skupia się wprawdzie na ocenie zgodności kwestionowanej w skardze normy ze wskazanymi w skardze wolnościami lub prawami skarżącego, jednak test konstytucyjności przeprowadza on w ramach komplementarnej wykładni wzorca kontroli (zob. pkt 5.3.2. rozdziału III) z zastosowaniem zasad właściwych dla wykładni przepisów konstytucyjnych, w tym zasady wykładni systemowej. W tym stanie rzeczy interpretacja podejmowana zostaje przez Trybunał w trzech następujących po sobie przestrzeniach. Pierwszej, związanej z oceną wymogów formalnych *sensu stricto* skargi (skuteczność pełnomocnictwa, dochowanie terminu wniesienia skargi lub usunięcia jej braków formalnych, udokumentowanie daty doręczenia ostatecznego orzeczenia, załączenie do skargi orzeczeń potwierdzających wyczerpanie drogi prawnej etc.). Po drugie, związanej z oceną wymogów formalnych *sensu largo* skargi (czy przedmiot kontroli stanowił podstawę ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych wolnościach lub prawach skarżącego w sposób wskazany w skardze oraz czy wzajemna relacja między przedmiotem, wzorcem kontroli, wskazanym sposobem naruszenia oraz uzasadnieniem skargi, wskazuje na ich relewantny związek etc.). Po trzecie, związanej z oceną samego już uzasadnienia niekonstytucyjności inkryminowanej normy prawnej (tzw. ocena *in merito*). *De lege lata* dwie pierwsze przesłanki (wymogi formalne) oceniane są przez Trybunał zarówno na etapie kontroli wstępnej skargi konstytucyjnej (zakończonej wydaniem postanowienia o nadaniu lub odmowie nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu albo uwzględnieniu lub nieuwzględnieniu zażalenia na postanowienie o odmowie), jak i na etapie kontroli merytorycznej skargi, podczas gdy przesłanka trzecia (uzasadnienie niekonstytucyjności) podlega ocenie wyłącznie na etapie kontroli merytorycznej, zakończonej wyrokiem Trybunału. Oceny i interpretacje prawne wyrażane w wyroku Trybuału przesądzają o skuteczności przedstawionego w skardze żądania stwierdzenia niekonstytucyjności kwestionowanej normy, a więc jej derogacji z systemu obowiązującego prawa. Ocena taka wyrażana zostaje w konsekwencji zastosowania określonych sposobów interpretacji dotyczącej relacji

przedmiotu i wzorca kontroli. Konkluzją tego etapu rozważań uczynić należałoby zatem tezę, iż na gruncie kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego interpretacja ta odnosi się do oceny, czy norma ta mieści się w granicach, przysługującego prawodawcy podatkowemu władztwa daninowego. Granice tego władztwa stanowią konstytucyjne wolności lub prawa skarżącego wskazane w skardze jako wzorzec kontroli samodzielnie lub w związku z innymi zasadami, regułami czy wartościami dekodowanymi z poszczególnych przepisów Konstytucji, a nawet z treści jej preambuły.

Oceny te, biorąc pod uwagę ciężar argumentów przemawiających na rzecz niekonstytucyjności kwestionowanej normy oraz argumentów przeciwnych, wskazują w świetle otwartej struktury języka prawnego,[289] zwłaszcza na gruncie przepisów konstytucyjnych, na istotną w tym względzie rolę, jaką w procesie kontroli konstytucyjności prawa odgrywa interpretacja, stanowiąca konstrukcyjny rdzeń testu konstytucyjności. Badania kognitywistyczne wskazują bowiem, że człowiek wyrażając się poprzez słowa, intuicyjnie czyni to w sposób analogiczny do reguł stosowanych na gruncie operacji arytmetycznych, dążąc tym samym do klasyfikacji rozmaitych typów argumentacji również w takich przestrzeniach jak logika, nauki prawne, filozofia czy teologia.[290] T. Hobbes wyjaśnia tym samym, że rozumując człowiek dokonuje w istocie operacji na nazwach o charakterze zbliżonym właśnie do działań arytmetycznych, z kolei naukę mającą za przedmiot poszukiwanie uniwersalnego języka wyjaśniającego przedmiot badań nad „porządkiem i miarą nieprzysługującymi żadnej specjalnej materii", Kartezjusz nazywał matematyką uniwersalną (*mathesis universalis*).[291] W tym miejscu rozważań okoliczność tę rozpoznać można w dwóch następujących kategoriach. Po pierwsze – w ramach wskazywanego w pkt 2.3. rozdziału drugiego tej pracy, procesu cyfryzacji administracji

[289] zob. H.L.A. Hart, *Pojęcie prawa* (tłum. J. Woleński), Warszawa 1998, s. 170 (pierwsze wydanie: tenże, *The Concept of Law*, London 1961)

[290] B. Brożek, *Granice…* s. 22

[291] R. Descartes, *Reguły kierowania umysłem. Poszukiwanie prawdy poprzez światło naturalne* (tłum.) L. Chmaj, Kety 2002, s. 27 (za:) B. Brożek, *Granice…* s. 21

publicznej i podatkowej nazywanego kolejno: *e-administration, e-democracy,* czy *e-government*.[292] To bowiem co oczywiste w wiekach ubiegłych, traci na swej aktualności na naszych oczach, a więc w czasach współczesnego prawodawstwa. Otóż o skuteczności wykonania, wymaganej przepisami prawa czynności, na przykład złożenia deklaracji podatkowej w ramach, obowiązującej w licznych konstrukcjach podatkowych metody samoobliczenia, do której często nawiązuje sam Trybunał,[293] decyduje nie tylko – jak to dotychczas ujmowano – zachowanie człowieka zgodne z obowiązkami wynikającymi z treści obowiązujących aktów normatywnych, lecz także sama możliwość jej złożenia, uwarunkowana czynnikami uzależnionymi od infrastruktury informatycznej, obsługiwanej przez organy podatkowe zwłaszcza wówczas, gdy jest to jedyna możliwość złożenia deklaracji. To bowiem kształt i uwarunkowania informatyczne przesądzają wówczas ostatecznie o formie i dopuszczalności wykonania obowiązku podatkowego. Wprawdzie obecny stan prawny jedynie umożliwia, a nie nakazuje składanie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o ile – jak dodaje art. 3a § 1 o.p. – odrębne przepisy nie stanowią inaczej, to jednak przy założeniach stojących u podstaw kolejnych nowelizacji ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, do której odwołuje się również art. 3 pkt 13 o.p., postępująca informatyzacja administracji, zwłaszcza administracji podatkowej, uzależnia faktyczną możliwość wykonywania określonych obowiązków adresatów norm podatkowoprawnych od zachowania przez nich rozmaitych zinformatyzowanych (zgigitalizowanych) form działania. I tak jak proces ten ze wszechmiar zasługuje na uznanie, to oczywiste jest, iż jego wdrażanie w procesie stanowienia i stosowania prawa podatkowego, musi mieć na względzie poszanowanie konstytucyjnych

[292] F. P. Pawlus, *Formy działania administracji publicznej a cyfryzacja z perspektywy teorii prawa administracyjnego*, Przegląd Prawa Publicznego 2023, nr 5, s. 19 i n.

[293] wyroki z: 19 września 2006 r., sygn. **K 7/05** (OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 107); 4 września 2007 r., sygn. **P 43/06** (OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95); 17 lipca 2012 r., sygn. **P 30/11** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81); 4 lipca 2013 r., sygn. **P 7/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 74) oraz postanowienia z: 15 lipca 2010 r., sygn. **K 21/09**, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 64); 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU 7A/2012, poz. 87)

wolności i praw stron stosunku podatkowoprawnego. W konsekwencji tego, wyrażana semantycznie w treści aktu normatywnego treść obowiązującego prawa, zostaje w określonych obszarach urzeczywistniana za pomocą operacji arytmetycznych właściwych dla metod informatyzacji administracji podatkowej. Praktyka ta zyskuje na znaczeniu z uwagi na okoliczność postępującego wzrostu objętości i liczby aktów normatywnych prawa podatkowego. Odgrywa ona zatem coraz donioślejszą rolę w kształtowaniu faktycznej treści norm prawnopodatkowych w praktyce powszechnego obrotu, wpływając tym samym na kształt treści normatywnej obowiązującego prawa podatkowego, stanowiącego przedmiot kontroli konstytucyjności w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej. Po drugie wskazać należy, iż podejmowane na przełomie dziejów próby zmierzające do odnalezienia lub skonstruowania tzw. języka doskonałego, a więc wolnego od jakichkolwiek wątpliwości interpretacyjnych, nie odniosły dotąd pożądanego rezultatu. Niepowodzeniem kończyły się w tym względzie słynne projekty takie jak *Ars magna* R. Lullusa (przełom XIII i XIV w. n.e.), czy *Characteristicae universalis* G.W. Leibniza (przełom XVII i XVIII w. n.e.).[294] Ten ostatni wskazywał bowiem, iż prawnicza sztuka „budowania przypadku (*casus*) oparta jest na doktrynie założeń (kompleksyfikacji). Nauka o prawie podobna jest do geometrii także w tym, że obie dyscypliny posługują się elementami i przypadkami. Elementy są czymś prostym [niezłożonym]: w geometrii są to figury (…), a w prawie działanie, przyrzeczenie, sprzedaż i inne. Przypadki są złożeniami tych elementów, a jest ich w każdej z tych dziedzin nieskończenie wiele”.[295] Oznacza to więc, iż złożoność stanów faktycznych objętych hipotezami rozmaitych norm podatkowoprawnych implikuje konieczność posługiwania się przez prawodawcę podatkowego pojęciami nieostrymi. Im szerszy jest zakres normatywny objęty określonym unormowaniem, tym większy jest stopień niedookreśloności tej normy. Mniejsze wątpliwości interpretacyjne wzbudza przepis normujący stawkę podatku dochodowego,

[294] B. Brożek, *Granice…* s. 20-21

[295] G.W. Leibniz, *Dissertation on the Art. of Combinations* (w:) *tenże, Philosophical Papers and Letters,* Dordrecht 1989, s. 77 (za:) B. Brożek, *Granice…* s. 22

niż niedookreślona semantycznie klauzula przeciw unikaniu opodatkowania (dział IIIA o.p.). Podobnie na przykładzie relacji norm konstytucyjnoprawnych interpretowanych w stosunku do inkryminowanej w skardze normy podatkowoprawnej, mniejsze wątpliwości wzbudzać może interpretacja konstytucyjnego prawa do sądu administracyjnego, niż klauzula demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. W tym stanie rzeczy Trybunał, przed przeprowadzeniem testu konstytucyjności, dąży w uzasadnieniu swego orzeczenia do usunięcia wadliwości logicznych (takich jak wieloznaczność i niejasność wyrażeń składniowych) badanej treści normatywnej wynikającej z relacji przedmiotu i wzorca kontroli.[296] W tym stanie rzeczy skarżący, formując na przykład zarzut naruszenia klauzuli demokratycznego państwa prawnego, wskazuje w uzasadnieniu skargi, jaki element tej klauzuli w ujęciu jego konstytucyjnych wolności lub praw, doznał naruszenia przez oparcie ostatecznego orzeczenia na podstawie określonej normy podatkowoprawnej. Jeśli spośród zasad pochodnych wspomnianej klauzuli, skarżący wskazuje na przykład naruszenie zasady praw słusznie nabytych, zobowiązany staje się do wskazania przede wszystkim podmiotowego prawa nabytego (np. prawa do amortyzacji), które zostało naruszone przez zastosowanie określonej normy podatkowoprawnej (np. wyłączającej prawo do zastosowania amortyzacji), a także okoliczność, iż prawo to nie zostało przez niego nabyte w sposób niesłuszny lub niegodziwy, a więc z naruszeniem zasad sprawiedliwości społecznej lub niezgodnie z obowiązującymi przepisami prawa bądź założeniami, obowiązującego w dacie orzekania porządku konstytucyjnego.[297] Okoliczność, że w omawianym przypadku to na skarżącym spoczywa ciężar dowodu wykazania, iż wspomniane prawo do amortyzacji nie zostało przez niego nabyte w sposób niesłuszny lub

[296] zob. M. Omyła, *O ontologii sytuacji Bogusława Wolniewicza* (w:) B. Wolniewicz, *Ontologia sytuacji. Podstawy i zastosowania,* Warszawa 2019, s. 22: „Zanim jakiś system filozoficzny *S* zostanie zinterpretowany na gruncie ontologii sytuacji, wcześniej powinny być usunięte jego ewentualne wadliwości logiczne, takie jak: wieloznaczności, rozumowania entymematyczne i niejasności składniowe wyrażeń tego systemu".

[297] zob. wyrok pełnego składu z 24 lutego 2010 r., sygn. **K 6/09** (OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 15)

niegodziwy, wynika z zasady domniemania konstytucyjności oraz związanego z tą zasadą, ciężaru dowodu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, o której mowa w art. 67 u.o.t.p.TK. Podobnie również formułując zarzut naruszenia prawa do sądu administracyjnego, skarżący wskazuje, jaki element tego prawa doznał naruszenia przez ostateczne orzeczenie o nim na podstawie danej normy podatkowoprawnej, a więc czy jest to na przykład prawo do zainicjowania postępowania sądowego, czy też prawo do odpowiedniego ukształtowania norm tego postępowania.[298] Następnie skarżący wskazuje sposób naruszenia prawa do zainicjowania lub ukształtowania postępowania sądowoadministracyjnego (np. przez ustanowienie nieproporcjonalnie wysokiej opłaty sądowej lub niemożności ustosunkowania się do podnoszonych w postępowaniu przed sądem administracyjnym twierdzeń przedstawiciela organu podatkowego). Szczegółom dotyczącym formułowania w skardze konstytucyjnej zarzutu naruszenia prawa podmiotowego w sprawie podatkowej poświęcono rozdział trzeci tej pracy (pn. *Wzorzec kontroli*). Tak sformułowany zarzut umożliwia Trybunałowi przeprowadzenie kontroli konstytucyjności w sposób możliwie precyzyjny i ścisły, lecz w granicach – jak zostało powiedziane – wynikających z treści ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie objętej złożoną skargą. Metodyka usuwania w uzasadnieniu orzeczenia Trybunału wadliwości logicznych (takich jak wieloznaczność i niejasność wyrażeń składniowych) badanej treści normatywnej wynikającej z relacji przedmiotu i wzorca kontroli, umożliwia ściślejsze (precyzyjniejsze) przeprowadzenie testu konstytucyjności, podobnie jak w naukach ścisłych, wyniki których ostatecznie prezentuje się w ich najprostszych (podstawowych) postaciach. Ogranicza ona również ryzyko popełnienia przez skład orzekający rozmaitych błędów interpretacyjnych, takich jak heurystka orzeczenia polegająca na posłużeniu się nadmiernym skrótem myślowym, w tym heurystka reprezentatywności oznaczająca przyjęcie założenia o standardowym, nieodbiegającym od prototypowych spraw

[298] zob. wyrok pełnego składu z 24 października 2007 r., sygn. **SK 7/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 108)

rozpoznawanym przypadku orzeczniczym,[299] czy też słynnego błędu zakotwiczenia (*anchoring effect*) polegającego na szczególnej skłonności umysłu człowieka, który przy rozstrzyganiu określonej kwestii traktować każe pierwszą informację jako istotny punkt odniesienia do dalszych ocen.[300] W tym ujęciu istotną rolę w procesie decyzyjnym zajmuje zarówno intuicja pozwalająca sprawnie rozwiązać typowy problem orzeczniczy, jak i wgląd, którym Sędzia posługuje się w przypadku szczególnym lub trudnym, polegający – syntetycznie rzecz ujmując – na rekonstrukcji posiadanych schematów poznawczo-behawioralnych, których treść uwarunkowana jest wiedzą i doświadczeniem Sędziego.[301] Problematyce psychologicznych i kognitywistycznych uwarunkowań wyrokowania, choćby na gruncie kontroli konstytucyjności prawa, należałoby poświęcić uwagę w ramach odrębnego kompleksowego opracowania. W tym miejscu wskazać należy jedynie, iż okoliczności te, w związku z określonymi wartościami stojącymi u podstaw obowiązującego porządku konstytucyjnego, wyrażanego w przepisach obowiązującej Konstytucji, jej Preambule oraz tradycji konstytucyjnej na czele z tradycją orzeczniczą polskiego Trybunału Konstytucyjnego, odgrywają istotną rolę w ostatecznym wyniku przeprowadzanego w treści orzeczenia Trybunału testu konstytucyjności prawa. Redukcyjna metoda uzasadnienia zarzutu prowadzi jednak, odmiennie niż w matematyce, do momentu, w którym – dla ostatecznego przesądzenia w przedmiocie konstytucyjności kwestionowanej normy – niezbędne staje się opowiedzenie po stronie takiej lub innej wartości lub dobra chronionego normą prawa konstytucyjnego, jako przeważającej na gruncie danego przypadku, nad inną wartością lub dobrem konstytucyjnoprawnym. Metoda derywacyjnej wykładni prawa zbliża więc Trybunał do osiągnięcia stanu pewności urzeczywistniającego wymienione w

[299] B, Brożek, *Umysł…*, s. 47-51, 56, 69-72

[300] M. Gorazda, *Psychologia wyrokowania. Jak współczesna wiedza psychologiczna może oddziaływać na podstawowe zasady procesu sądowego,* (w:) E. Habzda-Siwek, J. Kabzińska (red.) *Psychologia i prawo: między teorią, a praktyką,* Sopot 2014, s. 208-209; P. Bobrowicz, *Psychologiczny kontekst oraz domniemania interpretacyjne i normy prawne w wykładni oświadczeń woli,* Prawo i Więź nr 3 (21)/2017, s. 58

[301] B. Brożek, *Umysł…,* s. 74

preambule Konstytucji wartości prawdy, sprawiedliwości, dobra i piękna w ich tzw. doskonałym (idealnym) ujęciu, jednak z natury rzeczy stanu tego zasadniczo nigdy nie osiąga. Rzecz zilustrować można przy pomocy wykresu funkcji liniowej bądź zamiaru wypisania w porządku malejącym wszystkich następujących po sobie części ułamkowych liczby jeden, kiedy zbliżając się do wartości zero (oznaczający stan pewności), w istocie nigdy jej nie osiągają. Współczesna kognitywistyka prawnicza wskazuje bowiem, że osiągnięcie przez Sędziego stanu pewności jest zasadniczo nieosiągalne.[302] Jedynie na marginesie odnotować należy, iż okoliczność ta stanowi argument na rzecz kolegialności składów orzekających, zarówno Naczelnego Sądu Administracyjnego, jak i przede wszystkim Trybunału Konstytucyjnego, z uwagi na ich pozycję ustrojową, szerokie kompetencje oraz skutki wydawanych rozstrzygnięć.

Otwarta tekstowość prawa, charakterystyczna dla norm prawa konstytucyjnego oznacza konieczność konfrontowania jego treści z normami podkonstytucyjnymi, w tym z normami prawa podatkowego ulegającego postępującej pozytywizacji i uprecyzyjnianiu, służącym – w zamyśle prawodawczym – podnoszeniu standardów legislacji podatkowej. Jednak na niepowodzenie skazane jest konstruowanie w tożsamy, a więc zawężający sposób brzmienia przepisów konstytucyjnych z nadzieją, iż zastąpienie klauzul ogólnych (takich jak zasada demokratycznego państwa prawnego, dobra wspólnego czy godności podatnika) przepisami precyzyjnie wskazującymi wszelkie możliwe obszary lub granice obowiązywania zasady władztwa daninowego, doprowadzi do wyeliminowania wątpliwości interpretacyjnych implikowanych konfrontacją inkryminowanych norm z treścią przepisów konstytucyjnych. Założenie to wynika z charakterystycznej dla systemu prawa podatkowego dynamiki legislacyjnej starającej się normować zmieniające się warunki gospodarcze, społeczne i ekonomiczne, do czego nawiązywano na kartach niniejszej pracy. Oczywiste jest bowiem, iż brzmienie przepisów konstytucyjnych nie może ulegać postępującym zmianom, zatem ich treść musi być względnie trwała. Ponadto wyniki badań

[302] *Ibid.,* s. 48

o charakterze kognitywistycznym, takie jak hipoteza Sapira-Whorfa, zgodnie z którą język, jakim posługuje się człowiek w istotny sposób kształtuje postrzeganie przez niego otaczającej go rzeczywistości, prowadzą bowiem do wniosku, że język, który jest przesadnie precyzyjny, może prowadzić do utraty swojej naturalnej stabilności strukturalnej, zaburzającej możliwość porozumiewania się.[303] Tymczasem odnotowywany na gruncie filozofii prawa postulat „prawa jako rozmowy", w którym prawo rozumiane jest właśnie jako efekt dialogu władzy i społeczeństwa, wpisuje się obecnie w struktury teorii komunikacyjnych i argumentacyjnych współczesnej hermeneutyki prawniczej.[304] Doktryna podkreśla tym samym, iż na gruncie kontroli konstytucyjności norm teorie komunikacyjne zakładają konieczność prowadzenia dyskursu przez Sędziów konstytucyjnych z jednoczesnym udziałem społeczeństwa, albowiem ustalenie *konsensu* w sprawach będących przedmiotem rozstrzygania przez sądy konstytucyjne stanowi „konieczną przesłanką uzyskania przez nie statusu instytucji społecznie akceptowanych i legitymowanych do orzekania."[305] Postulat ten został przez ustawodawcę unormowany w przepisach dotyczących postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w części umożliwiającej i regulującej przeprowadzenie rozprawy oraz publikację pisemnych stanowisk stron i uczestników postępowania za pośrednictwem Internetowego Portalu Orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego.[306] Nieostrość, otwartość i wieloznaczność, a także otwarta struktura języka prawnego (znana pod pojęciem *open texture of law*) nie tylko nie są więc niepożądanymi cechami języka prawnego, lecz przeciwnie – warunkują skuteczność jego praktycznej operacjonalizacji.[307]

---

[303] B. Brożek, *Granice…* s. 36-45; por. M. Heller, *Początek jest wszędzie,* Warszawa 2002, s. 37 (za:) B. Brożek, *Granice…* s. 45

[304] L. Morawski: *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 2005, s. 133; K.J. Kaleta, *Rola dialogu w kulturze konstytucyjnej*, PiP nr 12/2010, s. 18

[305] P. Winczorek, *Recenzja*: *„A. Sulikowski*, »*Współczesny paradygmat sądownictwa konstytucyjnego wobec kryzysu nowoczesności*«, Wrocław 2008", PiP nr 12/2008, s. 110

[306] *https://ipo.trybunal.gov.pl*

[307] zob.: B. Brożek, *Granice…*, s. 47; H.L.A. Hart, *Pojęcie prawa…*, s. 170

Rozstrzygnięcie przez Trybunał, jak i przez sąd lub inny organ stosujący prawo, ukierunkowane jest na urzeczywistnienie, stojącego u podstaw obowiązującego systemu prawnego postulatu sprawiedliwości, zbudowanego – etymologicznie rzecz ujmując – z prawdy (również w znaczeniu tautologicznym) oraz wartości i zasad stojących u jego podstaw. Determinowane są one przede wszystkim treścią norm konstytucyjnoprawnych, których natura wymaga osiągania określonego, wymaganego dla dynamiki życia społecznego, poziomu ogólności. Skonkretyzowanie treści danych norm konstytucyjnoprawnych w kontekście kontroli zgodności z nimi poszczególnych aktów normatywnych lub ich części, wymaga narzędzi, z pośród których podstawowym i zasadniczym, mimo postępującej informatyzacji administracji, wciąż pozostaje język. Jak bowiem wskazuje Kartezjusz w swej *Logice wiedeńskiej:* „nasze poznanie potrzebuje narzędzia, a jest nim język (…) Jak bowiem moglibyśmy myśleć sądy bez słów?”.[308]

6. Wnioski

Z chwilą uzyskania ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych wolnościach lub prawach jego adresata, naruszonych przez zastosowanie (zindywidualizowanie i skonkretyzowanie) niezgodnej z nimi normy generalno-abstrakcyjnej, adresat ten ma prawo do złożenia i popierania skargi konstytucyjnej kwestionującej zgodność tej normy z tymi wolnościami lub prawami. W ten sposób domaga się on uzyskania wyroku Trybunału Konstytucyjnego derogującego inkryminowaną normę, w celu wznowienia postępowania zakończonego ostatecznym orzeczeniem, stanowiącym podstawę złożonej skargi. Konsekwencją orzeczonej derogacji jest jednak uchylenie obowiązywania derogowanej normy, nie tylko w odniesieniu do sprawy skarżącego, lecz względem całego systemu obowiązującego prawa ze skutkiem *erga omnes*. W tym sensie skarżący, działając wprawdzie w imieniu własnym, a więc w celu uzyskania wyroku Trybunału uprawniającego go do wznowienia postępowania zakończonego ostatecznym orzeczeniem

[308] M.N. Forster, *Kanst's Philosophy of Language,* Tijdschrift voor Filosofie nr 74/2012, s. 489 (za:) B. Brożek, *Granice…* s. 68

wydanym na podstawie kwestionowanej w skardze podstawy prawnej, działa tym samym również na rzecz wszystkich jej adresatów, wobec których lub przez których została ona lub miałaby zostać zastosowana. Wymóg uzyskania przez skarżącego ostatecznego orzeczenia, o którym mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK oznacza, że właściwe w danej sprawie przepisy proceduralne nie przewidują prawa skarżącego do wniesienia żadnego zwyczajnego środka odwoławczego lub środków zaskarżenia. Jednak wymóg wyczerpania przysługującej skarżącemu drogi prawnej nie zostaje spełniony, jeśli dane rozstrzygnięcie stało się ostateczne w konsekwencji jego niezaskarżenia lub wadliwego zaskarżenia w drodze przysługujących mu zwykłych środków prawnych. Skarga konstytucyjna stanowi bowiem *ultima ratio* ostatnią szansę dochodzenia praw i wolności naruszonych przez zastosowanie kwestionowanego w skardze przepisu. Nie może więc zastępować zwykłych, przysługujących uprawnionemu środków odwoławczych lub środków zaskarżenia. Doznanie przez skarżącego wskazanego naruszenia uprawnia go do złożenia skargi konstytucyjnej kwestionującej zgodność inkryminowanej normy prawnej (przedmiot kontroli) z konstytucyjnymi prawami lub wolnościami skarżącego (wzorzec kontroli). Tym samym skarżący zobowiązany staje się po pierwsze, do określenia kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją (art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK). Po drugie, do wskazania, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego zostały naruszone (art. 53 ust. 1 pkt 2 *in principio* u.o.t.p.TK.). I po trzecie, do wskazania sposobu tego naruszenia (art. 53 ust. 1 pkt 2 *in fine* u.o.t.p.TK) oraz uzasadnienia zarzutu niekonstytucyjności (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK). W tym ujęciu przedmiot, wzorzec i sposób naruszenia, stanowiąc zasadnicze elementy konstrukcyjne skargi konstytucyjnej, powiązane zostają z sobą argumentami i dowodami (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.TK), wypełniającymi strukturę skargi jej uzasadnieniem. Punkt zasadniczy tej konstrukcji stanowi trafne wskazanie sposobu naruszenia, a więc wykazanie skrzyżowania się z

sobą przedmiotu i wzorca kontroli w ujęciu wynikającym z ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych wolnościach lub prawach skarżącego (wzorzec kontroli), wydanego na podstawie kwestionowanej w skardze normy generalno-abstrakcyjnej (przedmiot kontroli). W tym stanie rzeczy to na skarżącym spoczywa zarówno ciężar wykazania logicznego (tautologicznego) i aksjologicznego (wartościującego) związku normatywnego zachodzącego między przedmiotem i wzorcem kontroli, jak i ciężar wykazania osobistego, bezpośredniego i aktualnego naruszenia jego konstytucyjnych wolności lub praw, a tym samym uprawdopodobnienia pogorszenia się jego sytuacji prawnej w wyniku zastosowania kwestionowanego aktu normatywnego w kontekście przysługujących mu praw i wolności konstytucyjnych.[309] Tym samym skarga konstytucyjna wymaga wykazania naruszenia prawa podmiotowego i ostatecznego orzeczenia jako środka naruszenia (elementy kontroli konkretnej) oraz niekonstytucyjności podstawy prawnej orzeczenia (element kontroli abstrakcyjnej), a także istnienia związku pomiędzy naruszeniem prawa podmiotowego a pozostałymi przesłankami.[310] Przedmiot kontroli w trybie skargi (szerzej omówiony w rozdziale drugim tej pracy) stanowić może norma prawna odczytywana z treści aktu ustawowego, aktu podustawowego, ratyfikowanej umowy międzynarodowej, a także aktu normatywnego promulgowanego przez organizację międzynarodową, do której Rzeczpospolita należy. Warunkiem jej zakwestionowania w trybie skargi przed Trybunał jest posiadanie przez nią mocy obowiązującej. Wobec tego jednak, że mimo uchylenia określonej normy prawnej, może ona znajdować swoje zastosowanie do stanów faktycznych mających miejsce przed jej uchyleniem, Trybunał wielokrotnie podkreślał, że przepis obowiązuje dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa, dopiero więc stwierdzenie, że utrata

[309] postanowienie z 5 czerwca 2013 r., sygn. **SK 25/12** (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68) wydane w sprawie skargi konstytucyjnej Telekomunikacji Polskiej, dot. podatku od nieruchomości

[310] zob. wyroki pełnego składu TK z: 17 lipca 2013 r., sygn. **SK 9/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 79); 25 września 2019 r., sygn. **SK 31/16** (OTK ZU A/2019, poz. 53) oraz postanowienie pełnego składu TK z 11 czerwca 2008 r., sygn. **SK 48/07** (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 93)

jego mocy obowiązującej oznacza, że nie może być on już stosowany do jakiejkolwiek sytuacji faktycznej, stanowi w tym względzie ujemną przesłankę proceduralną.[311] Tymczasem wzorzec kontroli w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej (szerzej omówiony w rozdziale trzecim tej pracy) może stanowić norma odczytywana z treści przepisu ustawy zasadniczej, spełniająca następujące cechy: po pierwsze – jej adresatem jest podmiot ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie, której skarga konstytucyjna dotyczy; po drugie – kształtuje ona sytuację prawną tego podmiotu (np. przyznaje mu uprawnienia, ogranicza lub pozbawiam określonych praw); po trzecie – jej adresat ma możność wyboru zachowania się.[312] Celem obalenia domniemania konstytucyjności, które to domniemanie ma charakter prawniczy a nie prawny jako, że nie zostało wprost wymienione w treści obowiązujących regulacji normatywnych,[313] oznacza przeniesienie

[311] wyroki z: 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22) wydany w sprawie kontroli konstytucyjności art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu), a także, wydane wprawdzie w postępowaniu w trybie pytania prawne, lecz zachowujące w tym względzie aktualność na gruncie skargi konstytucyjnej: wyrok pełnego składu z 31 stycznia 2001 r., sygn. **P 4/99** (OTK ZU nr 1/2001, poz. 5, dot. zasad dziedziczenia gospodarstw rolnych) oraz wyroki z: 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107) dot. zwrotu VAT przy zakupie samochodów ciężarowych nieposiadających świadectwa homologacji; 4 czerwca 2013 r., sygn. **P 43/11** (OTK ZU 5A/2013, poz. 55) derogujący art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim przewiduje miesięczny termin złożenia zgłoszenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego nabycia w drodze dziedziczenia własności rzeczy lub praw majątkowych (…)

[312] postanowienie z 26 czerwca 2002 r., sygn. **SK 1/02** (OTK nr 4/A/2002, poz. 53, dot. opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych różnic kursowych powstałych przy przeliczeniu kapitałów lub funduszy banków zagranicznych lub ich oddziałów); *tamże:* J. Trzciński [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz,* Warszawa 1999; Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzciński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym,* Warszawa 1999, s. 159

[313] S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *W sprawie bezpośredniego stosowania Konstytucji,* PiP nr 9/2001, s. 21; A. Dębowska, M. Florczak-Wątor, *Domniemanie konstytucyjności ustawy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Konstytucyjny" nr 2/2017, s. 6; zob. J. Wróblewski, *Domniemania w prawie – problematyka teoretyczna*, Studia Prawno-Ekonomiczne nr 10/1973, s. 7–36; T. Gizbert-Studnicki, *Znaczenie terminu „domniemanie prawne" w języku prawnymi i prawniczym*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny nr 1/1974, s. 101–114; T. Gizbert-Studnicki, *Spór o domniemania prawne*, „Państwo i Prawo" 11/1977, s. 68–73.

ciężaru udowodnienia stanu niekonstytucyjności na skarżącego.[314] Podejmowana przez Trybunał ocena skargi kasacyjnej wymaga przeprowadzania określonych ustaleń aksjologicznych (wartościujących), dotyczących kolidujących ze sobą wartości konstytucyjnoprawnych. Natomiast wydany przez Trybunał wyrok uzależniony jest od wskazanego w skardze konstytucyjnej zakresu zaskarżenia, przybierający – w zależności od woli samego skarżącego, ograniczonej jedynie skutkami ostatecznego orzeczenia, w związku z którym inicjuje postępowanie w trybie skargi konstytucyjnej – formę wyroku klasycznego, zakresowego, interpretacyjnego (w tym wyroku o pominięciu prawodawczym). Obranie natomiast określonej formuły zaskarżenia odnosi swój skutek w prawie do wznowienia postępowania zakończonego orzeczeniem, wskazanym w treści skargi konstytucyjnej jako ostateczne orzeczenie w rozumieniu art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK. Podejmowana w tym przedmiocie przez Trybunał ocena zarzutów sprowadza się, na gruncie kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego, do oceny, czy inkryminowana norma mieści się w granicach, przysługującego prawodawcy podatkowemu władztwa daninowego, granice którego stanowią konstytucyjne wolności lub prawa skarżącego wskazane w skardze jako wzorzec kontroli. W tym też celu przed przeprowadzeniem testu konstytucyjności, Trybunał dąży w uzasadnieniu swego orzeczenia do usunięcia wadliwości logicznych (takich jak wieloznaczność i niejasność wyrażeń składniowych) badanej treści normatywnej wynikającej z relacji przedmiotu i wzorca kontroli.[315] Uporządkowane chronologicznie zestawie wyroków Trybunału w sprawach kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego w trybie skargi – z perspektywy całokształtu orzecznictwa podatkowego Trybunału – zaprezentowano w pkt 3.1.-3.5. tego rozdziału. Szczegółowy zaś sposób rekonstrukcji przedmiotu kontroli oraz

[314] M. Zirk-Sadowski, *Tożsamość konstytucyjna sądów administracyjnych* (w:) M. Smolak (red.) *Wykładnia Konstytucji. Aktualne problemy i tendencje*, Warszawa 2016, s. 85

[315] zob. M. Omyła, *O ontologii sytuacji Bogusława Wolniewicza* (w:) B. Wolniewicz, *Ontologia sytuacji. Podstawy i zastosowania,* Warszawa 2019, s. 22: „Zanim jakiś system filozoficzny *S* zostanie zinterpretowany na gruncie ontologii sytuacji, wcześniej powinny być usunięte jego ewentualne wadliwości logiczne, takie jak: wieloznaczności, rozumowania entymematyczne i niejasności składniowe wyrażeń tego systemu".

dopuszczalny zakres jego zaskarżenia przedstawiony został natomiast w rozdziale drugim tej pracy. Tymczasem wskazanie praw i obowiązków konstytucyjnych, które z perspektywy trybunalskiego orzecznictwa podatkowego Trybunał uznaje za dopuszczalne również w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej, zaprezentowano w rozdziale trzecim.

ROZDZIAŁ II

NORMA PODATKOWOPRAWNA
JAKO PRZEDMIOT KONTROLI
W TRYBIE SKARGI KONSTYTUCYJNEJ

1. Uwagi wprowadzające

Przedmiotem analizy niniejszego rozdziału jest próba udzielenia odpowiedzi na pytania: co, w jakim zakresie i z jakich powodów może stanowić przedmiot kontroli w trybie skargi konstytucyjnej wniesionej w związku z wydaniem ostatecznego orzeczenia w sprawie podatkowej, objętej wnoszoną skargą konstytucyjną. Analizę rozdziału pierwszego przeprowadzono zgodnie z następującym porządkiem. W uwagach wprowadzających przedstawiono przedmiot analizy i problem badawczy (pkt 1). Następnie scharakteryzowano przedmiot kontroli z perspektywy aktu normatywnego, przepisu prawnego oraz normy prawa podatkowego w ujęciu systemu obowiązującego prawa podatkowego (pkt 2). W punkcie kolejnym scharakteryzowano normę materialną, proceduralną i ustrojową prawa podatkowego z perspektywy dopuszczalności przeprowadzenia kontroli ich konstytucyjności w trybie skargi konstytucyjnej (pkt 3). W tym miejscu analizy zasadne stało się zaprezentowanie poglądów doktryny określających miejsce systemu prawa podatkowego w systemie obowiązującego prawa (pkt 4). Z tej perspektywy scharakteryzowano normę merytoryczną, normę stanowienia i normę formalną prawa podatkowego z punktu widzenia kontroli ich konstytucyjności (pkt 4.1.) oraz wskazano na obraz statycznego i dynamicznego systemu norm prawa podatkowego w perspektywie konstytucyjnej (pkt 4.2.). Przechodząc do rozważań bardziej szczegółowych, scharakteryzowano – z perspektywy trybunalskiego orzecznictwa – miejsce normy prawa podatkowego w obszarze prawa publicznego (pkt 4.3.) i prywatnego (pkt 4.4.). W kolejnym punkcie scharakteryzowano rolę utrwalonego, dominującego oraz niejednolitego orzecznictwa podatkowego w kształtowaniu kontroli konstytucyjności normy prawnopodatkowej (pkt 5). W dalszej kolejności podkreślono rolę subsumcji kwestionowanej w skardze normy podatkowoprawnej ze stanem faktycznym sprawy, objętej wnoszoną skargą konstytucyjną, która choć nie podlega ocenie w trybie skargi, determinuje jednak ostateczne orzeczenie wydane w tej sprawie, a tym samym wpływa na – zarzucany w skardze – sposób naruszenia, określając tym samym granice jej zaskarżenia w postępowaniu skargowym (pkt 6). Ostatnim punktem analizy jest ocena, czy norma prawa podatkowego

w zakresie, w jakim nie zawiera określonej treści normatywnej, może stać się podstawą wydanego w sprawie podatkowej orzeczenia, a w konsekwencji – stanowić przedmiot zaskarżenia w trybie skargi pod zarzutem legislacyjnego zaniechania lub pominięcia (pkt 7). Wyniki przeprowadzonej analizy syntetycznie zaprezentowano we wnioskach niniejszego rozdziału (pkt 8).

Przedmiotem analizy niniejszego rozdziału nie będzie – z uwagi na konieczność zachowania syntetycznego charakteru tej pracy – przedstawienie obszernego dorobku doktryny w przedmiocie teoretycznej i konstytucyjnej analizy przepisów, norm, czy aktów normatywnych prawa podatkowego oraz ich wzajemnych relacji w ramach systemów norm, a jedynie próba przeniesienia samych wyników tych badań na grunt dogmatyki prawnopodatkowej, zawężając jednakowoż tę perspektywę do zakresu, w jakim niezbędne jest określenie przedmiotu kontroli konstytucyjności w trybie skargi konstytucyjnej, wniesionej w związku z wydaniem ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego w sprawie podatkowej. Dopiero tak ukształtowany zakres analizy wydaje się metodologicznie dopuszczalny w ramach niniejszej pracy. Jako, że rozdział niniejszy na celu ma określenie przedmiotu kontroli konstytucyjności normy prawa podatkowego w trybie skargi, toteż jedynie inicjuje wywód w tym zakresie, lecz go nie wyczerpuje. To bowiem rozdział trzeci ukazuje, z jakich względów i dlaczego norma podatkowoprawna może zostać poddana kontroli z takimi lub innymi wzorcami konstytucyjnymi oraz dlaczego właśnie z nimi. Tak zatem rozdział pierwszy ma na celu ukazanie charakterystyki tego, co uczynić można przedmiotem takiej kontroli, lecz obraz ten dopełniać się będzie w kolejnych kartach tej pracy.

2. Treść normatywna prawa podatkowego z perspektywy przedmiotu kontroli

2.1. Przepis i norma prawa podatkowego

W systemie prawa kontynentalnego na pojęcie źródeł prawa składają się przede wszystkim akty prawne zawierające przepisy prawne, z treści których, za pomocą uznanych w prawoznawstwie metod wykładni prawa, wyinterpretowuje się przyjęte przez prawodawcę normy postępowania (normy prawne).[316] Przepis prawny jest wypowiedzią zdaniokształtną sformułowaną w najmniejszym fragmencie aktu normatywnego, opublikowanego w stosownym dzienniku publikacyjnym.[317] Przepisem prawnym nazywa się bowiem elementarną jednostkę systematyczną aktu normatywnego. Jeśli więc akt normatywny (tekst prawny) składa się z artykułów (ustępów, punktów, liter…), to każdy artykuł (ustęp, punkt, litera itd.) będzie stanowił przepis prawny.[318] Przepisy wyrażają normy prawne, a normy są treścią przepisów.[319] Przepisy prawne spełniają bowiem rolę środka słownego wyrażania norm.[320] Normy prawne traktowane są więc jako reguły zawarte w przepisach prawnych lub reguły zbudowane z elementów w nich zawartych.[321] Normą prawną jest zatem ustanowiona lub uznana przez stosowne organy władzy prawodawczej norma postępowania, czyli

---

316 M. Karpiuk, *Pojęcie źródeł prawa Unii Europejskiej* (w:) *tenże* (red.) *Akty normatywne i administracyjne,* Warszawa 2009, s. 19; B. Brzeziński, *Dyskurs prawniczy, interpretacja i argumentacja. Kilka uwag,* Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 3/2022, s. 9

317 Z. Ziembiński, *Przepis prawny a norma prawna,* Ruch Prawniczy i Ekonomiczny z. 1/1960, s. 105

318 L. Morawski, Wstęp do prawoznawstwa, Toruń 2016, s. 51

319 zob. Z. Ziembiński, *Przepis prawny a norma prawna,* Ruch Prawniczy i Ekonomiczny z. 1/1960, s. 105

320 Z. Ziembiński, *Przepis prawny a norma prawna,* Ruch Prawniczy i Ekonomiczny z. 1/1960, s. 105

321 J. Wróblewski, *Obowiązywanie systemowe i granice dogmatycznego podejścia do systemu prawa,* Studia Prawno-Ekonomiczne 1986, t. XXXVI, s. 23 i n. (w:) M. Zirk-Sadowski, *Jerzy Wróblewski. Pisma wybrane,* Warszawa 2015, s. 251

wypowiedź sformułowana w danym języku, która określonym podmiotom, zwanym jej adresatami, nakazuje albo zakazuje w określonych okolicznościach postępować w wyznaczony sposób.[322] Norma prawna wskazuje zatem adresata, hipotezę (określenie sytuacji, w których norma ta znajduje zastosowanie, czyli zakres jej stosowania) oraz dyspozycję (wzór nakazanego lub zakazanego zachowania, czyli zakres normowania).[323] Adresatem normy może być zarówno jednostka (obywatel, osoba prawna, niepełna osoba prawna itd.), jak i organ władzy publicznej (np. organ administracji publicznej lub sąd). W pierwszym przypadku, mówimy o normach, które oddzielnie stanowią na rzecz obywateli (jednostek) dane prawa (np. prawo czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym)[324], wolności (np. zwolnienie spod egzekucji)[325] lub obowiązki (np. obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych)[326], ale istnieją też normy kształtujące wszystkie te kategorie w różnych konfiguracjach (np. prawo czynnego udziału strony w postępowaniu w sprawie zwolnienia rzeczy spod egzekucji zobowiązania podatkowego). Natomiast normy prawne, których adresatami są organy władzy (np. organ podatkowy lub sąd administracyjny), kształtują normy postępowania tych organów w relacjach zarówno między organem a innym podmiotem (w ramach stosunku administracyjno-prawnego zachodzącego między administrowanym, a administrującym)[327] jak i między tymi organami[328]. Norma prawna jest zatem wyrażeniem określonej treści

[322] M. Hermann, *Wyroki interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego z perspektywy teoretyczno-prawnej. instrument ochrony ładu konstytucyjnego czy środek zapewniania jednolitości orzecznictwa?,* Warszawa 2015, s. 7

[323] zob. Z. Ziembiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa,* Warszawa 1980, s. 129 i n.

[324] art. 123 § 1 o.p.

[325] art. 1a pkt 21 u.p.e.a. i in.

[326] art. 84 Konstytucji

[327] zob.: W. Federczyk, *Mediacja w postępowaniu administracyjnych*, Warszawa 2013, s. 63

[328] np. art. 71 ust. 1 u.o.t.p. TK przewiduje – z jednej strony prawo Trybunału Konstytucyjnego do żądania od sądów lub organów władzy publicznej przedstawiania akt postępowania, z drugiej strony – obowiązek tych sądów lub organów do niezwłocznego przedstawienia Trybunałowi żądanych akt.

normatywnej, odczytywanej w drodze interpretacji lub wykładni z brzmienia przepisu lub przepisów prawnych zawartych w akcie lub aktach normatywnych.[329] Zaznaczyć jednak należy, że pojęcia normy, nakazu czy przepisu stosowane są także w innych gałęziach nauki, np. w socjologii, filozofii moralności i lingwistyce,[330] a także naukach technicznych (budowlanym, energetycznym czy IT) również w zakresie związanym z systemem obowiązującego prawa (prawo budowlane, energetyczne czy prawo nowych technologii). Rozwój poszczególnych dziedzin nauki wpływa na dany kształt określonych norm, reguł czy nakazów determinujących przedmiot, a w konsekwencji metodę jego poznania lub urzeczywistnienia.[331] Nie inaczej jest w przypadku określenia w skardze konstytucyjnej przedmiotu kontroli, jakim jest norma generalno-abstrakcyjna determinująca treść aktu jej zastosowania, nazywanego normą indywidualno-konkretną. To bowiem elementy konstrukcyjne danego przepisu prawa bądź danego aktu normatywnego, choćby w nich *expressis verbis* niewysłowione lecz odczytane z nich w drodze wykładni (normy prawne), normując elementy konstrukcyjne danego podatku, podlegać mogą stosownej derogacji mocą wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Tytułem przykładu wskazać należy choćby wyrok derogujący art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze u.p.d.o.f. (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2000 r.) „w zakresie, w jakim pomija element normy określający, że wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży wartość stanowiąca przychód ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych oraz innych rzeczy jest pomniejszona o należny podatek od towarów i usług".[332]

[329] zob. M. Hermann, *Wyroki interpretacyjne…*, s. 7

[330] R. Alexy, *Teoria praw podstawowych* (tłum. B. Kwiatkowska, J. Zajadło z oryg.: *Theorie der Grundrechte*, Frankfurt am Main 1986), Warszawa 2010, s. 49

[331] R. Alexy, *Teoria…* s. 49-50

[332] OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127

2.2. Akt normatywny prawa podatkowego

Aktem normatywnym jest z kolei akt organu prawodawczego, wydany w określonej formie na podstawie konstytucyjnie lub ustawowo przyznanych kompetencji prawodawczych, nadający moc obowiązującą określonym w nim normom prawnym.[333] Akty normatywne nazywane są aktami woli prawodawcy o charakterze intencjonalnym, gdyż zakazują określonego zachowania albo nakazują je lub zezwalają na nie, w szczególności upoważniają do niego, w tym udzielając danemu organowi określone uprawnienie, np. władzę samodzielnego ustalania norm w danym zakresie.[334] Dlatego ten, który zakazuje, nakazuje lub upoważnia – „chce" (*Wollen*), ten zaś do którego skierowany jest ów zakaz, nakaz lub upoważnienie – „powinien" (*Sollen*).[335] Powinność ta określa więc sens normatywny aktu, który skierowany jest intencjonalnie (*Wollen*), stąd norma jest sensem aktu (*Sein*), za pomocą którego prawodawca zaleca określone zachowanie lub na nie zezwala (w tym: do niego upoważnia).[336] Wolę tę dekodujemy z treści aktu normatywnego za pomocą tzw. wykładni genetycznej zawierającej w sobie interpretację subiektywno-teleologiczną kierującą się celami powiązanymi przez ustrojodawcę z postanowieniami praw podstawowych.[337] Rzecz ilustruje Kelsen, porównując nakaz zapłaty sumy pieniężnej skierowany do jednostki przez urzędnika skarbowego (tytułem zapłaty podatku) oraz przez gangstera (tytułem haraczu). Wprawdzie polecenie gangstera ma ten sam subiektywny sens, by jednostka, do której skierowano polecenie, wyasygnowała określoną kwotę pieniędzy, ale to polecenie urzędnika, a nie polecenie gangstera ma w tym przypadku sens ważnej i

---

333 zob. W. Gromski, *Akt normatywny* (w:) B. Hołyst (red.), *Wielka encyklopedia prawa, tom VII: Teoria i filozofia prawa,* (red. tomu: A. Bator, J. Zajadło, M. Zirk-Sadowski), Warszawa 2016, s. 42

334 zob. H. Kelsen, *Czysta…*, s. 59

335 *Ibid.,* s. 59-60

336 *Ibid.*

337 R. Alexy, *Teoria praw podstawowych* (tłum.) B.Kwiatkowska, J.Zajadło, Warszawa 2010, s. 413 (oryginał: R.Alexy, *Theorie der Grundrechte*, Frankfurt am Main 1986)

wiążącej adresata normy – zindywidualizowanej i skonkretyzowanej na podstawie normy generalno-abstrakcyjnej.[338] Urzędnik – w przeciwieństwie do gangstera – działa bowiem (a ściślej: działać powinien) na podstawie upoważniającej go do tego działania normy, której obiektywny sens nadaje jej z kolei Konstytucja.[339] W tym kontekście R. Alexy oddziela kwestie semantyczne od walidacyjnych pojęcia „normy".[340] Niewykluczone, że owo rozróżnienie przyświecało Trybunałowi, który wyrokiem z 17 lipca 2012 r.[341] stwierdził niezgodność z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji, kwestionowanego art. 70 § 6 o.p.[342] w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany przed upływem terminu określonego w art. 70 § 1 o.p.

Wychodząc naprzeciw konieczności zapewnienia skutecznej ochrony konstytucyjnych wolności i praw człowieka i obywatela, Trybunał trafnie podkreślił istnienie domniemania normatywności każdego aktu prawnego, którego skutki doprowadzają do naruszenia sfery praw lub wolności jednostki, albowiem w przeciwnym razie, biorąc pod uwagę liczbę aktów prawnych tego rodzaju, wydawanych przez różne organy państwa, a niekiedy także inne uprawnione do tego podmioty, duża część z nich mogłaby

[338] zob. H. Kelsen, *Czysta…*, s. 63

[339] *Ibid.,* s. 64

[340] R. Alexy, *Teoria praw podstawowych* (tłum. B. Kwiatkowska, J. Zajadło z oryg.: *Theorie der Grundrechte*, Frankfurt am Main 1986), Warszawa 2010, s. 55

[341] wyrok z 17 lipca 2012 r., sygn. **P 30/11** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81)

[342] w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 oraz z 2007 r. Nr 221, poz. 1650)

pozostawać poza kontrolą ich konstytucyjności lub legalności,[343] co pozostawałoby nie do pogodzenia z zasadami demokratycznego państwa prawnego. Dlatego wobec rozmaitych problemów konstytucyjnoprawnych dotyczących zagadnień źródeł prawa, a więc obszarów podlegających kontroli konstytucyjności, Trybunał – dokonując oceny zgodności choćby Komunikatu Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 22 maja 1998 r. (Dz. Urz. MSWiA Nr 4, poz. 39) m.in. z art. 67 ust. 1 i art. 87 ust. 1 Konstytucji – do elementów aktu normatywnego, o którym mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji, zaliczył zarówno treść a nie tylko formę danego aktu (definicja materialna), jak i systemowe powiązania danego aktu z innymi „niewątpliwie normatywnymi" aktami systemu prawnego podkreślając, że wątpliwości co do normatywnego charakteru niektórych aktów prawnych wydają się stanowić nieodłączną cechę każdego rozwiniętego systemu prawnego.[344]

2.3. Ustawowy i podustawowy akt normatywny prawa podatkowego

W systemie prawnym istnieją normy prawne odczytywane z jednego przepisu określonego aktu normatywnego jak i większej liczby przepisów jednego lub kilku aktów normatywnych – tej samej lub różnej mocy obowiązującej (np. ustawy i rozporządzenia).[345] Przykładem tego jest poddanie przez Trybunał kontroli konstytucyjności w trybie skargi konstytucyjnej normy podatkowoprawnej rekonstruowanej z przepisów ustawy akcyzowej[346] oraz rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie

[343] por. wyrok z 21 czerwca 1999 r. sygn. **U 5/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 99, dot. kontroli konstytucyjności obwieszczenia Prezesa Urzędu Mieszkalnictwa i Rozwoju Miast z 11 grudnia 1998 r. w sprawie wysokości normatywów miesięcznych spłat kredytu mieszkaniowego za 1 m2 powierzchni użytkowej lokalu w I półroczu 1999 r.)

[344] wyrok z 12 lipca 2001 r., sygn. **SK 1/01** (OTK ZU nr 5/2001, poz. 127)

[345] por. L. Morawski, Wstęp do prawoznawstwa, Toruń 2016, s. 52

[346] ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.)

obniżenia stawek podatku akcyzowego.[347] Trybunał orzekał wówczas o konstytucyjności art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy akcyzowej rozumianego w ten sposób, że użycie pisemnego oświadczenia nabywcy oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem „oznacza także sprzedaż olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe po uzyskaniu od nabywcy oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów, które nie umożliwia identyfikacji nabywcy".[348] Trybunał poddał kontroli konstytucyjności normę podatkowoprawną „wyinterpretowan[ą] w orzecznictwie sądów administracyjnych na tle art. 65 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w związku z § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. oraz na tle art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r." W tym sensie mówimy o koncepcji rozczłonkowania normy prawnej (kiedy treść normy odczytujemy z treści kilku przepisów aktu lub aktów normatywnych, która to okoliczność występuje na gruncie przepisów prawa podatkowego nader często) bądź o koncepcji kondensacji normy prawnej (kiedy to pojedynczy przepis stanowi podstawę rekonstrukcji wielu norm prawnych).[349] W konsekwencji teoria prawa wyróżnia sytuacje, w których przepis prawa wyraża: 1) niektóre elementy co najmniej jednej normy prawnej, 2) kompletną normę lub kilka kompletnych norm prawnych, 3) niektóre elementy co najmniej jednej normy oraz kompletną normę lub kilka kompletnych norm prawnych.[350] Różnicę między normą podatkowoprawną, a przepisem prawa podatkowego z perspektywy kontroli ich konstytucyjności w trybie skargi konstytucyjnej, trafnie ilustruje ostatni punkt uzasadnienia wyroku z 12 lutego 2015 r.[351], w którym Trybunał wyjaśnił, że skutkiem derogacji kwestionowanej w skardze normy, a więc skutkiem wyroku nie jest

[347] rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.)

[348] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[349] S. Wronkowska-Jaśkiewicz, M. Zieliński, *Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych,* Warszawa 1993, s. 22-25

[350] M. Hermann, *Wyroki…,* s. 11

[351] wyrok z 12 lutego 2015 r., sygn. **SK 14/12** (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15)

definitywne uchylenie mocy obowiązującej § 6 ust. 5 tego rozporządzenia,[352] rozumiane jako niemożność stosowania tego przepisu także do stanów faktycznych powstałych w okresie jego obowiązywania, lecz wyeliminowanie z porządku prawnego określonego zakresu normowania tego przepisu (określonej normy prawnej z niego wynikającej, niewyczerpującej wszakże całego znaczenia normatywnego tego przepisu). Od momentu wejścia w życie tego wyroku, kwestionowany § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1[353] oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. nie zawierał już więc unormowania, które wyłączałoby możliwość skorzystania z preferencyjnej stawki lub zwolnienia z podatku akcyzowego w przypadku nieświadomego przyjęcia przez podatnika oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego zawierającego nieprawdziwe dane.

Ograniczenia metodologiczne nakazują w tym miejscu jedynie wspomnieć również o – zasługującym na szerszą konstytucyjnoprawną analizę – postępującym procesie tzw. technicyzacji prawa,[354] widocznym w dynamicznie rozbudowywanym katalogu norm prawa podatkowego z tzw. treścią techniczną.[355] Pojęcie normy prawnej z treścią techniczną, choć pierwotnie wykorzystywane w kontekście normowania takich gałęzi jak prawo budowlane czy telekomunikacyjne („prawo techniczne"),[356] współcześnie odnosić się może także do sposobu (formy) realizowania przez uczestników obrotu publicznoprawnego, w tym podatkowoprawnego (daninowego) ich uprawnień, obowiązków lub kompetencji („techniczna

[352] stosowanego w związku z § 5 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r.), oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 tego rozporządzenia

[353] w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r.

[354] P. Pietrasz, *Art. 193(a) Przekazanie ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych* (w:) L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany,* Warszawa 2023, LEX/el nr 587920979

[355] A. Michalska, *Prawo a normy techniczne w państwie socjalistycznym*, Poznań 1968, s. 58 (za: P. Pietrasz, *Art. 193(a)…* LEX/el nr 587920979)

[356] P. Pietrasz, *Art. 193(a)…* LEX/el nr 587920979) i przywołana tam literatura

forma prawa"). Współczesna doktryna klasyfikuje drugą ze wskazanych płaszczyzn jako formę elektronicznej administracji publicznej i elektronicznych form jej działania, przechodzącej z dotychczas znanej formy analogowej do modelu cyfrowego w ramach procesu cyfryzacji administracji publicznej i podatkowej oraz związanymi z tym procesem zjawiskami nazywanymi kolejno: *e-administration, e-democracy,* czy *e-government*.[357] Przykład normy prawnej tego rodzaju *de lege lata* stanowi, spośród wielu choćby art. 193a o.p. dotyczący struktury logicznej postaci elektronicznej ksiąg podatkowych i dowodów księgowych, dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.[358] Okoliczność ta wiąże się jednocześnie z hierarchiczną strukturą katalogu obowiązującego źródeł prawa. Otóż uzasadnione jest wprawdzie ujęcie struktur logicznych zapisów elektronicznych (IT) w aktach wykonawczych, z uwagi na konieczność odciążenia ustawodawcę od formułowania przepisów nazbyt szczegółowych lub technicznych,[359] to jednak konieczność dekodowania normy prawnej z treści obowiązujących przepisów aktów prawnych wymienionych w art. 87 Konstytucji (źródła prawa) w związku z treścią udostępnianą w Biuletynie Informacji Publicznej,[360] wzbudzać może określone wątpliwości konstytucyjne (w tym z perspektywy zasad zamkniętego katalogu źródeł prawa oraz poprawnej legislacji), zwłaszcza na gruncie norm prawa podatkowego, których elementy konstrukcyjne, jak stanowią art. 217 i art. 84 Konstytucji, winny być normowane w drodze ustawy. W tym ujęciu system prawa podatkowego zna w swym bogactwie także takie normy, które

[357] F. P. Pawlus, *Formy działania administracji publicznej a cyfryzacja z perspektywy teorii prawa administracyjnego*, Przegląd Prawa Publicznego 2023, nr 5, s. 19 i n.

[358] za: P. Pietrasz, *Art. 193(a)…* LEX/el nr 587920979

[359] B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 464

[360] np. art. 193a ust. 2 i 3 o.p. w związku z § 2 ust. 1 oraz w związku z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2016 r. w sprawie sposobu przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych oraz wymagań technicznych dla informatycznych nośników danych, na których te księgi mogą być zapisane i przekazywane (Dz. U. poz. 932, ze zm.)

przybierają tzw. formę techniczną na podstawie normy prawnej dekodowanej jednocześnie z treści ustawy, aktu wykonawczego i aktu prawa miejscowego (np. podstawa prawna wydania przez organ decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości, na podstawie danych pobranych przez organ w formie elektronicznej z wpisu w dziale II księgi wieczystej tej nieruchomości, dla opodatkowania której stawka unormowana została w uchwale rady gminy, wydanej na podstawie i w granicach art. 5 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Trybunał dostrzega tym samym, że nie jest możliwe ani celowe regulowanie wszystkich elementów normatywnych prawa podatkowego wyłącznie w formie ustawy, dlatego w zakresie niewyłączonym zwłaszcza przez art. 217 Konstytucji, prawodawca podatkowy ma prawo – w sposób „nieblankietowy" – delegować wykonanie i doprecyzowanie normowanej przez siebie materii podatkowoprawnej, w drodze aktu podustawowego, w granicach i na podstawie wskazanego upoważnienia pod warunkiem, że wydany w ten sposób akt wykonawczy spełniać będzie wymagania określone w art. 92 ust. 1 Konstytucji, zgodnie z którym upoważnienie takie, stanowiąc wyraz woli ustawodawcy, określać będzie: 1) organ właściwy do wydania rozporządzenia, 2) zakres spraw przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu oraz 3) wytyczne dotyczące treści rozporządzenia.[361] Akty podustawowe mogą więc jedynie uzupełniać (tj. wykonywać) materię normowaną w ustawie, czyniąc to w sposób z nią zgodny oraz w zakresie przez nią wskazanym, lecz nieprzesądzającym o istotnych elementach konstrukcji podatku.[362]

[361] wyrok z 16 lipca 2009 r., sygn. **K 36/08** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 111)

[362] zob. wyrok pełnego składu z 6 marca 2002, sygn. **P 7/00** (OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13) oraz wyroki z: 1 września 1998 r., sygn. **U 1/98** (OTK ZU Nr 5/1998, poz. 65) i 16 lipca 2009 r., sygn. **K 36/08** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 111)

2.4. Norma podatkowego prawa międzynarodowego i prawa Unii Europejskiej

Do konstytucyjnego katalogu źródeł prawa należą również, związane z pojęciami horyzontalności i wertykalności prawa, normy prawa międzynarodowego wysłowione w ratyfikowanych i ogłoszonych umowach międzynarodowych oraz aktach normatywnych promulgowanych przez organizacje międzynarodowe, do których Rzeczpospolita należy.[363] W tym sensie normy te stanowić mogą przedmiot kontroli w trybie skargi konstytucyjnej, o ile zdeterminują treść orzeczenia wydanego w sprawie, w związku z którą skarga konstytucyjna została złożona. Problem kontroli konstytucyjności norm prawa międzynarodowego, zwłaszcza aktów normatywnych organizacji międzynarodowych stanowi przedmiot żywego zainteresowania doktryny prawa konstytucyjnego przede wszystkim z uwagi na skutki prawne wydanego przez Trybunał Konstytucyjny wyroku derogacyjnego.[364] Okoliczność ta może również wiązać się z praktyką *treaty override*, polegającą na uchwaleniu przepisów krajowych sprzecznych z obowiązkami wynikającymi z umowy międzynarodowej, która to jednak praktyka, jak podkreśla się na przykład w orzecznictwie niemieckiego Federalnego Trybunału Konstytucyjnego nie pozostaje sprzeczna z niemieckim porządkiem prawnym.[365] Wyraża to wprost treść choćby: a) § 20

[363] art. 87 ust. 1, art. 91 ust. 3 i art. 87 ust. 2 Konstytucji; zob. A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe,* Warszawa 2016, s. 189 oraz obszernie przywoływana tam literatura

[364] zob. A. Kustra-Rogatka, *Kontrola konstytucyjności aktu prawa pierwotnego Unii Europejskiej w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 7.10.2021 r., K 3/21,* EPS nr 11/2021, s. 5 i n.; A. Wyrozumska, *Wyroki Trybunału Konstytucyjnego w sprawach K 3/21 oraz K 6/21 w świetle prawa międzynarodowego,* EPS nr 12/2021, s. 36; J. Łacny, *Pieniądze nerwem wojny? – czyli o możliwych skutkach finansowych wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 3/21 z 7.10.2021*, nr 12/2021, s. 39 i n.; M. Muszyński, *Działanie TSUE ultra vires a Trybunał Konstytucyjny RP*, Pr. i Pr. nr 9/2022, s. 26; por. uzasadnienie i zdania odrębne do ww. wyroku pełnego składu z 7 października 2021 r., sygn. **K 3/21**; Z. Nowicka, *Kontrola konstytucyjności a prawo pierwotne Unii Europejskiej,* EPS nr 1/2023, s. 4 i n.

[365] D. Jakubowska, *Klauzule treaty overrides w literaturze i judykaturze niemieckiej*, Przegląd Podatkowy nr 10/2016, s. 37, 41 i wskazana tam literatura oraz orzecznictwo niemieckiego Federalnego Trybunału Konstytucyjnego; H. Litwińczuk, *Pierwszeństwo prawa międzynarodowego przed prawem krajowym a problem stosowania norm krajowych do przeciwdziałania nadużywaniu umów* (w:) J. Głuchowski (red.) *Współczesne problemy prawa*

niemieckiej ustawy o zasadach opodatkowania transakcji międzynarodowych (*Außensteuergesetz*), przyznająca pierwszeństwo niemieckiemu postępowaniu doliczeniowemu (*Hinzurechnungsbesteuerung*), b) a także treść § 50d ust. 3 niemieckiej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (*Einkommensteuergestz*) wyłączająca przyznawanie korzyści płynących z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania tzw. zagranicznym spółkom podstawionym uzyskującym dochody pasywne, c) czy § 50d ust. 9 tej ustawy wprost wyłączający stosowanie, przewidzianej w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania metody zwolnienia, zastępując ją metodą zaliczenia w sytuacji, gdy drugie państwo – strona umowy, w wyniku zastosowania jej postanowień nie pobiera podatku lub pobiera go w niższej wysokości, d) czy w końcu klauzula § 15 ust. 1a tej ustawy nakazująca opodatkowanie w Niemczech zysków z późniejszego zbycia udziałów w spółce, która przeniosła swoją siedzibę z Niemiec do innego państwa Unii Europejskiej.[366] Okoliczności te składają się w tzw. spójną całość (*chain novel*),[367] której początek stanowią wyroki niemieckiego Federalnego Trybunału Konstytucyjnego, wydawane od początku lat 60. XX wieku, do klasyki której należą słynne sprawy znane jako *Solange I*,[368]*Solange II*,[369] czy *Maastricht.*[370] Podobnie też, jak w orzecznictwie austriackiego Trybunału Konstytucyjnego podnosi się, iż okoliczność, zgodnie z którą dana regulacja

---

podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, Warszawa 2019, s. 266

[366] D. Jakubowska, *Klauzule…*, s. 38 i przywołana tam literatura

[367] T.T. Koncewicz, *Forum Europaneum*, (w:) Z. Brodecki (red.), *Europa sędziów*, Warszawa 2007, s. 25 (za:) M. Bainczyk, *Wyrok Federalnego Trybunału Konstytucyjnego Niemiec w sprawie wspólnej organizacji rynku bananów*, EPS 2012, nr 9, s. 42; por. J. Barcz, J. Kranz, *Niedobry wyrok w niefortunnym czasie (uwagi na tle wyroku FTK z 5.05.2020 r.),* PiP nr 9/2020, s. 26

[368] postanowienie FTK z 29 maja 1974 r., sygn. **2 BvL 52/71** (zbiór orzecznictwa FTK BVerfGE 37, 271) (za:) M. Bainczyk, *Wyrok…*„ s. 42

[369] postanowienie FTK z 22 października 1986 r., sygn. **2 BvR 197/83** (zbiór orzecznictwa FTK BVerfGE 73, 339) (za:) M. Bainczyk, *Wyrok…,* s. 42

[370] wyrok FTK z 12 października 1993 r., sygn. **2 BvR 2134**, **2159/92** (zbiór orzecznictwa FTK BVerfGE 89, 155) (za:) M. Bainczyk, *Wyrok…,* s. 42

ustawowa stanowi implementację prawa wspólnotowego, nie wyłącza możliwości kontroli jej konstytucyjności, tak również francuska Rada Stanu podkreśla, że zasada pierwszeństwa prawa unijnego nie może podważać w krajowym porządku prawnym najwyższej mocy konstytucji.[371] Problem zgodności norm prawnych prawa międzynarodowego czy prawa Unii Europejskiej, z uwagi na swą doniosłość dogmatycznoprawną oraz praktykę systemu prawnego, wymaga odrębnego, kompleksowego i przede wszystkim obiektywnego i rzetelnego opracowania metodycznego. Praca niniejsza w żadnej mierze nie pretenduje do zabrania głosu w tej materii przede wszystkim z uwagi na ograniczenia natury metodologicznej, determinowane przyjętym tematem i konwencją pracy, skupiającymi się na analizie dogmatycznoprawnej i orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego dotyczącymi zagadnienia kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego w trybie skargi konstytucyjnej. Tymczasem Trybunał związany granicami zaskarżenia skargi i podejmujący kontrolę konstytucyjności prawa jedynie z inicjatywy skarżącego, nie orzekał[372] w sprawie kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego dekodowanych bezpośrednio z treści przepisów międzynarodowego prawa podatkowego czy prawa podatkowego organizacji międzynarodowej, zwłaszcza prawa Unii Europejskiej.[373] W tym miejscu

---

[371] A. Bartosiewicz, *In dubio…*, s. 35-36 i wskazane tam orzecznictwo

[372] za pewnego rodzaju wyjątkiem wyroku z 18 grudnia 2007 r., sygn. **SK 54/05** (OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 158; dot. procedury zgłoszenia celnego) stwierdzającego, iż art. 32 Protokołu nr 4 dotyczącego definicji pojęcia „produkty pochodzące" i metod współpracy administracyjnej do Układu Europejskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską – z jednej strony, a Wspólnotami Europejskimi i ich Państwami Członkowskimi – z drugiej strony, sporządzonego w Brukseli dnia 16 grudnia 1991 r. (we wskazanym tam brzmieniu) nie jest niezgodny z art. 45 ust. 1 Konstytucji; por. niedotyczący wprawdzie prawa finansów publicznych, ale wydany w sprawie konstytucyjności normy prawa międzynarodowego – wyrok z 21 września 2011 r., sygn. **SK 6/10** (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 73; dot. ekstradycji obywatela polskiego) stwierdzający, iż art. 4 ust. 1 umowy między Rzeczpospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ameryki o ekstradycji, sporządzonej w Waszyngtonie dnia 10 lipca 1996 r. (Dz. U. z 1999 r. Nr 93, poz. 1066 oraz z 2002 r. Nr 100, poz. 921) jest zgodny z art. 55 ust. 1 i 2 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz nie jest niezgodny z art. 78 Konstytucji

[373] Użyty w tym zdaniu funktor alternatywy nierozłącznej „lub" nie przesądza o relacji norm prawa Unii Europejskiej (nazywanego prawem unijnym) z normami prawa międzynarodowego, czy to na zasadzie logicznego stosunku tożsamości, czy krzyżowania z uwagi na niejednolite bądź co najmniej niejednoznaczne w tym względzie stanowiska

warto jednak wskazać na trzy związane z sobą, istotne z tej perspektywy zagadnienia metodologiczne.

Po pierwsze, orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w sprawach kontroli konstytucyjności norm wywodzonych z aktów prawa międzynarodowego, czy wiążącego prawa Unii[374] mimo, iż zasadniczo

---

doktryny i orzecznictwa. W aktualnym stanie prawnym za poprawne uznać można zakwalifikowanie tej relacji za stosunek krzyżowania albowiem zakresy obu systemów normatywnych pokrywają się z sobą w swej zasadniczej części, której rdzeń stanowi wola suwerennych państw (zob. art. 89 ust. 1 pkt 3, art. 87 ust. 1 i art. 9 Konstytucji). Kwestie te, choć teoretyczne implikują bowiem konkretne skutki prawne na gruncie obowiązującego, na terytorium Unii Europejskiej systemu prawa.

[374] zob. wydane w sprawach kontroli konstytucyjności prawa pierwotnego wyroki pełnego składu z: 11 maja 2005 r. sygn. **K 18/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 49; dot. traktatu akcesyjnego); 8 lutego 2009 r., sygn. **Kp 3/08** (OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 9; dot. ustawy z dnia 10 lipca 2008 r. o upoważnieniu Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej do złożenia oświadczenia o uznaniu właściwości Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich na podstawie art. 35 ust. 2 Traktatu o Unii Europejskiej – wyrażający zgodę na złożenie przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej oświadczenia o uznaniu jurysdykcji Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich w zakresie kompetencji każdego polskiego sądu do występowania z wnioskami o rozpatrzenie pytań w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 35 ust. 3 lit. b Traktatu o Unii Europejskiej [załącznik nr 2 do Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864]); 24 listopada 2010 r., sygn. **K 32/09** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 108; dot. traktatu lizbońskiego); 26 czerwca 2013 r., sygn. **K 33/12** (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 63; dot. mechanizmu stabilności dla państw członkowskich, których walutą jest euro [Dz. U. poz. 748]) oraz wydane w sprawie o sygn. **K 11/13** postanowienia pełnego składu z: 21 maja 2013 r. (OTK ZU nr 4/A/2013, poz. 52) i 13 stycznia 2015 r. (OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 3) oraz 8 czerwca 2016 r. (OTK ZU A/2016, poz. 37) dotyczące traktatu o stabilności, koordynacji i zarządzaniu w Unii Gospodarczej i Walutowej; 7 października 2021 r., sygn**. K 3/21** (OTK ZU A/2022, poz. 65) derogujący: po pierwsze – art. 1 akapit pierwszy i drugi w związku z art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30, ze zm.) w zakresie, w jakim Unia Europejska ustanowiona przez równe i suwerenne państwa, tworząca "coraz ściślejszy związek między narodami Europy", których integracja – odbywająca się na podstawie prawa unijnego oraz poprzez jego wykładnię dokonywaną przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej – osiąga "nowy etap", w którym: a) organy Unii Europejskiej działają poza granicami kompetencji przekazanych przez Rzeczpospolitą Polską w traktatach, b) Konstytucja nie jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej, mającym pierwszeństwo obowiązywania i stosowania, c) Rzeczpospolita Polska nie może funkcjonować jako państwo suwerenne i demokratyczne – jest niezgodny z art. 2, art. 8 i art. 90 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej; w punkcie drugim – art. 19 ust. 1 akapit drugi Traktatu o Unii Europejskiej w zakresie, w jakim – w celu zapewnienia skutecznej ochrony prawnej w dziedzinach objętych prawem Unii – przyznaje sądom krajowym (sądom powszechnym, sądom administracyjnym, sądom wojskowym i Sądowi Najwyższemu) kompetencje do: a) pomijania w procesie orzekania przepisów Konstytucji, jest niezgodny z art. 2, art. 7, art. 8 ust. 1, art. 90 ust. 1 i art. 178 ust. 1 Konstytucji, b) orzekania na podstawie przepisów nieobowiązujących, uchylonych przez Sejm lub uznanych przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodne z Konstytucją, jest niezgodny z art. 2, art. 7 i art. 8 ust. 1, art. 90

niewydane w postępowaniach inicjowanych skargą konstytucyjną kwestionujących wprost konstytucyjność przepisów prawa podatkowego[375], stanowić może metodyczny punkt wyjścia dla formułowania zarzutów niekonstytucyjności w przyszłych skargach każdego, czyje konstytucyjne

---

ust. 1, art. 178 ust. 1 i art. 190 ust. 1 Konstytucji; po trzecie – art. 19 ust. 1 akapit drugi i art. 2 Traktatu o Unii Europejskiej w zakresie, w jakim – w celu zapewnienia skutecznej ochrony prawnej w dziedzinach objętych prawem Unii oraz zapewnienia niezawisłości sędziowskiej – przyznają sądom krajowym (sądom powszechnym, sądom administracyjnym, sądom wojskowym i Sądowi Najwyższemu) kompetencje do: a) kontroli legalności procedury powołania sędziego, w tym badania zgodności z prawem aktu powołania sędziego przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, są niezgodne z art. 2, art. 8 ust. 1, art. 90 ust. 1 i art. 179 w związku z art. 144 ust. 3 pkt 17 Konstytucji, b) kontroli legalności uchwały Krajowej Rady Sądownictwa zawierającej wniosek do Prezydenta o powołanie sędziego, są niezgodne z art. 2, art. 8 ust. 1, art. 90 ust. 1 i art. 186 ust. 1 Konstytucji, c) stwierdzania przez sąd krajowy wadliwości procesu nominacji sędziego i w jego efekcie odmowy uznania za sędziego osoby powołanej na urząd sędziowski zgodnie z art. 179 Konstytucji, są niezgodne z art. 2, art. 8 ust. 1, art. 90 ust. 1 i art. 179 w związku z art. 144 ust. 3 pkt 17 Konstytucji; zob. wyroki z: 14 lipca 2021 r., sygn. **P 7/20** (OTK ZU A/2021, poz. 49) derogujący art. 4 ust. 3 zdanie drugie Traktatu o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30, ze zm.) w związku z art. 279 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2, ze zm.) „w zakresie, w jakim Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nakłada *ultra vires* zobowiązania na Rzeczpospolitą Polską jako państwo członkowskie Unii Europejskiej, wydając środki tymczasowe odnoszące się do ustroju i właściwości polskich sądów oraz trybu postępowania przed polskimi sądami", w konsekwencji czego Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż w tym zakresie Rzeczpospolita nie jest objęta zasadami pierwszeństwa oraz bezpośredniego stosowania określonymi w art. 91 ust. 1-3 Konstytucji; 10 marca 2022 r., sygn. **K 7/21** (OTK ZU A/2022, poz. 24) stwierdzający, że art. 6 ust. 1 zdanie pierwsze Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmienionej następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełnionej Protokołem nr 2 (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284, ze zm.) w zakresie, w jakim: 1) pojęciem „praw i obowiązków o charakterze cywilnym" obejmuje podmiotowe prawo sędziego do zajmowania funkcji administracyjnej w strukturze sądownictwa powszechnego w polskim systemie prawnym – jest niezgodny z art. 8 ust. 1, art. 89 ust. 1 pkt 2 i art. 176 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, 2) przy ocenie spełnienia warunku „sądu ustanowionego ustawą": a) dopuszcza pomijanie przez Europejski Trybunał Praw Człowieka lub sądy krajowe przepisów Konstytucji, ustaw oraz wyroków polskiego Trybunału Konstytucyjnego, b) umożliwia samodzielne kreowanie norm dotyczących procedury nominacyjnej sędziów sądów krajowych przez Europejski Trybunał Praw Człowieka lub sądy krajowe w procesie wykładni Konwencji – jest niezgodny z art. 89 ust. 1 pkt 2, art. 176 ust. 2, art. 179 w związku z art. 187 ust. 1 w związku z art. 187 ust. 4 oraz z art. 190 ust. 1 Konstytucji, c) upoważnia Europejski Trybunał Praw Człowieka lub sądy krajowe do dokonywania oceny zgodności z Konstytucją i Konwencją ustaw dotyczących ustroju sądownictwa, właściwości sądów oraz ustawy określającej ustrój, zakres działania, tryb pracy i sposób wyboru członków Krajowej Rady Sądownictwa – jest niezgodny z art. 188 pkt 1 i 2 oraz z art. 190 ust. 1 Konstytucji

[375] z zastrzeżeniem wskazanego wyżej wyroku z 18 grudnia 2007 r., sygn. **SK 54/05** (OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 158

wolności lub prawa albo obowiązki, o których mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji, zostały naruszone. Dotyczy to również norm prawa podatkowego, zwłaszcza VAT podlegającego szczególnie istotnej w praktyce obrotu, harmonizacji w ramach prawa Unii[376] oraz innych regulacji prawnopodatkowych.[377] Praktyczna doniosłość dotychczasowego, choć nielicznego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w sprawach tego rodzaju, polega bowiem na możliwości odpowiedniego zastosowania i rozwijania reguł, zastrzeżeń i wskazówek zawartych na kartach uzasadnień trybunalskich rozstrzygnięć. Wyodrębnienie poszczególnych źródeł prawa Unii[378] w zależności od przyjętego podziału na źródła pisanie i niepisane,

[376] art. 113 TFUE (pośrednio także art. 115 TFUE) oraz art. 1 ust. 1-2 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 11 grudnia 2006, Nr 347, s. 1, ze, zm.); nt. harmonizacji VAT w ramach prawa Unii zob.: wyrok pełnego składu z 11 maja 2004 r., sygn. **K 4/03** (OTK ZU 5A/2004, poz. 41), a także: B. Brzeziński, *Wstęp* (w:) B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K.Lasiński-Sulecki, A. Zalasiński (red.) *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, Warszawa 2015, s. 15; K. Suchojad, *Granice swobody legislacyjnej ustawodawcy krajowego w procesie harmonizacji VAT na przykładzie tzw. ulgi na złe długi,* BISP nr 7/2019, s. 10; R. Wiatrowski, *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i* usług, Warszawa 2021, *passim*

[377] zwłaszcza Dyrektywy Rady 2008/118/WE z 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego (Dz. Urz. UE. L 2009 Nr 9, str. 12, ze zm.; tzw. Dyrektywa horyzontalna) oraz szczególnie istotnych dla praktyki obrotu Dyrektyw Rady: 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. UE. L Nr 157, str. 49, ze zm.; tzw. Dyrektywa IR); 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. UE. L Nr 46, s. 11, ze zm.); 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz. Urz. UE. L Nr 310, str. 34, ze zm.; tzw. Dyrektywa MR); 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (…) (Dz. Urz. UE. L Nr 64, str. 1); 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE. L Nr 345, str. 8, ze zm.; tzw. Dyrektywa PS)

[378] art. 288-292 TFUE; zob. D.E.Harasiumiuk, *Źródła prawa Unii Europejskiej* (w:) M.Muszyński, D.E.Harasiumiuk, M. Kozak, *Unia Europejska. Instytucje, polityki, prawa*, Warszawa 2012, s. 197

źródła o charakterze wiążącym[379] i niewiążącym,[380] czy wreszcie najistotniejszego podziału na akty prawa pierwotnego[381] i prawa pochodnego[382], pozwala stwierdzić, że jedynie pisane źródła wiążącego aktu normatywnego prawa pochodnego lub pierwotnego Unii mogą stanowić przedmiot kontroli w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej przed polskim Trybunałem Konstytucyjnym, o ile wprost (a więc bezpośrednio) zdeterminowały treść wydanego w sprawie podatkowej orzeczenia, doprowadzającego do określonego w skardze sposobu naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw jednostki. Bezpośredniej podstawy takiego orzeczenia nie może zatem stanowić niepisane ani niewiążące źródło prawa Unii, ponieważ nie mogą być one bezpośrednią podstawą prawną orzeczenia o wolnościach lub prawach albo obowiązkach jednostki, co stanowi z kolei zasadniczy warunek formalny skargi konstytucyjnej.[383] Normy te mogą natomiast determinować kierunek wykładni i zastosowania określonego przepisu prawa pozytywnego, a tym samym wpłynąć na zakres jego zaskarżenia w trybie skargi konstytucyjnej, o czym mowa na końcu niniejszego akapitu. Zastrzec przy tym należy podmiotowe prawo jednostki do bezpośredniego zastosowania wobec niej przepisu dyrektywy przez krajowy organ stosujący prawo, jeśli (na gruncie prawa podatkowego *in dubio pro trubiutario*) przepis ten byłby dla jednostki korzystniejszy niż przepis ustawy lub rozporządzenia prawa krajowego (tzw. test *van Gend &*

[379] tj.: **rozporządzenia**, gdyż posiada zasięg ogólny oraz **decyzji**, gdyż wiąże w całości, a jeśli wskazuje adresatów, to wiąże tylko tych adresatów, a także **dyrektywy** ale tylko w zakresie, w jakim wiąże każde Państwo Członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawiając organom krajowym swobodę wyboru formy i środków implementacji

[380] do źródeł niewiążących, nazywanych *soft law* zaliczają się opinie i zalecenia (jako akty **nazwane**), a także różnego rodzaju rezolucje, raporty, sprawozdania, analizy, deklaracje, komunikaty i wytyczne (jako akty **nienazwane**)

[381] inaczej traktatowego, stanowionego przez Państwa Członkowskie

[382] inaczej wtórnego, stanowionego przez właściwe organy Unii, kwalifikowanego w zależności od trybu procedowania na akty ustawodawcze i nieustawodawcze

[383] art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz art. 53 ust. 1 pkt 1-3 u.o.t.p.TK

Loos)[384] z uwagi na zasadę bezpośredniej skuteczności (*fr. effet utile*)[385] i regułę wykładni przyjaznej dyrektywie (fr. *interprétation conforme*)[386], nazywanej wykładnią zgodną z dyrektywą (tzw. formuła *von Colson*).[387] Prawo jednostki do bezpośredniego zastosowania wobec niej dyrektywy w przypadku zaniechania implementacyjnego (polegającego na braku transpozycji dyrektywy lub na jej wadliwej transpozycji), kreuje jednocześnie obowiązek po stronie organu krajowego do zapewnienia jednostce ochrony tego prawa, przez bezpośrednie zastosowanie przepisu dyrektywy pod warunkiem, że przepis ten mimo upływu terminu wskazanego w dyrektywie jako termin jej wykonania, nie odnajduje swego prakseologicznego korelatu w przestrzeni prawnej państwa członkowskiego oraz jest wystarczająco jasny, bezwarunkowy i nadający się do bezpośredniego zastosowania.[388] Choć zarzut pominięcia legislacyjnego (prawodawczego) w zakresie norm prawa podatkowego stanowi przedmiot analizy punktu 7 niniejszego rozdziału, to już w tym miejscu stwierdzić warto, iż okoliczność zaniechania implementacyjnego lub wadliwej implementacji, zasadniczo nie może

---

[384] wyrok TS z 5 lutego 1963 r., sygn. **C-26/62** (LEX/el nr), *Van Gend en Loos*, Zb. Orz. 1963, s. 1

[385] E. Łętowska, *Implementacyjne grzechy przeciw effet utile*, EPS nr 1/2014, s. 53-59; A. Nowak-Far, *Effet utile, obowiązek bezpośredniego stosowania dyrektyw i wykładnia zgodna – relacje i ograniczenia w kontekście unijnego prawa zamówień publicznych*, EPS nr 06/2017, s. 4

[386] A. Nowak-Far, *Effet utile…,* s. 4; postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 sierpnia 2020 r., sygn. **I FZ 126/20** (LEX/el nr 3064292)

[387] wyrok TS z 10 kwietnia 1984 r., sygn. **C-14/83** (LEX/el. nr 131121), *Von Colson,* pkt 26; Zb. Orz. 1984, s. 1891 – zachowujący swą aktualność w późniejszych wyrokach TS z: 4 lutego 1988 r., sygn. **C-157/86**, pkt 11; 13 listopada 1990 r., sygn. C-**106/89**, pkt 8; 14 lipca 1994 r., sygn. **C-91/92**, pkt 26; 5 października 2004 r., pkt 113; 16 czerwca 2005 r., sygn. **C-105/03**, pkt 43; 4 lipca 2006 r., sygn. **C-212/04**, pkt 108; 23 kwietnia 2009 r., (sprawy połączone) sygn. **C-378/07, C-379/07, C-380/07**, pkt 197; 16 lipca 2009 r., sygn. **C-12/08**, pkt 60; 19 stycznia 2010 r., sygn. **C-555/07**, pkt 48; 24 stycznia 2012 r., sygn. **C-282/10**, pkt 24; 24 maja 2012 r., sygn. **C-97/11**, pkt 28; 15 stycznia 2014 r., sygn. **C-176/12**, pkt 38; 27 lutego 2014 r., sygn. **C-351/12**, pkt 44; 30 kwietnia 2014 r., sygn. **C-26/13**, pkt 64; 26 października 2016 r., sygn. **C-611/14**, pkt 32 (wybór za: A. Sołtys, *Obowiązek wykładni zgodnej w kontekście wykładni prawa UE przez sądy polskie* [w:] L. Leszczyński [red.], *Wykładnia prawa Unii Europejskiej. System Prawa Unii Europejskiej. Tom 3*, Warszawa 2019, s. 482)

[388] A. Nowak-Far, *Effet…*, s. 4-5 i przywołane tam orzecznictwo TSUE

stanowić wyłącznej podstawy dla sformułowania w skardze konstytucyjnej zarzutu pominięcia legislacyjnego (prawodawczego). Jeśli bowiem żądanie przez jednostkę bezpośredniego zastosowania dyrektywy nie zostało uwzględnione na etapie stosowania prawa z uwagi na okoliczności charakterystyczne dla rozpatrywanego przypadku lub mimo tych okoliczności, zwłaszcza w świetle oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego i subsumcji, prawdopodobne jest zakwalifikowanie przez Trybunał takiego zarzutu jako „skargi na stosowanie prawa", zamiast „skargi na prawo", implikujące odmowę nadania skardze dalszego biegu lub umorzenie postępowania. Z kolei wobec tego, że skarga konstytucyjna stanowi środek *ultima ratio* ochrony konstytucyjnych wolności i praw,[389] podstawę odmowy lub umorzenia stanowi również niepodniesienie przez podmiot takiego żądania na żadnym etapie postępowania w sprawie, w związku z którą skarga konstytucyjna została złożona, gdyż orzeczenia organów i sądów stosujących prawo, nie dotyczyły tego zarzutu. Podkreślany wyżej sposób naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw ma dla oceny dopuszczalności skargi znaczenie zasadnicze, gdyż – co szerzej wyjaśniono w rozdziale trzecim tej pracy – zgodnie z zasadą skargowości i związania zakresem zaskarżenia, to na skarżącym spoczywa ciężar wykazania, iż bezpośrednią przyczyną zarzucanego naruszenia jest kwestionowana norma wywodzona z treści wskazanego aktu normatywnego tym bardziej, że określone w skarze naruszenie musi mieć charakter osobisty i bezpośredni.[390] Warunku tego nie spełnia więc skarga konstytucyjna wniesiona w związku z wydaniem orzeczenia, którego treść i skutek prawny nie został ukształtowany bezpośrednio przez wskazaną jako przedmiot kontroli treść aktu normatywnego, co na gruncie międzynarodowego prawa

[389] postanowienie pełnego składu z 28 stycznia 2020 r., sygn. **K 22/16** (OTK ZU A/2020, poz. 9)

[390] zob. postanowienie pełnego składu z 10 marca 2015 r., sygn. **SK 65/13** (OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 35)

podatkowego lub prawa podatkowego Unii Europejskiej (unijnego prawa podatkowego)[391] nie jest wciąż kwestią powszechnej praktyki.

Po drugie przyjąć jednak należy, iż prawdopodobieństwo bezpośredniego zastosowania przez polski organ podatkowy normy międzynarodowego lub unijnego prawa podatkowego wzrasta proporcjonalnie do rozwoju globalizacji i cyfryzacji gospodarki.[392] Na okoliczność tą wskazywać mogą najnowsze poglądy doktryny omawiające proces tzw. postępującego umiędzynarodowiania prawa podatkowego oraz związane z tym procesem inicjatywy podejmowane przez OECD[393] oraz Unię

[391] O tzw. unijnym prawie podatkowym jako odrębnej dziedzinie naukowego poznania – zob. I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej*, Warszawa 2013, s. 30; B. Brzeziński, *Wstęp* (w:) B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K.Lasiński-Sulecki, A. Zalasiński (red.) *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, s. 15; A. Bącal, D. Dominik-Ogińska, *Polski sędzia administracyjny – refleksje poakcesyjne* (w:) B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K.Lasiński-Sulecki, A. Zalasiński (red.) *Polskie…,* s. 28

[392] zob. np.: po pierwsze – skutki prawnopodatkowe zakwalifikowania danego podmiotu za beneficjenta rzeczywistego (*beneficial owner*) transakcji (czynności) transgranicznej, przy zastosowaniu reguły kolizyjnej *look-through approach* do opodatkowania dochodów z: dywidend (art. 22 ust. 4d i art. 26 ust. 7a uCIT oraz art. 41 ust. 15 u.p.d.o.f.), odsetek (art. 26 ust. 1f uCIT oraz art. 26 ust. 7a CIT i art. 41 ust. 15 u.p.d.o.f.) i należności licencyjnych (art. 26 ust. 1f uCIT oraz art. 26 ust. 7a CIT i art. 41 ust. 15 U.p.d.o.f.) oraz usług niematerialnych (art. 26 ust. 7a uCIT i art. 41 ust. 15 u.p.d.o.f.); po drugie – projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 3191), mającej na celu wdrożenie dyrektywy 2019/1151 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 czerwca 2019 r. zmieniającą dyrektywę 2017/1132 w odniesieniu do stosowania narzędzi i procesów cyfrowych w prawie spółek (Dz. Urz. UE L 186/80 z 11 lipca 2019 r., str. 80–104) oraz dyrektywy 2019/2121 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 27 listopada 2019 r. zmieniającej dyrektywę (UE) 2017/1132 w odniesieniu do transgranicznego przekształcania, łączenia i podziału spółek (Dz. Urz. UE L 321 z 12.12.2019, str. 1–44), zmieniającej m.in. ustawy o podatkach dochodowych od osób fizycznych i od osób prawnych oraz Ordynacji podatkowej, zwłaszcza w zakresie, w jakim do tej ostatniej wprowadza nowy dział (IIIC) normujący postępowanie w sprawie wydania przez Szefa KAS opinii w zakresie transgranicznego przekształcenia, połączenia albo podziału spółki, warunkującą wydanie przez sąd rejestrowy zaświadczenia o zgodności tej czynności z prawem polskim.

[393] Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (*Organization for Economic Cooperation and Development*) utworzona na mocy Konwencji o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (wraz z Protokołami dodatkowymi nr 1 i 2) sporządzonej w Paryżu 14 grudnia 1960 r. (Dz. U. z 1998 r. Nr 76, poz. 490), która działalność rozpoczęła 30 września 1961 r. Polska stała się członkiem OECD dnia 22 listopada 1996 r., kiedy to *Instrument ratyfikacji i przystąpienia RP do Konwencji o OECD* został złożony we francuskim Ministerstwie Spraw Zagranicznych, będącym depozytariuszem tej Konwencji.

Europejską (zwłaszcza raport BEPS[394] czy dyrektywy ATA[395]),[396] a także wzrost znaczenia umów bilateralnych, cen transferowych dla

[394] ang. *Base Erosion and Profit Shifting;* zob.: *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (*https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf* – dostęp z 14.11.2022); A. Olesińska, J. Witkowska, *Poland in Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context* [w:] A.P. Dourado (red.), *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, IBFD 2017, s. 549-582; M. Czerwiński, A. Wieśniak-Wiśniewska, *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, Przegląd Podatkowy nr 6/2016, s. 22–31; W. Morawski, *BEPS – idea, realizacja, kontrowersje* (w:) B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, Warszawa 2018, s. 13-30; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Raporty BEPS i zmiany Wytycznych OECD a obowiązki podatników w sferze cen transferowych,* Przegląd Podatkowy nr 11/2018, s. 24-29; M. Jamroży, C. Krysiak, *Zmiany umów o unikaniu podwójnego opodatkowania związane z wielostronną konwencją implementującą środki traktatowego prawa podatkowego (MLI),* (w:) B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych*, Warszawa 2018 (LEX/el nr 369442033); J.J.P. de Goede, *Should the Sky Inevitably be the Limit for International Tax Complexity* (w:) J. Głuchowski, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, A. Nita, A. Olesińska, *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu. Tom I i II*, Warszawa 2019, s. 169; T. Kosieradzki, R. Piekarz, A. Rynkowska, *Ceny transferowe 2019. Mechanizmy, dokumentacje, raportowanie*, Warszawa 2019, s. 26; T. Musialski, K. Stefaniak, *Zakład podatkowy. Pytania i odpowiedzi*, Warszawa 2019, s. 117; H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 488; B. Kucia-Guściora, *Mechanizmy rozstrzygania sporów dotyczących międzynarodowego podwójnego opodatkowania* (w:) P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, Warszawa 2020, s. 334 i n.; B. Sobocha, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania* (w:) I. Ożóg, *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2021, s. 279; D. Nazimek, *Raportowanie schematów podatkowych w Polsce jako odpowiedź na międzynarodowe standardy przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej*, Przegląd Podatkowy nr 6/2022, s. 8-15; por. Konwencję wielostronną implementującą środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku (ang. *Multilateral convention to implement tax treaty-related measures to prevent base erosion and profit shifting*), sporządzoną w Paryżu 24 listopada 2016 r., podpisaną w Paryżu 7 czerwca 2017 r. (Dz. U. z 2018 r. poz. 1369), nazywaną Konwencją *MLI* (ang. *Multilateral Instrument*), pozwalającą na jednorazowe zmodyfikowanie sieci istniejących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania poprzez implementację przepisów wypracowanych w ramach realizowanego przez OECD/G20 programu BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), zwłaszcza jej art. 4 dotyczący ograniczenia nadużywania struktur hybrydowych (Polska nie przyjęła jednak art. 10 oraz 12-15 Konwencji dotyczących zwalczania ewentualnych nadużyć podatkowych mogących mieć miejsce w odniesieniu do zakładów posiadanych przez przedsiębiorstwa na terytoriach państw trzecich).

[395] ang. *Anti-Tax Avoidance Directive*; dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. U. UE. L z 19 lipca 2016 r. nr 193, s. 1, ze zm.) oraz dyrektywa Rady (UE) 2017/952 z 29 maja 2017 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji

przedsiębiorstw wielonarodowych (*transfer pricing*) czy umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.[397] Ze względu na swój złożony

struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich (Dz. U. UE L z 7 czerwca 2017 r. Nr 144, s. 1), dotyczące regulacji przeciwdziałających „erozji baz podatkowych na rynkach wewnętrznych i przenoszeniu zysków poza obszar rynku wewnętrznego", przez wprowadzenie przepisów w zakresie: a) ograniczenia możliwości odliczania odsetek, b) opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (*exit taxation*), c) przepisów ogólnych przeciw unikaniu opodatkowania (*GAAR*), d) zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych (*Controlled Foreign Corporation – CFC*), e) zasad przeciwdziałania rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych; A. Dmowski, *Skutki implementacji dyrektywy ATAD do polskiego systemu prawnego*, Doradztwo Prawne i Podatkowe. RB Biuletyn nr 2019/6, s. 1; A. Zalasiński, *Interest deductibility: the implementation of BEPS Action 4*, Cahiers de droit fiscal international 2019, vol. 104A, s. 49–64 (za:) H. Litwińczuk, *Międzynarodowe…,* s. 488; A. Zalasiński, *Exit tax w podatku dochodowym od osób fizycznych a prawo UE – uwagi na tle wyroku WSA w Bydgoszczy z 7.10.2020 r., I SA/Bd 375/20*, Przegląd Podatkowy nr 4/2021, s. 14. Jednocześnie wskazać należy na opublikowany przez Komisję Europejską dnia 22 grudnia 2021 r. projekt tzw. Dyrektywy ATAD III dotyczącej zapobiegania nadużywaniu spółek fasadowych do celów podatkowych (wprowadzającej m.in. *gateway criteria* – warunki weryfikacji spółki w zakresie przychodów pasywnych, transakcji transgranicznych i usług zarządczych), która ma zostać przyjęta przez państwa członkowskie do 30 czerwca 2023 r. i wejść w życie od 1 stycznia 2024 r.

[396] A. Wieśniak-Wiśniewska, M. Czerwiński, *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników,* PP nr 6/2016, s. 23-25, gdzie autorzy wskazują następujące zmiany w zakresie: 1) gospodarki cyfrowej (zwłaszcza co do stałej placówki lub zakładu tworzonych przez „znaczącą obecność cyfrową", wirtualnego zakładu i podatku u źródła przy transakcjach cyfrowych), 2) neutralizacji efektów hybrydowych struktur wykorzystujących niespójność systemów podatkowych, 3) wzmocnienia zasad opodatkowania kontrolowanych podmiotów zagranicznych (*CFC*), 4) ograniczenia erozji podstawy opodatkowania przez odliczanie odsetek i innych opłat za usługi finansowe (zwłaszcza co do ograniczenia odliczeń odsetek do stałego poziomu pomiędzy 10% a 30% zysków przed potrąceniem odsetek, opodatkowaniem i amortyzacją – tzw. *EBITDA*), 5) efektywnego zwalczania szkodliwych praktyk podatników przy uwzględnianiu transparentności i treści ekonomicznej (*substance*), 6) zapobiegania nadużyciom w wykorzystywaniu udogodnień traktatowych (*treaty shopping*), 7) zapobiegania sztucznemu unikaniu statusu zakładu (*Permanent Establishment*), 8-10) dostosowywania polityki cen transferowych do procesu tworzenia wartości (*Transfer Pricing Guidelines*), 12) wymogu ujawniania przez podatników agresywnych strategii podatkowych (*mandatory disclosure rule – MDR*), 13) dokumentacji cen transferowych w ramach trójstopniowego przygotowywania dokumentacji: *local file*, *master file* oraz *Country-by-Country Reporting*), 14) usprawniania mechanizmów rozwiązywania sporów międzynarodowych (zwłaszcza w zakresie Procedury Wzajemnego Porozumiewania się, nazywanego *Mutual Agreement Procedure – MAP*), 15) stworzenia wielostronnej umowy umożliwiającej wprowadzenie BEPS oraz modyfikacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (*Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*).

[397] H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 21; nt. problemów interpretacyjnych implikowanych wersjami językowymi umów międzynarodowego prawa podatkowego zob. uchwałę NSA z 28 października 2024 r. (sygn. **II FPS 1/24**), zgodnie z którą „określona w art. 30 Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem

charakter strukturalny, normy te obejmują co najmniej kilka sprzężonych z sobą systemów normatywnych (albo prawa krajowego i międzynarodowego, albo prawa krajowego i unijnego, albo prawa krajowego co najmniej dwóch państw oraz prawa międzynarodowego lub prawa unijnego). W przypadku klasycznych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, normami tego typu są najczęściej normy kolizyjne, zwane normami rozdzielającymi, o charakterze norm nakazujących lub przyzwalających (przyzwalających bez limitu lub przyzwalających z limitem), z właściwymi dla nich metodami wyłączenia (pełnego lub wyłączenia z progresją) lub zaliczenia (pełnego lub zaliczenia proporcjonalnego). Z uwagi na reguły interpretacyjne zawarte w art. 29 ust. 9 Modelu Konwencji OECD, wskazuje się jednak na zasadniczą niemożność powstania kolizji między postanowieniami Konwencji a przepisami ustawy krajowej w zakresie norm przeciwko unikaniu

---

Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r. (Dz. U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193) zasada rozstrzygania rozbieżności przy interpretacji jej przepisów w oparciu o tekst w języku angielskim zobowiązuje polskiego płatnika do zastosowania się do treści art. 11 ust. 1 i ust. 2 tej Konwencji na podstawie wersji w języku angielskim, niezależnie od sprostowania błędu w tym przepisie w wersji w języku polskim mocą obwieszczenia Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 20 listopada 2017 r. o sprostowaniu błędu (Dz. U. poz. 2177)", przy czym uchwała ta stanęła w sprzeczności z dotychczasowymi poglądami doktryny (B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Problemy wykładni międzynarodowych umów w prawie unikania opodatkowania, sporządzonych w dwóch lub większej liczbie języków*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2023, s. 9 i n.); nt. procesu umiędzynarodawiania polskiego systemu prawa oraz towarzyszącej mu tzw. europeizacji prawnej zob.: L. Garlicki, *Umiędzynarodowienie Konstytucji,* PiP nr 10/2022, s. 161-162 oraz A. Wróbel, D. Miąsik, *Europeizacja prawa administracyjnego – pojęcie i konteksty* (w:) R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski (red.), *Europeizacja prawa administracyjnego*, Warszawa 2014, s. 10 i n. oraz wskazana tam literatura (por.: M. Karpiuk, *Umowy międzynarodowe jako źródło prawa w Rzeczypospolitej Polskiej* [w:] *tenże* [red.] *Akty normatywne i administracyjne,* Warszawa 2009, s. 64; C. Mik, *Państwo i prawo wobec procesów internacjonalizacji, integracji i globalizacji. Tom 1. Wpływ internacjonalizacji i integracji na klasyczny paradygmat państwa i prawa*, Toruń 2022, *passim*); nt. multikonstytualizmu z perspektywy roli orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości oraz Trybunału Praw Człowieka z perspektywy krajowych trybunałów konstytucyjnych zob.: A. Kustra, *Kelsenowski model kontroli konstytucyjności prawa a integracja europejska. Studium wpływu*, Toruń 2015, s. 537; nt. poklasycznej koncepcji prawa międzynarodowego oraz klasycznej i poklasycznej koncepcji suwerenności zob. L. Morawski, *Filozofia…,* s. 155 i n.; nt. globalizmu z perspektywy filozofii prawa zob.: T. Barankiewicz, *Filozoficzne uzasadnienie praw człowieka w kontekście procesu globalizacji* (w:) J. Stelmach (red.), *Filozofia prawa wobec globalizmu,* Warszawa 2003, s. 49-56; A. Bator, W. Gromski, S. Kaźmierczyk, A. Kozak, *Integracja i globalizacja z perspektywy filozofii prawa* (w:) J. Stelmach (red.), *Filozofia…,* s. 9-26

opodatkowania.[398] Analityczna i głębsza charakterystyka poszczególnych typów wskazanych norm, funkcjonalnie sprzężonych w ramach poszczególnych, związanych z sobą systemów normatywnych na płaszczyźnie relacji prawa krajowego w stosunku do międzynarodowego i unijnego prawa podatkowego, choć nad wyraz pożądana z uwagi na jej wagę dla doktryny nauki oraz praktyki stanowienia i stosowania prawa podatkowego, przekraczałaby jednak wyżej zakreślone ramy metodologiczne niniejszego opracowania. Podkreślić jednak należy, że mimo złożoności materii prawnej składającej się, zarówno na relację tak sformułowanego przedmiotu zaskarżenia z wzorcami kontroli, jak i przede wszystkim mimo skutków prawnych żądanego wyroku derogacyjnego, przeprowadzenie kontroli konstytucyjności norm międzynarodowego lub unijnego prawa podatkowego w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej, nie jest niedopuszczalne. Z perspektywy skarżącego, żądanie derogacji normy dotkniętej wadą kwalifikowanej niekonstytucyjności, niedającej się usunąć w drodze wykładni i doprowadzającej do naruszenia jego konstytucyjnych wolności lub praw, znajduje bowiem swoje uzasadnienie zarówno z perspektywy gwarancji konstytucyjnych, jak i standardów prawa międzynarodowego. Kontrola taka winna zatem korespondować z zasadą wzajemnej współpracy organów stosujących prawo, jeśli – co oczywiste – miałaby ona przyczynić się do wzmacniania dbałości o zasadę poszanowania godności człowieka i obywatela oraz standardów elementarnego poczucia sprawiedliwości podatkowej i zrównoważonego rozwoju społeczno-gospodarczego dokonującego się w oparciu o ponadczasowe i uniwersalne wartości zakorzenione w istocie najlepszych tradycji europejskich systemów prawnych.[399] W tym ujęciu normy obowiązującego Rzeczpospolitą Polskę

[398] H. Litwińczuk, *Pierwszeństwo…*, s. 270-271

[399] por.: K. Wojtyczek, *Sądownictwo…*, s. 143; T. T. Koncewicz, *Dialog sądowy w prawie europejskim. Pomiędzy obietnicą a rzeczywistością* (w:) L. Leszczyński (red.), *Wykładnia prawa Unii Europejskiej. System Prawa Unii Europejskiej. Tom 3*, Warszawa 2019, s. 421-424; M. Muszyński, *Dialog Trybunału Konstytucyjnego RP i Trybunału Sprawiedliwości UE,* Pr. i Pr. 7-8/2022, s. 5 i n.; K. Lenaerts, *Dialog między Trybunałem Sprawiedliwości i sądami administracyjnymi państw członkowskich w ogólności a Naczelnym Sądem Administracyjnym w szczególności*, EPS nr 10/2022, s. 4-11

prawa międzynarodowego stanowić winny kryterium hierarchicznej kontroli ich konstytucyjności przez Trybunał Konstytucyjny, stojący na straży nadrzędności Konstytucji i przestrzegania hierarchicznej zgodności norm w państwowym porządku prawnym w ramach kognicji wyznaczonej przez art. 188 pkt 1-3 Konstytucji.[400] Zasada nadrzędności Konstytucji wobec wszystkich norm systemu prawa stanowi wyraz tożsamości konstytucyjnej państwa i podkreślana jest w orzecznictwie sądów konstytucyjnych Niemiec, Francji i Polski jako cecha niezbywalna na rzecz organizacji międzynarodowych.[401] Pamiętać jednak należy, co Trybunał podkreślił w uzasadnieniu słynnego wyroku pełnego składu z 16 listopada 2011 r. w sprawie zainicjowanej skargą konstytucyjną (sygn. SK 45/09),[402] że „orzeczenie o niezgodności prawa unijnego z Konstytucją powinno mieć charakter *ultima ratio* i wystąpić jedynie wówczas, kiedy zawiodłyby wszystkie inne sposoby rozstrzygnięcia konfliktu z normami należącymi do unijnego porządku prawnego".

Po trzecie w końcu, choć konstytucyjny katalog źródeł prawa pozytywnego ma zasadniczo charakter zamknięty (art. 87 Konstytucji), to z zastrzeżeniem czynionego na gruncie filozofii prawa podziału źródeł prawa w sensie formalnym, materialnym i źródeł poznania prawa z jednej strony oraz samoistnych i niesamoistnych źródeł prawa z drugiej,[403] na gruncie kontroli konstytucyjności prawa podatkowego Trybunał uznaje za dopuszczalną rekonstrukcję przedmiotu kontroli w oparciu o wykładnię przepisów kwestionowanego aktu normatywnego, ukierunkowaną przez prymat międzynarodowych standardów właściwych materii, której inkryminowane przepisy dotyczą. Okoliczność ta stanowi zatem wypadkową dwóch

[400] zob. M. Grzybowski, *Prawo międzynarodowe i wspólnotowe jako wzorzec i przedmiot kontroli norm*, [w:] M. Zubik (red.), *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006, s. 333-334

[401] zob. M. Safjan, *Konstytucja a członkowsko Polski w Unii Europejskiej,* PiP nr 3/2001, s. 19; M. Zirk-Sadowski, *Tożsamość konstytucyjna sądów administracyjnych* (w:) M. Smolak (red.) *Wykładnia Konstytucji. Aktualne problemy i tendencje*, Warszawa 2016, s. 83

[402] OTK ZU nr 9/A/2011, poz. 97

[403] L. Morawski, *Filozofia prawa,* Toruń 2014, s. 99-111

powyższych wzmianek. Rzecz operacjonalizował Trybunał choćby na przykładzie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości[404] stosowanych przez określone jednostki podlegające polskiej ustawie o rachunkowości.[405] W tym ujęciu Międzynarodowe Standardy Rachunkowości nie stanowiąc przedmiotu kontroli *sensu stricto*, podobnie jak wyżej wymienione niepisane i niewiążące źródła prawa Unii lub prawa międzynarodowego, wpływać mogą na określony standard wykładni i rozumienia zakwestionowanych przed Trybunałem przepisów (w tym przykładzie: przepisów o rachunkowości) jako norm generalnych i abstrakcyjnych, a więc źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Tak rozumiana metodyka wykładni ma związek z tzw. regułą miękkiego prawa (*soft law*)[406], która przy rekonstrukcji normy prawnej zakłada uwzględnienie niewysłowionych wprost w brzmieniu aktu normatywnego reguł postępowania, wskazówek, celów, wartości czy zasad utrwalonych w tradycji i kulturze prawnej danego systemu prawnego bądź wysłowionych w dokumentach nieposiadających charakteru wiążącego źródła prawa, lecz istotnych z perspektywy jego stanowienia lub stosowania (np. wspomniane wyżej niewiążące źródła prawa Unii, wytyczne OECD czy Komentarz do Modelowej Konwencji OECD, a także rezolucje Zgromadzenia Ogólnego ONZ).[407] Przyjmuje się zatem, że normy tego rodzaju determinują

---

[404] zawarte w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmującym określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz. Urz. UE L z 29 listopada 2008 r. Nr 320, s. 1)

[405] wyrok z 18 lutego 2014 r., sygn. **U 2/12** (OTK nr 2/A/2014, poz. 12; dot. szczególnych zasad rachunkowości spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych)

[406] zob. R. Bierzanek, *„Miękkie" prawo międzynarodowe,* Sprawy Międzynarodowe nr 1/1987, s. 91

[407] zob. K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Raporty BEPS…*, s. 24; A. Dmowski, *Skutki…,* s. 1; W. Morawski, *Akt interpretacyjny, akt normatywny, akt administracyjny – jasne granice?* (w:) P. Borszowski (red.) *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławie Miemiec;* Warszawa 2020, s. 448; a także K. Chmielewski, *Pozycja aktów miękkiego prawa międzynarodowego w polskim systemie źródeł prawa – zarys problemu* (w:) M. Zubik, R. Puchta, *Źródła prawa z perspektywy piętnastu lat obowiązywania Konstytucji,* Warszawa 2013, s. 184; K.Lasiński-Sulecki, W.Morawski, *Wytyczne OECD jako urojona podstawa prawna działań organów podatkowych w zakresie cen transferowych – uwagi w kontekście non-recognition i recharacterisation rules* (w:) J. Głuchowski (red.) *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga*

znaczenie normatywne odczytywane z brzmienia aktu normatywnego wymienionego w art. 87 Konstytucji, z uwzględnieniem zasad wykładni funkcjonalnej, lecz same aktem normatywnym nie są.[408] Sporny wydaje się natomiast status zwyczaju międzynarodowego jako źródła prawa międzynarodowego mogącego stanowić przedmiot kontroli w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej. Otóż w początkowej literaturze przedmiotu wskazywało się na dopuszczalność takiego zarzutu.[409] Założenie to może poniekąd uzasadniać również okoliczność wymienienia zwyczaju międzynarodowego (jako dowodu istnienia powszechnej praktyki, przyjętej jako prawo) w art. 38 lit. b statutu Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości,[410] jako źródła prawa międzynarodowego, tuż obok konwencji międzynarodowych ustalających reguły, wyraźnie uznane przez państwa wiodące spór (lit. a), a także zasad ogólnych prawa, uznanych przez narody cywilizowane (lit. c) oraz, z zastrzeżeniem art. 59 statutu, wyroków sądowych tudzież zdań najznakomitszych znawców prawa publicznego różnych narodów, jako środków pomocniczych do stwierdzania przepisów prawnych (lit. d). Jednak wobec jednoznacznej treści art. 79 ust. 1 Konstytucji i art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK, w których mowa jest o ustawie lub innym akcie normatywnym, za dopuszczalne *de lege lata* uznać można zakwestionowanie konstytucyjności normy prawnej dekodowanej z treści ustawy lub innego aktu normatywnego w rozumieniu przyjętym przez zwyczaj międzynarodowy bądź ogólną zasadę prawa międzynarodowego, gdyż – jak powtarza Trybunał również w swoim najnowszym orzecznictwie – treść

---

jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, Warszawa 2019, s. 247, 252 i n.

[408] zob. wyrok NSA z 20 czerwca 2018 r., sygn. II FSK 1665/16 (LEX/el. nr 522726862); K.Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Wytyczne…,* s. 255, 260; A. Werner, J. Wierzbicki, *Pojęcie „ekonomizacji" w polskim prawie podatkowym,* Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 4/2022, s. 21-22

[409] J. Oniszuczuk, *Źródła prawa w nowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 147

[410] Karta Narodów Zjednoczonych Statut Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości i Porozumienie ustanawiające Komisję Przygotowawczą Narodów Zjednoczonych (Dz. U. z 1947 r. Nr 23, poz. 90, ze zm.)

norm prawnych jest wydobywana w procesie wykładni właśnie podczas stosowania prawa.[411] Celem uzasadnienia takiego zarzutu konieczne jest wykazanie – na zasadach, o których mowa w punkcie 5 niniejszego rozdziału, iż określony sposób rozumienia inkryminowanej normy ma charakter trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni organów stosujących prawo. Podobnie więc jak precedens, który zaliczany jest na gruncie filozofii prawa do niesamoistnych źródeł prawa w systemie *civil law*,[412] nie może stanowić samodzielnego przedmiotu kontroli konstytucyjności, tak dopuszczalne jest zakwestionowanie konstytucyjności normy prawnej o treści normatywnej nadanej jej w wyniku działalności orzeczniczej, zwłaszcza poszerzonych składów najwyższych rangą organów stosujących prawo obowiązujące na obszarze naszego państwa,[413] o czym szerzej w punkcie 5 niniejszego

---

411 wyrok pełnego składu z 10 marca 2022 r., sygn. **K 7/21** (OTK ZU A/2022, poz. 24) dot. kontroli konstytucyjności Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmienionej następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełnionej Protokołem nr 2 (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284, ze zm.)

412 L. Morawski, *Filozofia…,* s. 108, 241 i n. oraz przywołana tam literatura

413 Do zasadniczych zadań (właściwości) NSA, wskazanych w art. 15 § 1 pkt 2 i 3 p.p.s.a. należy bowiem podejmowanie uchwał mających na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz uchwał rozstrzygających zagadnienia prawne budzące poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej (obie kategorie uchwał, zgodnie z art. 264 § 1 p.p.s.a. podejmowane są w składzie siedmiu sędziów, całej Izby lub w pełnym składzie), a jeżeli jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu NSA, to zgodnie z art. 269 § 1 p.p.s.a., przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi, który w przypadku niepodzielania stanowiska zajętego w uchwale innej Izby, w myśl art. 269 § 3 p.p.s.a., przedstawia to zagadnienie do rozstrzygnięcia pełnemu składowi NSA. Tym samym istota mocy ogólnie wiążącej uchwał NSA wiąże pośrednio wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych, determinując ostateczny kształt treści normatywnej odczytywanej z brzmienia interpretowanych przepisów prawa (zob. A. Kabat, *Art. 269. Przedstawienie zagadnienia prawnego w przypadku niepodzielania stanowiska zajętego w uchwale* (w:) B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. II*, LEX/el. 2021 nr 587284806). Podobnie z mocy art. 87 ustawy z dnia 8 grudnia 2017 r. o Sądzie Najwyższym (Dz. U. poz. 5, ze zm.), uchwały pełnego składu SN, składu połączonych izb oraz składu całej izby SN, z chwilą ich podjęcia, uzyskują moc zasad prawnych (tryb odstąpienia przez SN od uchwały podjętej przez pełen skład SN, skład połączonych izb lub całej izby SN reguluje art. 88 tej ustawy), co stanowi ustawową konkretyzację, wyrażonej w art. 183 ust. 1 Konstytucji zasady, iż Sąd Najwyższy sprawuje nadzór nad działalnością sądów powszechnych i wojskowych w zakresie orzekania.

rozdziału. Oczywiste jest, iż przedmiotem tej kontroli nie jest żadne orzeczenie (norma indywidualno-konkretna), lecz generalno-abstrakcyjna norma prawna, na podstawie której zostało ono wydane, kiedy to organ stosujący prawo, działając na podstawie i w granicach prawa, konkretyzuje jedynie treść normy stanowiącej podstawę danego orzeczenia w indywidualnej sprawie. W tym sensie norma ta podlegać może kontroli konstytucyjnej. Wobec tego więc, iż *soft law* nie może stanowić samoistnej podstawy orzeczenia o wolnościach lub prawach albo obowiązkach jednostki, a jedynie współtworzyć, poprzez swe aksjologiczne lub praktyczne znaczenie, normę prawną odczytywaną z brzmienia konkretnego przepisu aktu normatywnego, nie może tym samym zostać zakwestionowana w ramach tzw. samodzielnego przedmiotu kontroli w trybie skargi konstytucyjnej, o którym mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji. Może jednak zawierać się w zakresie zaskarżenia danego przepisu aktu normatywnego (art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK) lub wpłynąć na wskazany w skardze konstytucyjnej sposób naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw albo obowiązków jednostki (art. 53 ust. 2 u.o.t.p.TK). Od kategorii *soft law* należy, na gruncie prawa Unii rozróżnić zasadę tzw. prounijnej wykładni prawa (przed wejściem w życie Traktatu lizbońskiego[414] rozróżniano wykładnię prowspólnotową od prounijnej w zależności od tego, do którego filaru Unii interpretowany przepis się odnosił), stanowiącej przedmiot szczegółowych analiz przedstawicieli doktryny.[415] Znajduje ona swoje ustrojowe uzasadnienie w

[414] Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, sporządzony w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r. (Dz. U. z 2009 r. Nr 203, poz. 1569)

[415] zob. E. Maniewska, *Wykładnia prawa polskiego w poakcesyjnym orzecznictwie Sądu Najwyższego*, EPS 2005/1, s. 49 i n.; A. Bartosiewicz, *Wykładnia prowspólnotowa prawa krajowego a skutek bezpośredni norm dyrektyw*, Przegląd Podatkowy nr 2006/2, s. 31–36; M. Koszowski, *Wykładnia prowspólnotowa w ujęciu teoretycznoprawnym*, Przegląd Legislacyjny nr 2009/3–4, s. 67 i n.; K. Kowalik-Bańczyk, *Prowspólnotowa wykładnia prawa polskiego*, EPS 2005/12, s. 16–18; S. Biernat, P. Wróbel, *Stosowanie prawa Wspólnoty Europejskiej w polskim sądownictwie administracyjnym*, „Studia Prawno-Europejskie" nr 9/2007, s. 7 i n.; R. Zenc, *Prowspólnotowa wykładnia polskiego prawa administracyjnego* (w:) C. Mik (red.), *Wykładnia prawa Unii Europejskiej*, Toruń 2008, s. 291 i n.; A. Bartosiewicz, *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, Warszawa 2009, s. 225–275; D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009; D. Leczykiewicz, *Wykładnia prounijna w prawie podatkowym a obowiązek*

treści art. 9 Konstytucji oraz związanej z nią zasadą pierwszeństwa prawa Unii z ograniczeniem nieprzekraczalnej zasady nadrzędności konstytucji narodowych (art. 4 ust. 2 TUE oraz art. 8 ust. 1 Konstytucji RP), co z perspektywy teoretycznoprawnej poddano wnikliwej analizie również w polskim piśmiennictwie.[416] Okoliczność zaliczenia w art. 87 ust. 2 Konstytucji

---

poszanowania Konstytucji RP na przykładzie wybranych orzeczeń NSA (w:) S. Biernat, S. Dudzik (red.), *Doświadczenia prawne pierwszych lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2011, s. 262 i n.; A. Wentkowska, *Interpretacja in dubio pro communitate – dyrektywa wykładni proeuropejskiej w orzecznictwie sądów polskich* (w:) S. Biernat, S. Dudzik (red.), *Doświadczenia prawne pierwszych lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2011, s. 144 i n.; A. Mudrecki, *Granice wykładni prounijnej w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego* (w:) M. Duda, M. Munnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce*, Lublin 2011, s. 11 i n.; A. Mudrecki, *Wykładnia prounijna w orzecznictwie sądów administracyjnych w podatkach obrotowych* (w:) H. Litwińczuk (red.), *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym. Zjazd Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Podatkowego, Warszawa 10–11 czerwca 2010 r.,* Warszawa 2011, s. 382 i n.; K. Łuczak, *Metody wykładni prawa krajowego a wykładnia zgodna z prawem unijnym (w orzecznictwie sądów administracyjnych)*, PiP nr 1/2011, s. 59-72; S. Biernat, *Członkostwo Polski w Unii Europejskiej w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego* (w:) S. Biernat, S. Dudzik, *Doświadczenia prawne pierwszych lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2011, s. 63–105; M. Koszowski, *Wykładnia prawa krajowego w zgodzie z prawem Unii Europejskiej po uwzględnieniu zmian spowodowanych wejściem w życie Traktatu z Lizbony,* Studia Prawa Prywatnego nr 2/2012, s. 57-71; D. Miąsik, *Podstawowe zasady stosowania prawa UE przez sądy powszechne w świetle orzecznictwa Sądu Najwyższego*, EPS 2014/1, s. 67–68; A. Sołtys, *Obowiązek wykładni zgodnej w kontekście wykładni prawa UE przez sądy polskie* (w:) L. Leszczyński (red.), *Wykładnia prawa Unii Europejskiej. System Prawa Unii Europejskiej. Tom 3*, Warszawa 2019, s. 482 i n.; G. Jędrejek, *Wykładnia przepisów prawa cywilnego materialnego i procesowego*, Warszawa 2020, s. 161 i n.; R. Wiatrowski, *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i* usług, Warszawa 2021, s. 15-17 i obszernie przywołana tam literatura; B. Wojciechowski, *Ważenie wartości konstytucyjnych i europejskich w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego* (w:) J. Chlebny, R. Hauser (red.) *Wolności i prawa człowieka i obywatela w orzecznictwie sądów administracyjnych. Księga jubileuszowa na 100-lecie utworzenia Najwyższego Trybunału Administracyjnego,* Warszawa 2022, s. 24 i n.; Z. Nowicka, *Kontrola konstytucyjności a prawo pierwotne Unii Europejskiej,* EPS nr 1/2023, s. 6-8

[416] A. Kustra, *Kolizje norm konstytucyjnych i wspólnotowych w ujęciu teoretycznoprawnym*, EPS nr 05/2007, s. 24 i wskazana tam literatura i orzecznictwo; por. A. Sołtys, *Pluralistyczna koncepcja relacji prawa UE i prawa krajowego wobec współczesnych wyzwań dla europejskiego porządku konstytucyjnego*, PiP nr 4/2021, s. 3-21; przy czym odnotować należy także poglądy wskazujące zarówno na niedopuszczalność kontroli konstytucyjności norm prawa pierwotnego Unii jak i na ograniczony zakres dopuszczalności kontroli konstytucyjności norm prawa pochodnego Unii: M. Florczak-Wątor, *(Nie)skuteczność wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 7.10.2021 r., K 3/21. Ocena znaczenia orzeczenia z perspektywy prawa konstytucyjnego,* EPS nr 12/2021, s. 4-11; Z. Nowicka, *Kontrola konstytucyjności a prawo pierwotne Unii Europejskiej,* EPS nr 1/2023, s. 5-6

ratyfikowanych umów międzynarodowych do źródeł prawa powszechnie obowiązującego powoduje, że stanowić mogą one bezpośrednie źródło uprawnień podmiotów prawa, na które mogą się one powoływać w postępowaniach przed organami i sądami stosującymi prawo.[417] Zasada pierwszeństwa prawa międzynarodowego (w tym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania) przed podkonstytucyjnymi krajowymi aktami normatywnymi wynika także z zasady *pacta sund servanda* w ujęciu wyrażonym w art. 26 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów z 26 maja 1969 r.[418] Dla celów komparatystycznych wspomnieć należy tu jednak na przykład zasady suwerenności parlamentarnej (*doctrine of parliamentary sovereignty*) obowiązującej w systemie prawnym Wielkiej Brytanii, zezwalającej parlamentowi brytyjskiemu na uchwalanie ustaw, które w prawie krajowym zachowują pierwszeństwo przed umowami międzynarodowymi.[419] Również niemiecki system prawny zawiera zasadę równości mocy obowiązującej (wiążącej) umów międzynarodowych z ustawami zwykłymi parlamentu niemieckiego, podlegającą regule *lex posterior specialis derogat legi priori specialis*, przykład czego stanowić może § 2 niemieckiej ordynacji podatkowej (*Abgabenordnung*), z którego, z zachowaniem wspomnianej reguły kolizyjnej wyprowadza się prawo niemieckiego ustawodawcy zwykłego do uchylenia zasady pierwszeństwa postanowienia umowy międzynarodowej.[420]

---

[417] M. Woźniak, *Miejsce i stosowanie umów międzynarodowych w polskim prawie administracyjnym,* Toruń 2005, s. 91; M. Karpiuk, *Umowy międzynarodowe jako źródło prawa w Rzeczypospolitej Polskiej* [w:] *tenże* [red.] *Akty normatywne i administracyjne,* Warszawa 2009, s. 64

[418] Dz. U. z 1990 r., Nr 74, poz. 439

[419] H. Litwińczuk, *Pierwszeństwo prawa międzynarodowego przed prawem krajowym a problem stosowania norm krajowych do przeciwdziałania nadużywaniu umów* (w:) J. Głuchowski, *Współczesne…*, s. 263-264

[420] D. Jakubowska, *Klauzule…*, s. 39-40 i wskazana tam literatura i orzecznictwo niemieckiego Federalnego Trybunału Konstytucyjnego; H. Litwińczuk, *Pierwszeństwo prawa międzynarodowego przed prawem krajowym a problem stosowania norm krajowych do przeciwdziałania nadużywaniu umów* (w:) J. Głuchowski, *Współczesne…*, s. 263-264

2.5. System normatywny prawa podatkowego

Dotychczasowa analiza uzasadnia przyjmowane w teorii prawa założenie o możliwości obowiązywania – w tym samym czasie i na tym samym terytorium – dwóch lub więcej systemów norm[421] w zależności od przyjmowanych reguł klasyfikacyjnych.[422] Wyjaśnić bowiem należy, że nawet stosunek teorii prawa, czy konstytucjonalistyki do nauk szczegółowych o prawie, takich jak prawo podatkowe, karne, czy cywilne, kształtuje się różnie w zależności od perspektywy przyjmowanej przez konkretne kierunki teoretyczne: inny będzie choćby w normatywizmie Kelsena niż w realizmie Liewellyna oraz inny w psychologizmie Petrażyckiego niż w poglądach H.L.A Harta.[423] Aktualność zachowuje także teza J. Wróblewskiego, zgodnie z którą zagadnienia związane z obowiązywaniem różnych systemów norm mogą być rozważane nie tylko na poziomie analizy teoretycznej stosunków między systemami norm, ale również na poziomie analizy faktycznych procesów psychicznych czy zjawisk społecznych.[424] Okoliczność ta zdaje się być w sposób szczególny widoczna. Wprawdzie w trybie skargi konstytucyjnej, Trybunał bada jedynie hierarchiczną zgodność kwestionowanych norm z Konstytucją, jednak nie sposób zaprzeczyć, że również faktyczna analiza procesów psychologicznych i zjawisk społecznych[425] odgrywać może istotną rolę w kształtowaniu stanowisk uczestników postępowania przed

[421] J. Wróblewski, *Stosunki między systemami norm*, Studia Prawno-Ekonomiczne 1971, t. VI, s. 7 i n. (za:) M. Zirk- Sadowski, *Jerzy Wróblewski. Pisma wybrane,* Warszawa 2015, s. 195; L. Łustacz, *Teoria czy filozofia prawa oraz państwa,* PiP, z. 9(559), s. 41; por. A. Kustra, *Kelsenowski model kontroli konstytucyjności prawa a integracja europejska,* Toruń 2015, s. 29-30

[422] zob. L. Morawski, Wstęp do prawoznawstwa, Toruń 2016, s. 71-82

[423] J. Wróblewski, *Postawa filozoficzna i afilozoficzna we współczesnej teorii prawa* (w:) M. Zirk-Sadowski, *Jerzy Wróblewski. Pisma wybrane,* Warszawa 2015, s. 18 (tekst pierwotnie opublikowano w: Studia Prawnicze 1966, z. 13, s. 60 i n.)

[424] J. Wróblewski, *Stosunki…,* s. 195

[425] zob. K. Wojtyczek, *Sądownictwo konstytucyjne w Polsce,* Warszawa 2013, s. 31-32

Trybunałem jak i przez sam Trybunał w ramach wykładni operatywnej,[426] o czym mowa w rozdziale trzecim dysertacji.

Z perspektywy prawa pozytywnego system prawny tworzy więc zbiór wszystkich norm prawnych obowiązujących na obszarze danego terytorium.[427] Z tego względu, Trybunał – derogując art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych[428] „w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 tej ustawy z powodu niezgodności z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych" – podkreślił, że istotną rolę w rekonstrukcji normy prawnej z przepisów aktu normatywnego zajmuje wykładnia systemowa, nakazująca odrzucenie takiego wariantu interpretacyjnego, który pozostaje w sprzeczności z zasadami prawnymi (aspekt poziomy) lub unormowaniami o wyższej mocy prawnej (aspekt pionowy).[429] Normy składające się na obowiązujący system prawny tworzą bowiem hierarchiczną strukturę norm (systematyzacja pionowa, inaczej: wertykalna) i pogrupowane są w zbliżone do siebie treściowo kompleksy norm (systematyzacja pozioma, inaczej: horyzontalna).[430] Polska ustawa zasadnicza w ramach systematyzacji pionowej systemu prawnego, jako źródła powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej (systematyzacja pionowa) wymienia: Konstytucję, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia[431] (choć umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią

---

[426] zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego,* Gdańsk 2008, s. 11

[427] M. Zieliński, *Interpretacja jako proces dekodowania tekstu prawnego,* Poznań 1972, s. 24-25; zob.: J. Oniszczuk, *Źródła prawa w nowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 17; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego,* Gdańsk 2008, s. 12

[428] ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141)

[429] wyrok z 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2)

[430] zob. L. Morawski, Wstęp do prawoznawstwa, Toruń 2016, s. 76-82

[431] art. 87 ust. 1 Konstytucji

zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową),[432] zaś na obszarze działania organów, które je ustanowiły – również akty prawa miejscowego[433] (np. uchwała rady gminy w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości).[434] Organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają bowiem akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów.[435] Warto w tym miejscu wskazać także na zagadnienie tzw. „horyzontalnego oddziaływania" w procesie kontroli konstytucyjności prawa, które stanowi przedmiot szerszej analizy w najnowszej doktrynie.[436] Perspektywy horyzontalnego oddziaływania nie można jednak utożsamiać z horyzontalną (*niehierarchiczną*) kontrolą konstytucyjności prawa. Zgodnie z założeniem koncepcji horyzontalnego oddziaływania, konstytucyjne regulacje gwarantujące ochronę praw człowieka odnoszą skutki nie tylko w sferze relacji między jednostką a władzą publiczną (państwem), lecz także w relacjach między podmiotami równorzędnymi – podmiotami prawa cywilnego (prywatnego).[437] Koncepcja ta prowadzi do wniosku, że nie tylko państwo, ale także podmioty prywatne są zobowiązane do powstrzymywania się przed naruszaniem prawa lub wolności innej osoby. Normy te wynikają m.in. z zasad i wartości konstytucyjnych, w tym np. prawa do równej dla wszystkich ochrony własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 2

---

[432] art. 91 ust. 3 Konstytucji

[433] art. 87 ust. 2 Konstytucji

[434] Problem dopuszczalności przeprowadzenia kontroli konstytucyjności w trybie skargi aktu prawa miejscowego (np. uchwała rady gminy w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości) stanowi przedmiot analizy zawartej w kolejnym podrozdziale.

[435] art. 94 Konstytucji

[436] zob. B. Skwara: *Kategoryzacja horyzontalnego obowiązywania praw podstawowych w świetle aksjologicznych założeń systemu prawa,* (w:) A. Młynarska-Sobaczewska, P. Radziewicz, (red.), *Horyzontalne oddziaływanie…,* s. 61-98

[437] A. Młynarska-Sobaczewska, *Wprowadzenie*, (w:) A. Młynarska-Sobaczewska, P. Radziewicz, (red.), *Horyzontalne oddziaływanie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności,* Warszawa 2015, s. 8

Konstytucji). Dlatego w wyroku z 23 czerwca 2015 r.[438] Trybunał przypomniał, że z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji wynikają dla jednostki także takie gwarancje, które odnoszą się do sposobu ukształtowania relacji horyzontalnych. Gwarancje te dotyczą przede wszystkim ochrony przed ingerencją osób trzecich oraz instytucjonalizacji relacji między jednostkami w sferze praw majątkowych, albowiem normatywna treść art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji nie wyczerpuje się w relacji wertykalnej państwo – jednostka. Jak dotąd, Trybunał nie wypowiedział się wprost o dopuszczalności przeprowadzenia kontroli konstytucyjności normy podatkowoprawnej z perspektywy horyzontalnego oddziaływania, choć w uzasadnieniu kilku swoich wyroków dotykał relacji prawa podatkowego i cywilnego z tej perspektywy. W wyroku pełnego składu z 6 marca 2002 r.[439] Trybunał przyznał, że „uznając samodzielność regulacji Ordynacji podatkowej nie sposób zanegować faktu, iż prawo cywilne spełnia rolę tzw. prawa powszechnego, co usprawiedliwia odwołanie się do wykształconych w nim pojęć podstawowych". W innym zaś orzeczeniu, umarzając postępowanie w sprawie kontroli konstytucyjności przepisów Ordynacji podatkowej,[440] nawiązał do przyjmowanej w orzecznictwie konstytucyjnym konstrukcji spółki cywilnej[441] stwierdzając, że horyzontalna niespójność norm prawa podatkowego oraz prawa cywilnego, której skutkiem jest asymetria praw i obowiązków byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej, nie uzasadnia automatycznie zarzutu pominięcia legislacyjnego.

Podsumowując dotychczasowe, istotne z perspektywy przedmiotu kontroli w postępowaniu przed Trybunałem rozważania, wskazać należy, że w praktyce wykładni prawa, pojęcia *norma prawna* i *przepis prawny*, traktuje

[438] sygn. **SK 32/14** (OTK ZU 6/A/2015, poz. 84)

[439] sygn**. P 7/00** (OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13)

[440] postanowienie z 13 kwietnia 2010 r., sygn. **P 35/09** (OTK ZU 4A/2010, poz. 39)

[441] zob. wyroki z: 3 listopada 2004 r., sygn. **K 18/03** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 103); 24 stycznia 2001 r., sygn. **SK 30/99** (OTK ZU nr 1/2001, poz. 3)

się w zasadzie synonimicznie.[442] I nie należy poczytywać tego za błąd mimo, że niektórzy przedstawiciele doktryny wskazują na zasadniczą niedopuszczalność synonimicznego traktowania tych pojęć.[443] Wszakże chodzi o poznanie określonej treści normatywnej, a więc normy prawnej odczytywanej z treści przepisów prawa. W uzasadnieniach swoich rozstrzygnięć w sprawach podatkowych, czynią tak również organy podatkowe oraz sądy administracyjne. Podobną praktykę przyjmuje także sam Trybunał Konstytucyjny – i to zarówno w ramach wykładni operatywnej, gdy interpretuje regulacje odnoszące się do postępowania przed Trybunałem, jak i niekiedy omawiając przedmiot lub wzorzec kontroli w uzasadnieniu swoich orzeczeń, w których pojęcia przepisu i normy prawnej prawa podatkowego, Trybunał traktuje synonimicznie.[444] Rzecz trafnie wyjaśnił A. Krzywoń pisząc, że relacja zachodząca między normą podatkowoprawną, a przepisem prawa podatkowego jest taka, „jak pomiędzy treścią (normy podatkowej), a formą słowną (przepisy podatkowe), w którą treść ta jest ujęta".[445] Należy bowiem wyjaśnić, że proces rekonstrukcji normy z przepisów aktów normatywnych nie jest przeprowadzany „do końca" (tj. w ramach wykładni derywacyjnej), lecz do momentu ustalenia określonej treści normatywnej w zakresie, w jakim konieczne jest to dla wyprowadzenia zeń jednoznacznej normy powinnego stanu rzeczy, w tym powinnego zachowania (tj. w ramach wykładni klaryfikacyjnej).[446] Z tego właśnie względu tak istotną

---

[442] L. Morawski, *Wstęp…,* s. 51; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego,* Gdańsk 2008, s. 9; B. Brzeziński, *Dyskurs prawniczy, interpretacja i argumentacja. Kilka uwag,* Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 3/2022, s. 10

[443] M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasad., Reguły. Wskazówki,* Warszawa 2002, s. 74 i n.

[444] np. wyroki pełnego składu z 14 czerwca 2006 r., sygn. **K 53/05** (OTK ZU 6A/2006, poz. 66) oraz 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79), a także wyroki z: 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100); 3 kwietnia 2019 r., sygn. **SK 13/16** (OTK ZU A/2019, poz. 14) i wiele innych

[445] A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolite Polskiej*, Warszawa 2011, s. 44

[446] por.: K. Wojtyczek, *Sądownictwo konstytucyjne w Polsce. Zagadnienia wybrane,* Warszawa 2013, s. 33; L. Morawski, *Zasady wykładni prawa,* Toruń 2010, s. 15-17; Z. Ziembiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa,* Warszawa 1980, s. 129 i n.

rolę pełni precyzyjne sformułowanie sentencji wyroku Trybunału, zwłaszcza wyroku derogującego.[447] W tym stanie rzeczy A. Krzywoń trafnie wyjaśnia, że ustawa podatkowa – składając się z przepisów prawnych, służących rekonstrukcji norm podatkowych – jest formą, w jakiej zgodnie z Konstytucją, dochodzi do regulacji kwestii związanych z podatkami i innymi daninami publicznymi.[448] Wobec tego, że rozdział niniejszy ma na celu podjęcie (szerszej, niż tylko na potrzeby konkretnego postępowania, jak to się czyni w uzasadnieniach orzeczeń Trybunału) charakterystyki przedmiotu kontroli (jako takiego) w trybie skargi konstytucyjnej, wniesionej w związku z wydaniem ostatecznego orzeczenia w sprawie podatkowej, to spośród wskazanych pojęć: przepisu prawa podatkowego, normy podatkowoprawnej, treści normatywnej i aktu normatywnego prawa podatkowego, na użytek przeprowadzanej analizy, za dopuszczalne uznać można posługiwanie się terminem normy podatkowoprawnej oraz pozostałymi z wymienionych pojęć jedynie synonimicznie lub w celu egzemplifikowania określonych między nimi różnić lub podobieństw, gdyż to właśnie norma prawna wyraża najgłębiej to, co stanowi przedmiot kontroli w trybie skargi jako jednej z form hierarchicznej kontroli norm właśnie.[449]

2.6. Urzędowy akt interpretacyjny prawa podatkowego

Jeśli jednak w ogólnej perspektywie traktować prawo (również z perspektywy kontroli jego konstytucyjności) „jako zespół tekstów prawnych oraz zasad ich interpretacji, to właśnie te ostatnie przesądzają ostatecznie o treści normy prawnej, jaką ustala się na podstawie tekstu aktu normatywnego. Funkcjonowanie praktyki prawniczej w systemach prawa

[447] zob. zdanie odrębne STK S.Wronkowskiej-Jaśkiewicz do wyroku z 19 czerwca 2012 r., sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65, dot. przedawnienia zobowiązania podatkowego powstałego z tytułu zawarcia umowy pożyczki oraz ponownego powstania zobowiązania podatkowego w związku z tą samą czynnością cywilnoprawną)

[448] A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolite Polskiej*, Warszawa 2011, s. 41

[449] por.: M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasad., Reguły. Wskazówki,* Warszawa 2002, s. 74 i n.; K. Wojtyczek, *Sądownictwo konstytucyjne w Polsce,* Warszawa 2013, s. 42 i n.

stanowionego opiera się więc na dwóch filarach – tekstach aktów normatywnych oraz stosowanych zasadach ich interpretacji".[450] Tym samym to, co spójne na gruncie teorii prawa podatkowego, może wydać się co najmniej kłopotliwe na gruncie jego stanowienia i stosowania. Otóż szacuje się, iż tempo wzrostu liczby przepisów prawa podatkowego w przeciętnym państwie systemu prawnego sięga nawet 10% w stosunku do wielkości bazowej, co oznacza, że objętość przepisów prawa podatkowego może podwajać się w ciągu 10 lat, i to zarówno w polskim systemie prawa podatkowego, składającym się z kilkunastu ustaw podatkowych, setek aktów wykonawczych i aktów incydentalnych związanych z rozmaitymi dziedzinami życia społecznego i gospodarczego oraz blisko stu umów międzynarodowych, jak i systemach prawa podatkowego Wielkiej Brytanii czy Stanów Zjednoczonych, których sama liczba stron tekstu ustaw podatkowych wzrosła, na przestrzeni kilkudziesięciu ostatnich lat, kilkukrotnie.[451] Tym samym dostrzegalne jest również zjawisko wzrastającego poziomu skomplikowania i ponadprzeciętnie rozbudowanej kazuistyki charakteryzujących normy prawa podatkowego oraz jego nadwyraz częste zmiany, stanowiące wynik działań prawodawcy podatkowego starającego się (z gorszym, względnie lepszym skutkiem) nadążać nad normowaniem dynamicznie rozwijającej się rzeczywistości gospodarczej i społecznej, jej informatyzacji i umiędzynarodowiania.[452] Konsekwencje złożoności prawa podatkowego w poszczególnych państwach świata, systemowa

[450] B. Brzeziński, *Dyskurs prawniczy, interpretacja i argumentacja. Kilka uwag,* Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 3/2022, s. 9; zob. przykład kodyfikacji justyniańskiej niezrozumiałej przez europejskich prawników przełomu X i XI wieku z tego powodu, że nie była im znana kultura prawna jej stosowania, a przywracanie której zajęło europejskim systemom prawnym blisko kilka wieków: M. Zirk-Sadowski, *Wprowadzenie do filozofii prawa,* Warszawa 2011, s. 18

[451] B. Brzeziński, *Doktryna prawnicza a problem skomplikowania prawa i systemu podatkowego* (w:) P. Borszowski (red.) *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławie Miemiec;* Warszawa 2020, s. 91-92

[452] zob. B. Brzeziński, *Gospodarka, know-how i prawo podatkowe* (w:) S. Krawczyk (red.) *Ius Fiscale. Studia z dziedziny prawa finansowego. Księga pamiątkowa dedykowana profesorowi Marianowi Weralskiemu*, Warszawa 2012, s. 175-185; tenże, *Prawo…*, s. 247

niejednorodność interpretacji jego przepisów oraz liczne zmiany powodują powszechne problemy uczestników obrotu podatkowoprawnego w zakresie możliwości dokładnego rozeznania i przewidzenia skutków podatkowoprawnych dokonywanych przedsięwzięć, co z kolei generuje, po pierwsze – liczne spory o istnienie i zakres obowiązku czy zobowiązania podatkowego, po drugie – zjawisko „wyścigu w sprawach tzw. optymalizacji podatkowych z jednej strony i przeciwdziałaniu temu zjawisku i jego skutkom z drugiej" oraz po trzecie – wzrost kosztów funkcjonowania samego, coraz bardziej złożonego systemu podatkowego.[453] W tym stanie rzeczy ustawodawstwo podatkowe niektórych państw podjęło się wprowadzenia w życie instrumentów prawnych w postaci urzędowych interpretacji prawa podatkowego (*advance tax ruling*), w tym interpretacji indywidualnych (*private ruling*), mających na celu zagwarantowanie podatnikowi (indywidualnemu w przypadku interpretacji indywidualnej lub nieskonkretyzowanemu, a więc generalnemu w przypadku interpretacji ogólnych) większej pewności co do zakresu jego obowiązków podatkowych.[454] Złożona problematyka interpretacji prawa podatkowego i celnego, z perspektywy zarówno polskich sądów i organów podatkowych i celnych, jak i organów organizacji międzynarodowych, przedstawiona została w polskim piśmiennictwie w pogłębionym i kompleksowym w tym zakresie opracowaniu autorstwa Prof. W. Morawskiego.[455] Niniejsze rozważania obejmują zatem jedynie te konkluzje, jakie w sposób niezbędny wskazać należy w celu rekonstrukcji przedmiotu kontroli w trybie skargi konstytucyjnej oraz jej dopuszczalności w sprawach związanych z urzędowymi aktami interpretacyjnymi.

---

[453] B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 596, 415, 243; B. Brzeziński, *Doktryna…*, s. 99

[454] W. Morawski, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego a zwalczanie międzynarodowego unikania opodatkowania* (w:) D. Gajewski (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania*, Warszawa 2017, s. 231 i n.

[455] zob. W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana,* Warszawa 2012

Otóż w obowiązującym stanie prawnym polski ustawodawca podatkowy unormował instytucję urzędowych interpretacji prawa podatkowego w rozdziale 1a Ordynacji podatkowej (art. 14a-14s o.p.). Wprowadził także instytucję opinii zabezpieczających wydawanych przez Szefa KAS na wniosek zainteresowanego (art. 119w-119zd o.p.) oraz instytucje wiążącej informacji akcyzowej (tzw. WIA – art. 7d-7k ustawy o podatku akcyzowym)[456] i informacji stawkowej (tzw. WIS – art. 42a-42i uVAT). Prawodawca unijny unormował z kolei możliwość wydawania przez Komisję Europejską wytycznych (*guildelines*) dotyczących problematyki podatkowej czy (służących wspólnej unijnej taryfie celnej) not dotyczących nomenklatury scalonej (*CN*) obejmującej kody zharmonizowanego systemu (*HS*), zaś Światowa Organizacja Celna (*WCO*) może z kolei pochwalić się znaczną liczbą not wyjaśniających i opinii klasyfikacyjnych dotyczących klasyfikacji taryfowej towarów.[457] Popularnym i konstrukcyjnie interesującym aktem interpretacyjnym są także międzynarodowe wzajemne porozumienia w sprawach indywidualnych (*Mutual Agreement Procedures* – tzw. MAP), oparte na umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania,[458] których celem jest wyeliminowanie podwójnego opodatkowania w indywidualnej sprawie zainicjowanej na wniosek podatnika,[459] a także decyzje w przedmiocie uprzednich porozumień cenowych (*Advance Pricing Agreement* – tzw. APA), w ramach których uznaje się, że cena transferowa transakcji kontrolowanej została ustalona na warunkach, jakie ustaliłyby

[456] ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11, ze zm.)

[457] W. Morawski, *Akt interpretacyjny, akt normatywny, akt administracyjny – jasne granice?* (w:) P. Borszowski (red.) *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławie Miemiec;* Warszawa 2020, s. 448-449 i 453-454

[458] W. Morawski, *Akt interpretacyjny…,* s. 448

[459] L. Etel, *Art. 70(a) Zawieszenie biegu terminu przedawnienia w związku z uzyskiwaniem informacji od organów innego państwa* (w:) L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk*, LEX/el 2022 nr 587887787

między sobą podmioty niepowiązane.[460] Do instrumentów prawnych związanych z problematyką wzajemnych porozumień oraz współpracy organów i podatników należeć miały również instytucje Programu Współdziałania (dział IIB o.p.: art. 20s-20zr o.p) i Porozumienia inwestycyjnego (dział IIC o.p.: art. 20zs-art. 20zze o.p.).[461]

Urzędowe interpretacje podatkowe przybierają formę aktu stosowania prawa o specyficznej cesze, jaką jest wyjaśnienie skutków podatkowych określonych zdarzeń przyszłych. Nie są więc aktami stanowienia prawa, a więc aktami normatywnymi stanowiącymi źródło prawa, lecz specyficznymi (bo interpretacyjno-wyjaśniającymi) aktami poznania prawa o charakterystyce właściwej dla aktu jego stosowania, czym utożsamiają się z aktem typu *saft law*.[462] W uzasadnieniu słynnego wyroku pełnego składu Trybunału z 11 maja 2004 r. (sygn. K 4/03) derogującego art. 14 § 2 o.p. w części stanowiącej, że interpretacje ministra właściwego do spraw finansów publicznych wiążą organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, jako normy niezgodnej z art. 78 oraz art. 93 ust. 2 zdanie 2 Konstytucji oraz derogującego art. 24b § 1 o.p. (klauzula obejścia prawa podatkowego) jako niezgodnego z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji, Trybunał (powołując się na doktrynę prawa podatkowego)[463] wyjaśnił bowiem, iż urzędowa interpretacja prawa podatkowego nie może być „zaliczana ani do kategorii źródeł prawa, ani też uznawana za akt administracyjny wewnętrzny stosowania prawa. Wykładnia urzędowa nie może być też podstawą decyzji

---

[460] art. 81 pkt 1 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. poz. 2200, ze zm.); por. J. Kalus, P. Szymczyk, *Preferencje podatkowe dla strategicznych inwestorów przewidziane w Polskim Ładzie. Analiza prawno-porównawcza wybranych rozwiązań,* Przegląd Podatkowy nr 11/2021, s. 25 i n.

[461] por. B. Brzeziński, A. Franczak, J. Pustuł, *O (nie)porozumieniu inwestycyjnym,* PP nr 5/2023, s. 8 i n.

[462] zob. W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana,* Warszawa 2012, s. 23

[463] T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich,* Państwo i Prawo 1998/7, s. 28 i n.

podatkowych wobec obywateli ani innych podmiotów prawa. Wykładnia urzędowa pozostaje więc poza systemem źródeł prawa powszechnie obowiązującego, nie mieści się też w systemie źródeł prawa wewnętrznego, o jakim mowa w art. 93 Konstytucji. Nawet bowiem, jeżeli przyjmuje formę prawną zarządzenia Ministra, nie może być uznana za akt wewnętrzny obowiązujący tylko jednostki organizacyjnie podległe organowi wydającemu, choćby z tego względu, że izby i urzędy skarbowe to nie »jednostki organizacyjnie podległe Ministrowi« w zakresie postępowania podatkowego i czynności sprawdzających. Przede wszystkim jednak wykładnia ta nie może być traktowana tak jak prawo".[464] W tym stanie rzeczy oczywiste jest więc, iż zakwestionowanie urzędowej interpretacji prawa podatkowego w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym jest niedopuszczalne. Podobnie niedopuszczalna jest skarga konstytucyjna w sprawie postępowania w przedmiocie skargi na interpretację podatkową, kwestionująca konstytucyjność normy podatkowoprawnej, której interpretacja ta miała dotyczyć. Zdaniem Trybunału urzędowe (zwłaszcza indywidualne) interpretacje prawa podatkowego nie kształtują w sposób władczy praw ani obowiązków podatnika, lecz stanowią jedynie ocenę prawną organu fiskalnego na przedstawione we wniosku zagadnienie prawne.[465] Zastrzec jednak należy, że w kontekście indywidualnych lub ogólnych interpretacji prawa podatkowego, warunkiem koniecznym zapewnienia ochrony bezpieczeństwa obywateli, działających w zaufaniu do organów państwa jest zasada (stanowiąca element zasady państwa prawa), zgodnie z którą zastosowanie się przez adresata do wykładni pochodzącej od organu lub urzędu państwowego, nie może wyrządzić szkody temu, który się do niej zastosował.[466] Taką też rolę pełni instytucja urzędowej, zwłaszcza indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Jednakże to nie wydana interpretacja, lecz dopiero „późniejsze autonomiczne decyzje podatnika (płatnika, inkasenta) mogą kreować określone skutki prawne. Konsekwencją

[464] wyrok pełnego składu z 11 maja 2004 r., sygn. **K 4/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41)

[465] wyrok z 26 kwietnia 2005 r., sygn. **SK 36/03** (OTK ZU nr 4/A/2005, poz. 40)

[466] zob. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 48

udzielenia informacji podatkowej nie jest [więc] w żadnej mierze konkretyzacja przysługującego podatnikowi uprawnienia lub ciążącego na nim obowiązku, bo zarówno przedmiot opodatkowania, jak i zakres obowiązku podatkowego i moment jego powstania oraz stawki podatkowe określane są ustawami podatkowymi. Tym samym czynności organów podatkowych, polegające na informowaniu »o zakresie stosowania prawa«, nie mogą prowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowania obowiązku, ani też do jego zniesienia bądź ograniczenia."[467] Podatnik może bowiem swobodnie i autonomicznie zdecydować, czy postąpi zgodnie z wydaną interpretacją, czy też w sposób z nią sprzeczny, gdyż jej wydanie nie stanowi, nie zmienia ani nie uzupełnia obowiązującego prawa, nie może doprowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowania obowiązku podatkowego, ani do jego zniesienia lub ograniczenia.[468] Interpretacja podatkowa nie tworzy bowiem materialnego stosunku prawnopodatkowego ani nie jest przejawem stosowania prawa stanowiącego przedmiot interpretacji.[469] W tym ujęciu oddalenie skargi kasacyjnej na wyrok utrzymujący w mocy wydaną – na wniosek skarżącego – interpretację indywidualną, nie nakłada na jego rzecz żadnego obowiązku, ani nie kształtuje na jej rzecz żadnego prawa. Co najwyżej utrzymana w mocy interpretacja powinna stanowić dla skarżącego gwarancję bezpieczeństwa prawnego w przypadku zastosowania się przez niego w przyszłości do treści wydanej interpretacji.[470] Trybunał Konstytucyjny, związany granicami zaskarżenia oraz działający jedynie na

[467] postanowienie z 23 maja 2016 r., sygn. **Ts 324/15** (OTK ZU B/2016, poz. 399)

[468] J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 86-87

[469] H. Dzwonkowski, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, [w:] W. Miemiec [red.], *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego,* Wrocław 2009, s. 144

[470] zob. postanowienia z: 19 kwietnia 2011 r., sygn. **Ts 190/10** i sygn. **Ts 191/10** (OTK ZU nr 3/B/2011, poz. 254 i 255); 9 maja 2011 r., sygn. **Ts 308/10** (OTK ZU nr 5/B/2011, poz. 382); 17 lutego 2012 r., sygn. **Ts 177/11** (OTK ZU nr 1/B/2013, poz. 60); 9 stycznia 2014 r., sygn. **Ts 129/12** (OTK ZU nr 1/B/2014, poz. 28); 15 stycznia 2014 r., sygn. **Ts 248/12** (OTK ZU nr 1/B/2014, poz. 38); 8 października 2014 r., sygn. **Ts 163/14**, (OTK ZU nr 5/B/2014, poz. 514)

wniosek podmiotu inicjującego postępowanie przed Trybunałem, nie wypowiedział się jednak co do zakresu dopuszczalności zakwestionowania norm prawa podatkowego w trybie skargi konstytucyjnej wywodzonej w związku z wyczerpaniem drogi prawnej w sprawie, wspomnianych wyżej opinii zabezpieczających, wiążących informacji akcyzowych, informacji stawkowych, a także wytycznych Komisji Europejskiej dotyczących problematyki prawa podatkowego czy jej not dotyczących nomenklatury scalonej (*CN*) służących wspólnej unijnej taryfie celnej bądź not wyjaśniających i opinii klasyfikacyjnych Światowej Organizacji Celnej w zakresie klasyfikacji taryfowej towarów.

3. Norma materialna, proceduralna i ustrojowa prawa podatkowego

3.1. Koncepcja analityczna treści normatywnej

Doktryna prawa podatkowego wyodrębnia normy materialnoprawne, normy proceduralne i normy ustrojowe prawa podatkowego. Normy proceduralne i normy ustrojowe mają względem norm materialnoprawnych charakter służebny, gdyż normy proceduralne służą realizacji norm materialnoprawnych w ramach określonej przez normy ustrojowe struktury organów podatkowych związków publicznoprawnych.[471] Jeśli jednak ochrona, jaką tworzą unormowania proceduralne nie jest w stanie w wystarczającym stopniu sanować konstytucyjnoprawnych mankamentów materialnego prawa podatkowego na gruncie możliwych do zastosowania metod wykładni prawa, konieczne staje się jej zakwestionowanie w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej.[472]

---

[471] zob. B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego,* Toruń 2008, s. 161; tenże, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 411-413

[472] wyrok pełnego składu z 11 maja 2004 r., sygn. **K 4/03** (OTK ZU 5A/2004, poz. 41), w uzasadnieniu którego Trybunał wskazał, iż „konstytucyjnoprawna kwalifikacja zaskarżonego przepisu zdeterminowana jest w pierwszym rzędzie wadliwym, bo niedookreślonym i nieprecyzyjnym, ujęciem elementów materialnych, które nie gwarantują minimalnej choćby przewidywalności treści podejmowanego przez organ podatkowy rozstrzygnięcia"

Następująca jest ich syntetyczna charakterystyka. Normy ustrojowe, będąc w istocie normami prawa administracyjnego, kształtują organizację (ustrój) organów podatkowych związków publicznoprawnych i określają ich kompetencje.[473] Przykładem aktu normatywnego wyrażającego normy ustrojowe jest choćby ustawa o krajowej administracji skarbowej.[474] Z kolei normy proceduralne znajdują swoje zastosowanie wyłącznie w tracie postępowania podatkowego i wyłącznie na jego potrzeby.[475] Przepisy zawierające normy proceduralne zawarte są przede wszystkim w dziale IV o.p. (*postępowanie podatkowe*), a także w działach V (*czynności sprawdzające*) i VI (*kontrola podatkowa*) tej ustawy[476] oraz sporadycznie w ustawach dotyczących poszczególnych podatków.[477] Natomiast normy materialnoprawne zawarte są przede wszystkim w materialnoprawnej części o.p., a także w ustawach dotyczących poszczególnych podatków oraz ratyfikowanych umowach międzynarodowych dotyczących prawa podatkowego.[478] Dla opisu i analizy stosunku podatkowoprawnego, doktryna prawa podatkowego – w ślad za ogólną teorią prawa i wraz z innymi naukami dogmatycznymi o prawie – posługuje się analitycznymi koncepcjami treści normatywnej (budowy normy podatkowoprawnej).[479]

Wyjściową i zasadniczą koncepcją jest tzw. dwuczłonowa norma podatkowoprawna, składająca się z hipotezy (*H*) i dyspozycji (*D*).[480] Jej

---

[473] B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 413

[474] ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1947, ze zm.)

[475] B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia procedura podatkowa,* (w:) *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Księga jubileuszowa prof. dr hab. Janusza Borkowskiego,* Łódź 2004, s. 55 i n.

[476] art. 1 pkt 3 o.p.

[477] B. Brzeziński*, Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 412

[478] *Ibid.,* s. 411

[479] zob. *Ibid.*, s. 413

[480] zob. B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego,* Toruń 2008, s. 161; tenże, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 413

podstawowe formuły mogą być następujące. Pierwsza: jeśli zachodzą warunki określone w hipotezie (*H*), to adresat powinien zachować się tak jak mówi dyspozycja (*D*). Druga: jeśli zachodzą warunki określone w hipotezie (*H*), to następuje skutek prawny określony w dyspozycji (*D*). Obie formuły, bądź to z osobna, bądź to funkcjonalnie z sobą związane, determinować mogą zindywidualizowanie i skonkretyzowanie, określonej przepisami prawa podatkowego generalno-abstrakcyjnej normy podatkowoprawnej, która stanowiąc podstawę wydania ostatecznego (w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji) orzeczenia o konstytucyjnych prawach lub wolnościach albo obowiązkach jej adresata, może stanowić przedmiot zaskarżenia w trybie skargi konstytucyjnej, a więc przedmiot kontroli jej konstytucyjności w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Na gruncie prawa podatkowego, za klasyczny przykład takiej normy – spośród wielu – możemy uznać choćby art. 3 w zw. z art. 1 u.p.d.o.f., sprowadzający się do formuły: *Osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) na zasadach określonych w niniejszej ustawie.* Norma ta określa warunki (*H*), zajście których implikuje konieczność określonego zachowania (*D*) jej adresatów. Innym przykładem może być również art. 70 § 6 pkt 1 o.p.: *Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.* Norma ta określa pewne okoliczności (*H*), których zajście implikuje określone skutki prawne (*D*). Na potrzeby niniejszego wywodu, należy jednak wskazać zasadniczą różnicę, jaka zachodzi pomiędzy tymi normami z perspektywy dopuszczalności kontroli ich konstytucyjności. Otóż w przypadku pierwszej z nich zastrzec należy, że niedopuszczalne jest takie określenie przedmiotu kontroli normy podatkowoprawnej, którego zarzut koncentruje się jedynie na istnieniu określonego podatku, czy też jego wysokości. Do utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału należy pogląd, zgodnie z którym ustawa zasadnicza przewiduje

daleko posuniętą swobodę prawodawcy podatkowego.[481] Granicę tej swobody stanowi jednak ustanowienie takiego obowiązku podatkowego, którego ciężar jest nieproporcjonalny, niemożliwy do poniesienia bądź stanowi formę konfiskaty mienia.[482] Granica ta wynika z zasady zdolności podatkowej, koncentrującej się na indywidualizacji zdolności podatkowej podatnika.[483] Zdaniem Trybunału, z konstytucyjnej zasady sprawiedliwości podatkowej, nie wynika bowiem prawo jednostki do żądania sprawiedliwego opodatkowania w zakresie nakładania podatków o określonej wysokości lub determinujące zakres wprowadzanych ulg i zwolnień podatkowych.[484] Zagadnienie sprawiedliwości podatkowej i zasad pochodnych omówione zostało w rozdziale trzecim dysertacji. Natomiast art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie dotyczy ustanowienia określonej daniny czy wysokości danej stawki podatkowej, ani nawet terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, ustalenie którego zasadniczo również pozostawione jest uznaniu ustawodawcy[485] (z ograniczeniami wynikającymi z przepisów, mających dla podatnika charakter gwarancyjny[486]). Przepis ten dotyczy bowiem konstytucyjnych wolności lub praw podatników, których bieg terminu zobowiązania podatkowego został zawieszony lub nie rozpoczął się z uwagi na – w uproszczeniu – wszczęcie postępowania karnego (skarbowego) mającego mieć związek z zobowiązaniem podatkowym. Na marginesie warto podkreślić, że przepis ten (a ściślej: norma prawna dekodowana z tego przepisu w utrwalonej i jednolitej linii orzeczniczej organów stosujących prawo) wzbudza istotne wątpliwości konstytucyjne prezentowane zarówno

[481] zob. wyrok z 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97) oraz obszernie przywołane tam orzecznictwo

[482] wyroki z: 12 lutego 2015 r., sygn. **SK 14/12** (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15); 4 lipca 2013 r., sygn. **P 7/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 74)

[483] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[484] postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

[485] wyrok z 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/1**0 (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65)

[486] wyrok z 17 lipca 2012 r., sygn. **P 30/11** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81)

w orzecznictwie Trybunału[487] jak i w doktrynie[488]. Różnica pomiędzy wskazanymi normami polega więc na tym, że ta pierwsza (rekonstruowana z u.p.d.o.f.) określa, jaki rodzajowo podmiot oraz w jakich okolicznościach, staje się podatnikiem danego podatku, podczas gdy ta druga (rekonstruowana z o.p.) określa, jakie skutki prawne powstają wskutek ziszczenia się określonych okoliczności, które – mimo że związane z zobowiązaniem podatkowym – nie dotyczą samego rodzajowego określenia podmiotu i okoliczności, w jakich staje się on podatnikiem, czy wysokości stawki podatkowej.

W tym stanie rzeczy dochodzimy do następujących konkluzji. Norma podatkowoprawna, która koncentruje się na określeniu powinnego zachowania jej adresata – jako taka – co do zasady nie podlega kontroli w trybie skargi konstytucyjnej. Przykładem takiej normy jest choćby wskazany wyżej przepis u.p.d.o.f. Wyjątki od tej reguły są następujące. Pierwszym jest zobowiązanie adresata do poniesienia takiego ciężaru podatkowego, który jest niemożliwy do poniesienia.[489] Wyjątek ten wynika z zasady zdolności podatkowej, koncentrującej się na indywidualizacji zdolności podatkowej

[487] Z ogólnodostępnej bazy Internetowego Portalu Orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego (*https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/SzukajSprawy?cid=2*) wynika, że na dzień 13 stycznia 2020 r. Trybunał był w trakcie rozpoznawania pięciu skarg konstytucyjnych i wniosków – na różnych etapach postępowania – kwestionujących konstytucyjność art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w różnych zakresach (sprawy o sygn.: K 31/14, SK 22/18, SK 100/19, Ts 137/18, Ts 151/19). Przepis ten w poprzednich brzmieniach stanowił przedmiot kontroli zakończonej wydaniem wyroków TK derogujących wywiedzione z niego normy prawne w dwóch wyrokach (sygn. P 30/11, SK 40/12). Jedno postępowanie zostało umorzone (sygn. SK 23/13), a pięciu skargom odmówiono nadania dalszego biegu (Ts 178/09, Ts 269/11, Ts 88/15, Ts 317/15, Ts 22/18).

[488] zob. A. Ladziński, J. Waśko, T. Burczyński, W. Waśko, K. Kudlek, *Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych – analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej*, Toruń 2019, s. 22-24; E. Prejs, *Zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe – rozważania nad konstytucyjnością obowiązującej regulacji,* Przegląd Podatkowy nr 11/2017, s. 36; G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, Prokuratura i Prawo 2011, nr 3, s. 80-82

[489] zob. wyrok Z 4 lipca 2013 r., sygn. **P 7/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 74)

podatnika.[490] Drugim wyjątkiem jest zobowiązanie adresata do poniesienia dotkliwszych dlań konsekwencji podatkowoprawnych w stosunku do tych, jakie poniósłby lub w stosunku do sytuacji, w jakiej nie ponosiłby ciężaru podatkowego w ogóle, gdyby nie – obiektywnie naruszające zasady sprawiedliwości podatkowej, niezgodne z prawem, zasadami współżycia społecznego lub należytej staranności – działania lub zaniechania osób trzecich.[491] Trzecim wyjątkiem mogą stać się również inne, niewskazane w dwóch powyższych przykładach, formy naruszeń konstytucyjnych wolności lub praw adresata, wynikających zwłaszcza z zasady sprawiedliwości podatkowej, z tym zastrzeżeniem, że jako wyjątki od ogólnie przyjętych i utrwalonych w orzecznictwie zasad, nie podlegają wykładni rozszerzającej i zgodnie z zasadą *exceptiones non sunt extendae* – co do zasady – muszą być interpretowane ściśle.[492] Zasadniczo dopuszczalne jest jednak kwestionowanie w trybie skargi konstytucyjnej normy podatkowoprawnej, której dyspozycja implikuje ziszczenie się, określonych w hipotezie skutków prawnych niezwiązanych bezpośrednio i wyłącznie z istnieniem określonego podatku czy obowiązkiem o charakterze dokumentacyjnym. Przykładem takiej normy może być choćby wskazany wyżej art. 70 § 6 pkt 1 o.p., o ile stanowiąc podstawę wydania ostatecznego (w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji) orzeczenia wydanego w sprawie podatkowej, doprowadził do naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw jej adresata.

Norma prawa podatkowego ma zatem charakter imperatywno-atrybutywny, gdyż obowiązkowi jednego podmiotu (zobowiązanego) towarzyszy uprawnienie drugiego podmiotu (organu podatkowego) żądania zachowania objętego tym obowiązkiem.[493] Stąd stosunek podatkowoprawny,

---

[490] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[491] zob. wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[492] zob. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa,* Toruń 2010, s. 65, 193-195, 202-203; por. wyrok z 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU 5/1999, poz. 95) oraz postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

[493] B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego,* Toruń 2008, s. 162

spośród wielu stosunków społecznych[494] wyróżnia się więc ponadprzeciętnym zakresem rozbieżności interesów jego stron. Jest to twierdzenie nadto oczywiste, nie mniej za interesujące – z punktu widzenia przedmiotu kontroli w trybie skargi konstytucyjnej – uważam poczynienie w związku z tym następującej uwagi. Otóż poza klasycznym, wyżej wspomnianym modelem dwuczłonowej normy podatkowoprawnej (składającej się hipotezy i dyspozycji), doktryna prawa wskazuje na pojawiający się w niektórych normach prawa podatkowego, trzeci element konstrukcyjny, jakim jest sankcja prawna. Doktryna prawa podatkowego wyodrębnia sankcje finansowe (np. zwyżka podatku albo cofnięcie prawa do ulgi lub zwolnienia podatkowego i konieczność zapłaty wyższej kwoty podatku) oraz inne niż finansowe (np. utrata prawa do możliwości korzystania z określonej formy opodatkowania).[495] System prawa przewiduje także regulacje (normy), w ramach których naruszenie lub niewykonanie powinnego zachowania, przewidzianego normą podatkowoprawną, implikuje pociągnięcie jej adresata do odpowiedzialności karnej lub administracyjnej. Zagadnienie sankcji w prawie podatkowym przedstawia się zatem przede wszystkim z perspektywy prawa publicznego (zwłaszcza w kontekście sankcji karnych i administracyjnych) oraz w mniejszym zakresie – także z perspektywy prawa prywatnego (np. w kontekście nieważności czynności prawnych, czy nadużycia prawa podmiotowego). Stąd koncepcja trójczłonowej normy prawa podatkowego (tj. składającej się z hipotezy, dyspozycji i sankcji) oraz koncepcja dwuczłonowa norm sprzężonych (składającej się z reguł: sankcjonowanej i sankcjonującej) – z perspektywy przedmiotu kontroli w trybie skargi konstytucyjnej – zostały syntetycznie scharakteryzowane w dalszej części pracy (pkt 4.3.).

[494] *Ibid.,* s. 163

[495] *Ibid.,*, s. 162-163

3.2. Pozytywne i negatywne przesłanki opodatkowania

Zgodnie z art. 217 Konstytucji nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Przepis ten wskazuje, jakie elementy musi określać ustawa, aby spełniała konstytucyjne wymogi nakładania podatków i innych danin publicznych. Należą do nich: podmiot, przedmiot opodatkowania i stawki podatku, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków.[496] Doktryna zasadnie precyzując ten katalog wskazuje, że także zwyżki oraz zasady zapłaty podatku należą do elementów konstrukcyjnych podatku.[497] Podkreśla również konstytucyjny zakaz normowania ulg i zwolnień podatkowych w sposób iluzoryczny, pozorny czy niejednoznaczny, skutkujący niepewnością adresatów norm prawnych co do tego, czy dana ulga lub zwolnienie znajduje zastosowanie do sytuacji, której obowiązek miał dotyczyć.[498] Z tych względów ustawodawca, określając normatywną treść obowiązku podatkowego powinien czynić to z zachowaniem konstytucyjnych zasad i wartości oraz obywatelskich praw i wolności, zarówno jeśli idzie o pierwsze z wymienionych elementów (tj. podmiot, przedmiot opodatkowania i stawka podatkowa), jak i pozostałych (przyznawanie ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, a także – co w moim przekonaniu, z przyczyn niżej wskazanych, należy dodać: reguł przedawnienia i innych niż zapłata lub egzekucja form spełnienia obowiązku podatkowego).[499] Zakres i treść obowiązku podatkowego mogą stanowić

---

[496] wyrok z 8 grudnia 2009 r., **K 7/08** (OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 166)

[497] J. Wantoch-Rekowski, W. Morawski, *Podstawy prawa finansów publicznych. Podręcznik akademicki*, Toruń 2019, s. 246

[498] T. Dębowska-Romanowska, *Kilka uwag o znaczeniu zwrotów „określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy" zawartych w art. 217 Konstytucji RP"* (w:) J. Głuchowski (red.) *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu,* Warszawa 2019, s. 104

[499] wyrok z 22 października 2002 r. , sygn. **SK 39/01** (OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 66)

przedmiot kontroli konstytucyjności w trybie skargi, w szczególności w zakresie zachowania właściwej formy nakładania obowiązków podatkowych, w tym przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji norm (przepisów) podatkowych oraz respektowania odpowiedniego *vacatio legis*.[500] Z tego względu norma podatkowoprawna może zostać poddana kontroli w trybie skargi konstytucyjnej w zakresie nie samej okoliczności nałożenia podatku, lecz formy i sposobu nakładania – szeroko pojętych – „powinności podatkowych".[501]

Okoliczności określone w hipotezie normy podatkowoprawnej dotyczyć mogą więc zarówno pozytywnego (pierwotnego), jak i negatywnego (wtórnego) zakresu podmiotowo-przedmiotowego ustawy podatkowej.[502] Na zakres pozytywny składają się zwłaszcza te elementy norm podatkowoprawnych (materialnych, proceduralnych lub ustrojowych), które dotyczą – odpowiednio – powstania obowiązku, zobowiązania lub stosunku podatkowoprawnego, a także reguł procedowania ich adresatów (zarówno organów podatkowych, sądów administracyjnych i innych szczególnych, np. prokuratora, jak i obywateli i innych podmiotów prawa podatkowego – w postępowaniach przed tymi organami lub sądami) w ramach struktur ustrojowych związków publicznoprawnych.[503] W ujęciu pozytywnym, formułę dwuczłonowej normy podatkowoprawnej zaprezentować można w formie oznajmującej: „Podmiot P znajdujący się w sytuacji S (*hipoteza*), uiszcza podatek w kwocie K ustalonej według reguł R (*dyspozycja*)"[504] lub z wykorzystaniem implikacji: „Jeżeli podmiot P znajdzie się w sytuacji S

[500] postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

[501] wyroki z: 5 listopada 2008 r., sygn. **SK 79/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100) postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

[502] zob. T. Dębowska-Romanowska, *Kilka…*, s. 105

[503] Szerszej, systemowej analizy tego zagadnienia dokonano w podrozdziale 1.4.1. tej pracy.

[504] W, Nykiel, *Norma prawna a elementy konstrukcji podatku (wybrane zagadnienia)* (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego,* Poznań 2003, s. 232 i n.

(*hipoteza*), to uiszcza podatek w kwocie K ustalonej według reguł R (*dyspozycja*)".[505] Przesłanki pozytywne mają charakter pierwotny w stosunku do przesłanek negatywnych – wtórnych w stosunku do tych pierwszych. W procesie poznania treści normatywnej prawa podatkowego (jego wykładni i zastosowania) najpierw bowiem badamy strukturę funkcjonalną danego podatku (w tym: przedmiot, podmiot i podstawę opodatkowania oraz stawkę podatku), by ewentualnie móc następnie stwierdzić, czy przepisy prawa podatkowego, a jeśli tak, to w jaki sposób, przewidują ulgi lub zwolnienia przysługujące adresatowi danego podatku, a także reguły przedawnienia, umorzenia lub innych (poza spełnieniem obowiązku podatkowego) form wygaśnięcia zobowiązania podatkowego lub ewentualnie obowiązku czy stosunku podatkowego. Te bowiem elementy określa się w tym względzie negatywnymi przesłankami opodatkowania. W doktrynie zastrzega się jednak, że z treści przepisów konstytucyjnych nie wynika bynajmniej obowiązek organów stosujących prawo do wykładni zawężającej w przypadku przesłanek lub wymagań związanych z kategorialnymi zwolnieniami.[506] Dogłębną analizę tego zagadnienia w polskim piśmiennictwie z zakresu prawa podatkowego przeprowadzono w monografii W. Morawskiego pt. „Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym".[507]

Powyższe reguły stosowane są w orzecznictwie Trybunału w następujący sposób. Co do zasady, skutki nałożenia na określoną grupę podmiotów określonej daniny publicznej lub wprowadzenia ulgi (zwolnienia podatkowego) nie mogą być *per se* oceniane w kategoriach wpływu na stan

[505] B. Brzeziński, *Norma prawa podatkowego,* (w:) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie* (red.) B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 24-25

[506] T. Dębowska-Romanowska, *Kilka uwag…,* s. 106

[507] W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003, s. 61-75; zob. W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku,* Warszawa 2002*, passim*

majątkowy podatników.[508] Dopuszczalne jest jednak przeprowadzenie kontroli w trybie skargi konstytucyjnej normy podatkowoprawnej kształtującej zarówno warunki, jakie muszą zostać spełnione, aby skorzystać z preferencyjnej (ulgowej) stawki opodatkowania, jak i skutki niespełnienia tych warunków, gdyż norma taka dotyczy nie tyle ingerencji w prawa majątkowe, polegające na nałożeniu podatku, ile na ingerencji w prawa majątkowe, wynikające z nałożenia określonych obowiązków, wykraczających poza granice samego podatku.[509] Dlatego w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji uznawać należy za dopuszczalny wzorzec kontroli tak kształtowanego przedmiotu zaskarżenia.[510]

Korelację pozytywnych i negatywnych przesłanek opodatkowania uwidacznia się także w sprawach kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego dotyczących kwot zmniejszających podatek oraz preferencji podatkowych. Wychodząc od powszechności i bezpośredniości (jako cech właściwych dla instytucji kwoty zmniejszającej podatek dochodowy) Trybunał wskazywał, iż sprzyja ona zachowaniu podmiotowości człowieka, właściwemu rozłożeniu ciężarów publicznych i indywidualizacji zdolności do ponoszenia ciężaru podatku, a w konsekwencji urealnieniu wysokości zobowiązania podatkowego, które umożliwia lepsze prowadzenie polityki podatkowej i skuteczniejsze egzekwowanie obowiązku podatkowego, albowiem stanowienie podatków z pominięciem zdolności podatkowej doprowadza do nakładania ciężarów podatkowych, których społeczno-ekonomiczna użyteczność staje się co najmniej wątpliwa, gdyż podatnik nie

[508] wyrok pełnego składu z 22 maja 2002 r., sygn. **K 6/02** (OTK ZU 3A/2002, poz. 33) oraz wyroki z: 29 listopada 2006 r., sygn. **SK 51/06** (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156); 5 listopada 2008 r., sygn. **SK 79/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153); 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62), a także postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

[509] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[510] wyrok z 12 lutego 2015 r., sygn. **SK 14/12** (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15)

jest ich w stanie ponieść.[511] Natomiast preferencja, która ze swej istoty, ma konstrukcyjnie charakter wtórny względem zasad ogólnych formułowanych treścią obowiązku podatkowego przejawia się tym, że prawodawca ma prawo określać warunki, których spełnienie jest konieczne do skorzystania z ulg lub zwolnień podatkowych, a także wskazywać skutki niedochowania tych warunków przez podatnika, sprowadzające się najczęściej do utraty możliwości skorzystania z preferencji podatkowych.[512] Dlatego na przykładzie obrotu olejami opałowymi Trybunał wyjaśniał, że w sytuacjach niespełnienia przez zbywcę warunków (wymaganych ze względu na preferencyjny cel wykorzystania oleju opałowego), podatek akcyzowy obciąża – zamiast wyprodukowania lub importu – sprzedaż wyrobów akcyzowych, w konsekwencji podatnikiem którego staje się sam sprzedawca.[513] Czym innym jest bowiem utrata możliwości skorzystania z dobrodziejstwa ulgi podatkowej, a czym innym nałożenie sankcji podatkowoprawnej.[514] Na przykładzie konstrukcji prawnej akcyzy podkreślić warto również pogląd Trybunału, iż obniżona (z mocy rozporządzenia Ministra Finansów, wydanego na podstawie ustawowej delegacji) stawka podatku akcyzowego, nie stanowi ulgi w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym, gdyż zgodnie z ustawową delegacją, minister właściwy do spraw finansów publicznych „może", a nie „musi" czy „powinien" – w drodze rozporządzenia – obniżać stawki akcyzy.[515] W sprawach dotyczących różnicowania podatkowego dotyczącego obrotu oleju i związanego z nim

[511] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152); por. wskazane tam orzecznictwo niemieckiego Federalnego Trybunału Konstytucyjnego w zakresie regulacji dotyczących kwot wolnych od opodatkowania podatkiem dochodowym w niemieckim prawie podatkowym

[512] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[513] wyrok z 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9), w uzasadnieniu którego Trybunał – na przykładzie preferencyjnej stawki podatku akcyzowego dla olejów zużywanych na cele grzewcze – wyjaśniał uzasadnienie wprowadzania stawek preferencyjnych względami społecznymi związanymi z dążeniem do nienadmiernego obciążania gospodarstw domowych podatkiem akcyzowym

[514] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[515] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

podziału na napędowy i opałowy, Trybunał wielokrotnie przypominał także o kryterium relewantnym z punktu widzenia społecznego i gospodarczego rozróżnień tego rodzaju, w ramach których ustawodawca „może swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych" oraz o kategoriach podmiotów zwolnionych od podatków, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, lecz ekonomiczne i społeczne.[516] A jako, że Trybunał Konstytucyjny co do zasady nie jest powołany do kontrolowania celowości i trafności rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę, to celem obalenia domniemania konstytucyjności kwestionowanej regulacji, podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem powinien wykazać oczywiste przekroczenie przez ustawodawcę swobody regulacyjnej, a więc „uprawdopodobnić w stopniu niebudzącym wątpliwości, że kwestionowana regulacja jest całkowicie nieuzasadniona, nieracjonalna i bezcelowa, lub też przewidziane instrumenty prawne są zupełnie niewłaściwe, niepotrzebne, nieskuteczne, albo też dolegliwe w stopniu rażącym i zbytecznym."[517] A wobec tego, że utrwalonym poglądem Trybunału jest, iż ulgi podatkowe – jako odchylenie od wynikającej z art. 84 Konstytucji, zasady powszechności podatku – mają charakter wyjątkowy, toteż zmiana unormowań dotyczących ulg podatkowych, powodująca pogorszenie sytuacji pewnej kategorii podatników „nie stanowi sama przez się naruszenia konstytucji".[518] Regulacja ograniczająca zakres likwidacji pewnej kategorii ulg ma bowiem na celu lepsze dostosowanie sytemu podatkowego do realizacji celów państwa w zakresie realizowanej przez siebie polityki.[519] Jedną z form realizacji określonej normy programowej przez organy władzy ustawodawczej była

[516] zob. wyroki pełnego składu z: 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79); 15 lipca 2013 r., sygn. **K 7/12** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 76) oraz wyroki z: 17 listopada 2010 r., sygn. **SK 23/07** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103); 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47); 25 listopada 1997 r., sygn. **K 26/97** (OTK ZU 5_6/1997, poz. 64)

[517] wyrok z 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9)

[518] wyrok z 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU 5/1999, poz. 95) oraz przywołany tam wyrok z 25 listopada 1997 r., sygn. **K 26/97** (OTK ZU 5_6/1997, poz. 64)

[519] wyrok z 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU 5/1999, poz. 95)

także ulga podatkowa stanowiąca element realizacji zasady zaspokajania potrzeb mieszkaniowych wynikającej z art. 75 ust. 1 Konstytucji, funkcjonalnie związana z inwestycjami służącymi powiększeniu zasobu lokali mieszkalnych na wynajem, przy realizacji której, ustawodawca również cieszy się, zdaniem Trybunału, daleko idącą swobodą regulacyjną.[520] Organy władzy ustawodawczej, mając bowiem szeroki zakres wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, dysponując możliwością wykorzystania ulgi podatkowej jako instrumentu służącego realizacji określonej polityki państwa w danej dziedzinie życia społecznego.[521]

Trybunał dotykał problematyki pozytywnych i negatywnych przesłanek opodatkowania również z perspektywy naruszenia konstytucyjnej zasady równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji), wiążącej ustawodawcę nie tylko w momencie przyznawania uprawnień o charakterze finansowym, np. ulg czy zwolnień podatkowych, lecz przede wszystkim w zakresie nakładanych obowiązków.[522] Wprawdzie wprowadzenie do systemu podatkowego ulgi podatkowej należy do prerogatyw władzy ustawodawczej,[523] toteż z mocy przywołanego wyżej art. 84 Konstytucji, ustawodawca cieszy się dużą swobodą w kształtowaniu i realizowaniu polityki podatkowej oraz w wyborze pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych.[524] Jednak swobody tej nie należy rozumieć jako dowolności, albowiem ustawodawca zobligowany jest do stosowania wielu innych norm, zasad i wartości konstytucyjnych nawet wówczas gdy cieszy się

[520] wyrok 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47)

[521] zob. wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95); wyrok 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47)

[522] zob. wyroki z: 24 kwietnia 2001 r., sygn. **U 9/00** (OTK ZU nr 4/2001, poz. 80); 8 maja 2001 r., sygn. **P 15/00** (OTK ZU nr 4/2001, poz. 83)

[523] wyrok z 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95) oraz postanowienie z 23 października 2006 r., sygn. **SK 64/05** (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 138)

[524] wyrok z 26 maja 2009 r., sygn. **P 58/07** (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 71) oraz wcześniejsze wyroki z: 3 listopada 1998 r., sygn. **K 12/98** (OTK ZU nr 6/1998, poz. 98); z 5 stycznia 1999 r., sygn. **K 27/98** (OTK ZU nr 1/1999, poz. 1)

dużą swobodą regulacyjną w danym obszarze normatywnym.[525] Podkreśla się także, że swoboda ta jest tym większa, gdy chodzi o ustanawianie negatywnych przesłanek opodatkowania, takich jak ulg czy zwolnień podatkowych.[526] Z tych względów prawo do zwolnienia podatkowego nie stanowi prawa konstytucyjnego o charakterze podmiotowym, zatem jego naruszenie nie legitymuje do wniesienia skargi konstytucyjnej.[527] Trybunał uznawał jednak za naruszenie zasady równości – niemające żadnego racjonalnego uzasadnienia – zróżnicowanie okresu odliczenia ulg, uznające proporcję kosztów i zysków operacji rozliczania ulgi remontowej za argument uzasadniający wprowadzenie przez ustawodawcę dolnego pułapu (minimalnego limitu) odliczeń, który zdaniem Trybunału nie może stanowić uzasadnienia dla wykluczenia możliwości kumulowania wydatków poniesionych na remonty w okresie trzyletnim, gdyż wprowadzając trzyletni horyzont czasowy dla wykorzystania rzeczonej ulgi, także minimalny jej limit, ustawodawca winien traktować z uwzględnieniem tego horyzontu.[528] Trybunał podkreślał również, że nawet takie regulacje jak te, które dotyczą podatkowych aspektów łącznego rozliczenia podatku dochodowego (tj. z małżonkiem bądź z dzieckiem) – pozwalającego „uniknąć bądź spłaszczyć skutki progresji i związanej z nią zapłaty wyższego podatku od tej części dochodów, która przekracza podstawowy próg podatkowy przewidziany w art. 27 u.p.d.o.f." – nadal stanowią odstępstwo od wynikającej z art. 84 Konstytucji, zasady powszechności opodatkowania ze wszystkimi tego konsekwencjami dla wykładni przepisów przyznających tego rodzaju ulgę, w rozumieniu art. 217 Konstytucji.[529] Na przykładzie tego problemu, Trybunał

[525] wyrok 4 lipca 2013 r., sygn. **P 7/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 74)

[526] zob. wyrok z: 25 listopada 1997 r., sygn. **K 26/97** (OTK ZU 5_6/1997, poz. 64); 19 września 2006 r., sygn. **K 7/05** (OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 107); 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47)

[527] postanowienie z 23 października 2006 r., sygn. **SK 64/05** (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 138)

[528] wyrok z 16 grudnia 1997 r., sygn. **K/97** (OTK ZU 5_6/1997, poz. 70)

[529] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22)

wielokrotnie przypominał o konieczności unikania konstruowania takich regulacji podatkowych, które stwarzać mogą powód dla tworzenia tzw. fikcyjnych konstrukcji prawnych (takich jak np. „fikcyjne rodziny niepełne"), czyli wyłącznie ze względu na korzyści podatkowe.[530] Samo wprowadzenie przez ustawodawcę zwolnienia podatkowego nie jest więc, co do zasady, jednoznaczne z powstaniem prawa do osiągania dochodów w sposób niepodlegający opodatkowaniu (tj. „prawa do zwolnienia podatkowego"), skoro zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie.[531] Prawo do ulgi podatkowej jako takie nie mieści się bowiem w kategorii „konstytucyjnych wolności i praw", o których mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji, ponieważ w kategorii pojęciowej „wolności lub praw", a szczególnie „praw obywatelskich" (tj. rozdział II Konstytucji) nie zawiera się – zdaniem Trybunału – „swoiste prawo do ulgi podatkowej", albowiem nie jest ono w żaden sposób konstytucyjnie umocowane.[532] To, czy taki standard jest słuszny, racjonalny, sprawiedliwy, czy logiczny, stać się może przedmiotem odrębnych refleksji, jednak – z perspektywy jednoznacznego orzecznictwa Trybunału – póki co miałyby one charakter co najwyżej postulatów *de lege ferenda.*

4. Norma podatkowoprawna w systemie prawa z perspektywy przedmiotu kontroli.

Przyjmuje się, że w stanie prawnym sprzed 1989 r., prawo podatkowe klasyfikowano w polskiej doktrynie prawa jako jedną z dziedzin prawa budżetowego (w ramach tzw. budżetowego prawa dochodowego), które stanowiło zasadniczy dział prawa finansowego, należącego z kolei do dziedziny prawa administracyjnego, a więc prawa publicznego.[533]

---

[530] zob. wyrok z 18 maja 2005 r., sygn. **K 16/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 51)

[531] wyrok z 27 lutego 2002 r., sygn. **K 47/01** (OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6)

[532] postanowienie z 23 października 2006 r., sygn. **SK 64/05** (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 138); por. wyrok z 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47)

[533] M. Goettel, M. Lemonniter, *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 16-17 i przywołana tam literatura

Współczesna nauka polskiego prawa przyjmuje, że prawo podatkowe stanowi odrębną i samodzielną część systemu prawnego, gdyż spełnia wszelkie kryteria właściwe samodzielnym gałęziom prawa.[534] Ze względu na metodę regulacji, prawo podatkowe nadal zalicza się do obszaru prawa publicznego,[535] mimo iż – jak wskazano poniżej[536] – charakteryzuje się ścisłymi związkami również z normami prawa prywatnego.[537] Również doktryna prawa konstytucyjnego, którego normy zasadniczo stanowią wzorzec kontroli w trybie skargi konstytucyjnej, charakteryzuje prawo podatkowe jako prawo publiczne.[538] Regulacją normatywną prawa podatkowego objęte są natomiast stosunki społeczne o charakterze ekonomicznym, związane z „przesuwaniem środków pieniężnych" od podmiotu zobowiązanego (podmiotu prawa prywatnego[539]) na rzecz podmiotu uprawnionego (państwa lub innego związku publicznoprawnego).[540] Prawo podatkowe stanowi zatem element szerszej

---

[534] B. Brzeziński, *Prawo podatkowe,* Toruń 1999, s. 40 i n., tenże, *Prawo podatkowe a prawo cywilne* (w:) B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie,* Toruń 2009*,* s. 391; A. Gomułowicz, *Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym,* Przegląd Podatkowy 1996, nr 11, s. 3; zob. A. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 29

[535] zob. M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA,* Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2004, nr 2, s. 114

[536] pkt 4.4. poniżej

[537] M. Popławski, *Prawo daninowe* (w:) L. Etel, *System prawa finansowego,* t. III, Warszawa 2010, s. 636 i n.; R. Mastalarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018, s. 28

[538] J. Galster, *Prawo konstytucyjne w systemie prawa* (w:) Z. Witkowski (red.) *Prawo konstytucyjne,* Toruń 2013, s. 22; A. Jamróz, *Wprowadzenie do prawoznawstwa,* Warszawa 2008, s. 78

[539] Podmiotem prawa prywatnego jest oczywiście także tzw. państwowa osoba prawna (np. spółka skarbu państwa), mimo – odróżniającej ją od innych uczestników obrotu – charakterystycznej struktury organizacyjnej. O dopuszczalności skargi konstytucyjnej państwowych osób prawnych mowa w podrozdziale czwartym tego rozdziału oraz postanowieniu pełnego składu z 6 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 21/07** (OTK ZU 3A/2011, poz. 28); wyroku z 8 czerwca 1999 r., sygn. **SK 12/98** (OTK ZU 5/1999, poz. 96) oraz postanowieniach z: 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU 7A/2012, poz. 87) i 8 kwietnia 2008 r., sygn. **SK 80/06** (OTK ZU 3A/2008, poz. 51)

[540] M. Goettel, M. Lemonniter, *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 19

gałęzi, jaką jest prawo finansów publicznych. Obrazowo rzecz ujmuje T. Dębowska-Romanowska pisząc, że „finanse publiczne, będące podstawą unormowań prawa finansowego to układ nerwowy państwa”[541] (dodałbym: ze wszystkimi tego analogicznymi konsekwencjami). Zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych,[542] finanse publiczne obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem. Doktryna wyjaśnia ponadto, że prawo finansów publicznych składa się przede wszystkim z: prawa budżetowego (regulującego zakres i organizację budżetu państwa, prawa o wydatkach i o długu publicznym), prawa finansowego samorządu terytorialnego oraz prawa podatkowego właśnie, a także niektórych elementów prawa bankowego, w tym regulacji i kompetencji banku centralnego (Narodowego Banku Polskiego), prawa ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz prawa o działalności przedsiębiorstw publicznych w takiej części, która zawiera regulacje prawne o publiczno-prawnym charakterze.[543] Do prawa finansów publicznych zalicza się także prawo walutowe i dewizowe.[544] W funkcjonalnym związku z treścią licznych przepisów materialnego prawa podatkowego pozostają również normy prawa bilansowego i rachunkowego, co implikuje skutki prawne zarówno na gruncie prawa prywatnego, jak i publicznego.[545] Spośród powyższych elementów i gałęzi prawa finansowego, to właśnie prawo podatkowe – jako samodzielna dziedzina prawa – najczęściej stanowi podstawę orzeczeń wydawanych wobec obywateli w sprawach z zakresu prawa podatkowego (ustaw podatkowych, o których

---

[541] T. Dębowska-Romanowska (w:) B. Brzeziński, T. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, *Prawo finansowe,* Warszawa 1997, s. 19 (za:) J. Wantoch-Rekowski, W. Morawski, *Podstawy prawa finansów publicznych. Podręcznik akademicki*, Toruń 2019, s. 22

[542] Dz. U. z 2019 r. poz. 869

[543] A. Borodo, *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny,* Toruń 2010, s. 23

[544] J. Wantoch-Rekowski, W. Morawski, *Podstawy prawa finansów publicznych. Podręcznik akademicki*, Toruń 2019, s. 217-233

[545] zob. W.Majkowski, D.Muca, *Dodatnia wartość firmy (goodwill) jako przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Glosa aprobująca do uchwały 7 sędziów NSA z 21.02.2022 r. III FPS 2/21,* Przegląd Podatkowy nr 8/2022, s. 49

mowa w art. 84 i art. 217 Konstytucji oraz art. 7 o.p.), dotyczących ich konstytucyjnych wolności lub praw albo obowiązków i z tego względu może stać się przedmiotem kontroli w trybie skargi konstytucyjnej. To właśnie w postępowaniach podatkowych, prowadzonych przed organami podatkowymi oraz sądami administracyjnymi, wydawane zostają orzeczenia, które indywidualizują i konkretyzują generalno- abstrakcyjne normy prawa podatkowego, predeterminujące treść normatywną tych orzeczeń. W tym stanie rzeczy, zasadne jest zatem poświęcenie niniejszej dysertacji fenomenowi hierarchicznej kontroli norm prawa podatkowego,[546] a ściślej: kontroli jego konstytucyjności w trybie skargi konstytucyjnej.

Podatek (obok opłat, dopłat i ceł) stanowi podstawową daninę publiczną.[547] Wynika to już z samej treści art. 217 Konstytucji, w którym mowa o „podatkach i innych daninach publicznych" oraz art. 84 Konstytucji, który stanowi, że „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie". Cechami charakterystycznymi wszystkich danin publicznych jest ich publicznoprawny charakter, gdyż osiągane są przez podmiot publicznoprawny w zakresie wykonywania przez niego władzy publicznej, nie zaś na podstawie stosunku cywilnoprawnego lub innego zdarzenia, którego cechą jest równorzędność świadczącego i otrzymujące świadczenie.[548] Zgodnie z art. 6 o.p. podatkiem jest bowiem publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. H. Dzwonkowski wskazuje jednak na wadę tak sformułowanej definicji legalnej, jaką jest brak cechy ustanawiania podatku w sposób ogólny (generalny), co – gdyby nie treść art. 217 Konstytucji – mogłoby skutkować „powrotem do praktyk ustanawiania

[546] K. Wojtyczek, *Sądownictwo konstytucyjne w Polsce,* Warszawa 2013, s.36

[547] J. Oniszczuk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego,* Warszawa 2001, s. 15; J. Wantoch-Rekowski, W. Morawski, *Podstawy prawa finansów publicznych. Podręcznik akademicki*, Toruń 2019, s. 235 i 236

[548] J. Wantoch-Rekowski, W. Morawski, *Podstawy prawa finansów publicznych. Podręcznik akademicki*, Toruń 2019, s. 235

norm o ograniczonym podmiotowo lub przedmiotowo zakresie stosowania" i implikować naruszenie zasady równości i sprawiedliwości opodatkowania, gdyż – jak podkreśla ten Autor – to właśnie generalność norm stanowi gwarancję powszechnego stosowania jednakowych zasad dla określonych kategorii podmiotów.[549]

Rys historyczny prawa podatkowego, daninowego, budżetowego i finansów publicznych prezentuje nauka prawa,[550] jako że w istocie podatki towarzyszą człowiekowi od początku jego funkcjonowania w społeczeństwie.[551] Wywód taki nie pozostaje w bezpośrednim związku z tematem dysertacji, stąd z uwagi na względy metodologiczne, uwagi historycznoprawne czynione będą jedynie w niezbędnym zakresie i co najwyżej – w tle przeprowadzanych analiz.

Wobec rozległego obszaru obrotu prawnego, objętego zakresem normatywnym systemu prawa podatkowego, wydanie ostatecznego orzeczenia w sprawie podatkowej zarówno na podstawie przepisów prawa podatkowego, jak i przepisów prawa podatkowego w związku z przepisami innej gałęzi prawa (np. cywilnego lub karnego) nie jest przypadkiem odosobnionym. Prawo podatkowe nie funkcjonuje – podobnie jak każda inna dziedzina prawa – w odizolowanej od pozostałych dziedzin próżni. Stąd z perspektywy przedmiotu kontroli w trybie skargi konstytucyjnej wniesionej w związku z wydaniem ostatecznego orzeczenia w sprawie podatkowej, zasadne jest przeprowadzenie analizy normy prawa podatkowego jako elementu całego obowiązującego systemu prawa według następujących reguł klasyfikacyjnych. Po pierwsze, według podziału norm prawa podatkowego na normę merytoryczną, normę stanowienia i normę formalną prawa podatkowego. Po drugie, według podstawy obowiązywania norm prawa

[549] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz,* Warszawa 2018 r., s. 71

[550] B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, *Prawo finansów publicznych,* Toruń 1999, s. 26-28, 65-67, 173-174; A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe,* Warszawa 2016, s. 31-37 i n. oraz obszernie przywoływana tam literatura.

[551] E. Taylor, *Historia rozwoju ekonomiki*, t. I, Poznań 1957 (za:) A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe,* Warszawa 2016, s. 31

podatkowego w systemie prawnym na statyczny i dynamiczny system norm prawa podatkowego. Po trzecie, z perspektywy prawa publicznego, którego element zasadniczo stanowi i po czwarte, z perspektywy prawa prywatnego, z którego normami również pozostaje w ścisłych relacjach.

4.1. Norma merytoryczna, norma stanowienia i norma formalna prawa podatkowego.

Doktryna teorii prawa prezentuje rozbudowaną analityczną koncepcję stosunków zachodzących między normami obowiązującymi w systemach norm oraz zależności zachodzących między tymi systemami. Syntetyzując te rozważania i przenosząc je na grunt prawa podatkowego, stanowiącego przedmiot kontroli konstytucyjności w trybie skargi, możemy wywieść, co następuje. J. Wróblewski wyodrębnił trzy zasadnicze rodzaje norm: normę merytoryczną (określającą powinność zachowania nienormodawczego), normę stanowienia (określającą powinność zachowania normodawczego) oraz normę formalną (określającą powinność zachowania zgodnego z inną normą obowiązującą).[552] Między normami tymi zachodzą powiązania statyczne (tworzące system statyczny), dynamiczne (tworzące system dynamiczny) i mieszane (tworzące system statyczno-dynamiczny).[553] Normy te jako obowiązujące, ustanowione zostały w hierarchicznym systemie prawnym, którego najwyższym punktem jest – przyjęta jako założenie transcendentalno-logiczne – aprioryczna „norma podstawowa" (*Grundnorm*).[554] Stosunki zachodzące pomiędzy systemami norm odzwierciedlają zakresy stosowania poszczególnych norm. Ontologiczna analiza tego zagadnienia została szerzej omówiona w rozdziale trzecim.

Norma merytoryczna (*NM*) może być sprowadzona do standardowej formuły: „jeżeli warunki *H*, to powinno nastąpić *D*", gdzie *H* (hipoteza)

[552] J. Wróblewski, *Stosunki między systemami norm*, Studia Prawno-Ekonomiczne 1971, t. VI, s. 7 i n. (za:) M. Zirk-Sadowski, *Jerzy Wróblewski. Pisma wybrane,* Warszawa 2015, s. 196

[553] J. Wróblewski, *Stosunki…*, s. 197

[554] H. Kelsen, *Czysta…*, s. 305 i n.

symbolizuje określone sytuacje, w których znajdują się podmioty spełniające określone warunki, natomiast *D* (dyspozycja) to zachowanie adresatów *NM* niemające charakteru normodawczego[555] lub skutki prawne implikowane zajściem warunków *H*. Na gruncie prawa podatkowego, normy merytoryczne występują w formie (wskazanych w pkt 3. powyżej) norm materialnych (*Nm*), norm proceduralnych (*Np*) i norm ustrojowych (*Nu*) prawa podatkowego – w zakresie, w jakim określają powinność zachowania nienormodawczego danego podmiotu lub skutki prawne implikowane zajściem warunków *H*. Tak więc, normą merytoryczną prawa podatkowego są wszystkie obowiązujące *Nm, Np* i *Nu* poza tymi, które ustanawiają kompetencje organów co do wydawania aktów generalno-abstrakcyjnych (źródeł prawa podatkowego), jak i aktów indywidualno-konkretnych (zwłaszcza wyroków, postanowień czy decyzji podatkowych).

Norma stanowienia (*NS*) określa natomiast powinność zachowania normodawczego określonego organu prawodawczego lub organu stosującego prawo. Schemat budowy *NS* zasadniczo nie różni się od budowy *NM* poza charakterystyką powinnego zachowania (*D*), w szczególności w zakresie reguł kompetencyjnych i proceduralnych.[556] Co do zasady bowiem, *NM* adresowana jest do podmiotów prawa, podczas gdy *NS* adresowana jest do organu stosującego prawo lub organu prawodawczego. Należy więc odpowiedzieć na pytanie, czy *NS* określa powinność Trybunału jedynie jako organu stosującego prawo, czy też jako organu prawodawczego. A więc, czy Trybunał posiada kompetencje normodawcze. Po pierwsze, Trybunał nie jest normodawcą (prawodawcą) w sensie pozytywnym. Nie ustanawia bowiem norm generalnych i abstrakcyjnych. Jednak derogując kontrolowaną normę – wskutek wydania wyroku o jej niezgodności z wzorcem kontroli – wykonuje kompetencję tzw. prawodawcy negatywnego. Można więc powiedzieć, że kompetencja derogacyjna Trybunału wynika właśnie z tzw. negatywnej normy stanowienia (*~NS*). Zagadnienie skutków orzeczeń Trybunału, w tym

[555] J. Wróblewski, *Stosunki…*, s. 196

[556] *Ibid.*

derogacji normy podatkowoprawnej stanowi przedmiot analizy rozdziału pierwszego. Po drugie, Trybunał jest organem władzy publicznej stosującym prawo. *NS* uprawnia Trybunał do formułowania norm indywidualno-konkretnych. Do jego działalności należy także wydawanie postanowień, czy zarządzeń. Formułując normy indywidualno-konkretne, Trybunał – zgodnie z art. 7 Konstytucji – działa na podstawie i w granicach prawa, określonego w normach stanowienia właśnie.[557] W tym stanie rzeczy Trybunał, formułując normę indywidualno-konkretną (np. wydając postanowienie lub zarządzenie) – podobnie jak każdy sąd lub organ administracji publicznej – wykonuje powinność zachowania normodawczego określonego normą stanowienia (*NS*), natomiast derogując kontrolowaną normę generalno-abstrakcyjną (wskutek wydania wyroku o jej niezgodności z wzorcem kontroli), wykonuje: na płaszczyźnie przedmiotu działania – kompetencję tzw. normodawcy negatywnego (*~NS*), gdyż deroguje inkryminowaną normę, zaś na płaszczyźnie podstawy działania – powinność zachowania normodawczego określonego normą stanowienia (*NS*), gdyż derogacji dokonuje na podstawie i w granicach prawa. Jak wyjaśnia H. Kelsen, akty tworzenia prawa są zarazem aktami jego stosowania, tak jak ponad normą indywidualną ustanowioną wyrokiem sądu czy decyzją administracyjną, stoi norma określająca procedurę wyrokowania i jego materialne podstawy.[558]

Norma formalna (*NF*) jest z kolei normą drugiego stopnia, nakazującą zachowanie zgodne z daną normą N_n ustanowioną przez określony autorytet (organ). Standardowa formuła *NF* nie różni się od poprzednich z tym, że za zmienne *H* i *D* podstawia się odmienne wartości: *H* symbolizuje ustanowienie normy N_n w sposób obowiązujący, *D* symbolizuje natomiast powinność przestrzegania tej normy. Grupa norm N_n określa warunki obowiązywania norm w systemie z regułami rozstrzygania kolizji norm włącznie.[559] J.

---

[557] por. H. Kelsen, *Istota i rozwój sądownictwa konstytucyjnego* (tłum.) B. Banaszkiewicz, Warszawa 2009, s. 40-42

[558] S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Posłowie* (w:) H. Kelsen, *Istota i rozwój sądownictwa konstytucyjnego* (tłum.) B. Banaszkiewicz, Warszawa 2009, s. 72-73

[559] J. Wróblewski, *Stosunki między systemami norm*, Studia Prawno-Ekonomiczne 1971, t. VI, s. 7 i n. (za:) M. Zirk-Sadowski, *Jerzy Wróblewski. Pisma wybrane,* Warszawa 2015, s. 196-197

Wróblewski wymienił trzy rodzaje powiązań zachodzących między poszczególnymi typami norm: pierwsze – statyczne, w której N_1 wyznacza treść N_2 w ten sposób, że N_2 jest następstwem w myśl reguł inferencyjnych przyjętych w systemie, do którego obie normy należą; drugie – dynamiczne, w której N_1 jest powiązana z N_2 dzięki temu, że N_1 wyznacza autorytet kompetentny dla ustanowienia N_2 w systemie, do którego obie normy należą; trzecie – dynamiczno-statyczne, w której N_1 wyznacza autorytet kompetentny dla ustanowienia N_2 w systemie, do którego obie normy należą, przy czym N_2 musi mieć treść wyznaczoną przez N_1 w myśl reguł inferencyjnych przyjętych w systemie[560]. Jednym ze wspólnych mianowników wszystkich trzech powiązań jest to, że N_1 i N_2 należą do danego systemu prawnego. Warunkiem kontroli N_2 (przedmiot kontroli) z N_1 (wzorzec kontroli) jest więc to, że obie te normy należą do określonej wspólnej kategorii ontologicznej[561]. Posiadanie wspólnej więzi o charakterze ontologicznym obu norm stanowi zatem warunek dopuszczalności przeprowadzenia takiej kontroli.

Przykładem *NF* może być zarówno art. 217 Konstytucji, jak i – spośród wielu przepisów ustaw podatkowych – choćby art. 33 ust. 8 uVAT. Pierwszy z nich stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Jest to przepis rangi konstytucyjnej, którego bogata treść normatywna – jako wzorca kontroli w trybie skargi konstytucyjnej – stanowi przedmiot analizy rozdziału trzeciego. Drugi wskazany przepis uprawnia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia – innych niż określone w art. 33 ust. 4 i 5 – terminów zapłaty podatku. Jeśli więc powiemy, że art. 217 Konstytucji nakazuje ustawodawcy stanowienie ustaw daninowych o określonej w tym przepisie zawartości i zgodnie z zasadami poprawnej

[560] J. Wróblewski, *Stosunki…*, s. 196-197

[561] zob. K. Opałek, J. Wróblewski, *Prawo. Metodologia. Filozofia. Teoria prawa,* Warszawa 1991, s. 86

legislacji,[562] to mówimy o systemie dynamiczno-statycznym zachodzącym między art. 217 Konstytucji (N_1) a normą podatkowoprawną odczytywaną z treści przepisu ustawy podatkowej (N_2), albowiem N_1 wyznacza autorytet (ustawodawcę) kompetentny do ustanowienia N_2 o treści wyznaczonej przez N_1 w myśl reguł inferencyjnych przyjętych w systemie prawa podatkowego. Jeśli natomiast powiemy, że art. 33 ust. 8 uVAT uprawnia ministra finansów do wydania rozporządzenia określającego termin zapłaty podatku, to mówimy o systemie dynamicznym zachodzącym między tym przepisem (N_1) a wynikającą z rozporządzenia normą określającą termin zapłaty podatku (N_2), gdyż N_1 wyznacza organ kompetentny dla ustanowienia N_2 w systemie prawa podatkowego. Jeśli zaś przepis ustawy podatkowej (N_2) należy interpretować zgodnie z wynikającą z art. 217 Konstytucji (w związku z innymi przepisami ustawy zasadniczej) zasadą *in dubio pro tributario*[563] (N_1), to powiemy, że obie te normy pozostają z sobą w stosunku statycznym, gdyż N_1 wyznacza treść N_2 w ten sposób, że N_2 jest następstwem w myśl reguł inferencyjnych przyjętych w systemie prawa podatkowego.

Z tego punktu widzenia N_1 może stanowić dla N_2 wzorzec kontroli, jeśli zakres zastosowania normy N_2 obejmuje zakres elementu H normy N_1, a więc zbiór desygnatów nazwy H.[564] Zbiór ten przesądza o wspólnej kategorii ontologicznej, do której N_1 oraz N_2 należą[565]. Dlatego każda norma N_2 może stanowić wzorzec kontroli dla każdej normy N_1 jeśli pozostają one względem siebie w związku podporządkowania lub krzyżowania, a po spełnieniu określonych warunków – także w związku zamienności (tożsamości).[566]

---

[562] A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.,* Toruń 2005, s. 22

[563] zob. wyroki z: 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80) i 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2) oraz postanowienie z 15 lipca 2015 r., sygn. **SK 69/13**, (OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 110)

[564] J. Wróblewski, *Stosunki między systemami norm*, Studia Prawno-Ekonomiczne 1971, t. VI, s. 7 i n. (za:) M. Zirk- Sadowski, *Jerzy Wróblewski. Pisma wybrane,* Warszawa 2015, s. 205; por. Z. Ziembiński, *Logiczne podstawy prawoznawstwa,* Warszawa 1966, s. 72

[565] R. Sarkowicz, J. Stelmach, *Teoria prawa,* Kraków 1996, s. 23 i n.

[566] zob. O. Nawrot, *Wprowadzenie do logiki dla prawników*, Warszawa 2017 r., s. 75-78

4.2. Statyczny i dynamiczny system norm prawa podatkowego.

Według natury podstawy obowiązywania norm w systemie prawnym, wyróżnia się dwa typy systemów norm: statyczny i dynamiczny.[567] Pogląd ten zachowuje swą aktualność także w najnowszej doktrynie prawa.[568] Podstawa i treść obowiązywania statycznego systemu norm wywiedziona zostaje drogą operacji logicznej z tzw. normy podstawowej przyjmowanej jako bezpośrednio zrozumiałej.[569] Warunek bezpośredniego zrozumienia normy podstawowej zachodzi – zdaniem H. Kelsena – wówczas, gdy „istnieje wiara w to, że ustanowiona ona została przez wolę Boga lub jakiegoś innego nadludzkiego autorytetu, lub ponieważ została wytworzona w wyniku obyczaju i dlatego – jak wszystko co związane z obyczajem – traktowana jest jako oczywista".[570] Jest więc normą stanowioną aktem woli (zasada statyczna) i dostarcza podstawę obowiązywania danego systemu norm.[571] Natomiast uzasadnienie obowiązywania norm tego systemu wynika z zasady dynamicznej, która upoważnia określony autorytet normodawczy do wykonywania swych prawotwórczych kompetencji – zarówno w zakresie tworzenia norm generalno-abstrakcyjnych, jak i indywidualno-konkretnych.[572] Kelsen ilustruje to następującymi przykładami. Dziecko zobowiązane jest chodzić do szkoły, gdyż wynika to z nakazu jego ojca. Przestrzeganie nakazów ojca wynika z kolei z przykazania Boga, a przykazań-norm Dekalogu „nie można poddawać w wątpliwość, to znaczy, że nie można szukać przyczyny jej obowiązywania, że można tę normę jedynie założyć".[573] Podobnie gdy w danej wspólnocie obowiązuje norma, zgodnie z którą

[567] J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego* wykładnia, Warszawa 1990, s. 93-97; H. Kelsen, *Czysta…*, s. 297

[568] K. Wojtyczek, *Sądownictwo konstytucyjne w Polsce,* Warszawa 2013, s. 37

[569] H. Kelsen, *Czysta…*, s. 298

[570] *Ibid.*

[571] *Ibid.*

[572] *Ibid.,* s. 298 i n.

[573] *Ibid.,* s. 299, 349

mężczyzna zobowiązany jest zapłacić wiano ojcu swej narzeczonej, ponieważ „w tej wspólnocie, odkąd sięgnąć pamięcią, zawsze wnoszono wiano, to znaczy, ponieważ istnieje zwyczaj wnoszenia wiana i ponieważ zakłada się jako oczywiste, że każdy powinien zachować się tak, jak mają w zwyczaju zachować się wszyscy inni członkowie tej społeczności".[574] Wzajemną relację zasady statycznej i dynamicznej Kelsen trafnie ilustruje przykładem, że zasada statyczna znajduje zastosowanie **w uzasadnieniu norm**, które wywodzone są logicznie z przykazań Boga i z przykazań Chrystusa, natomiast zasada dynamiczna znajduje zastosowanie **w uzasadnieniu obowiązywania** przykazań Boga przez normę podstawową (należy słuchać przykazań Boga) i w uzasadnieniu obowiązywania przykazań Chrystusa przez normę podstawową (należy słuchać przykazań Chrystusa).[575] Toteż ustalenie reguł wykładni zmierzającej do zrekonstruowania normy prawnej zakodowanej w przepisie danego aktu normatywnego (zwłaszcza ustawy zasadniczej), odbywa się zawsze w oparciu o przyjęte w danym systemie założenia (wartości).[576] Obie te zasady (dynamiczna i statyczna) połączone są w jednym i tym samym systemie norm, o ile założona norma podstawowa upoważnia „autorytet stanowiący normy i jeżeli autorytet ten lub powołany przezeń autorytet nie tylko stanowi normy, w których delegowane są inne stanowiące normy autorytety, lecz także takie, w których nakazany jest określony stosunek poddanych normie podmiotów i z których – zgodnie z zasadą szczególne z ogólnego – dedukowane mogą być w wyniku logicznej operacji kolejne normy."[577] Przedkładając powyższe uwagi na grunt polskiego systemu prawnego, możemy przeczytać w preambule polskiej Konstytucji, że

---

[574] *Ibid.,* s. 299-300

[575] *Ibid.,*, s. 300

[576] zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego,* Gdańsk 2008, s. 6-7; R. Alexy, *Teoria praw podstawowych*, Warszawa 2010, s. 78 i n.; por. M. Omyła, *O ontologii sytuacji Bogusława Wolniewicza* (w:) B. Wolniewicz, *Ontologia sytuacji*, Warszawa 2019, s. 23, gdzie Autor rozróżnia metafizyczne ugruntowanie świata wartości na perspektywę hermeneutyki logicznej (ustalania struktury logicznej tekstu oraz dedukowania tez) oraz hermeneutyki zwykłej (zwanej intuicyjną), polegającej na „wmyślaniu się w sens tego, co autor chciał powiedzieć"

[577] cyt.: H. Kelsen, *Czysta…*, s. 300

„my, Naród Polski – wszyscy obywatele Rzeczypospolitej, zarówno wierzący w Boga będącego źródłem prawdy, sprawiedliwości, dobra i piękna, jak i nie podzielający tej wiary, a te uniwersalne wartości wywodzący z innych źródeł (…), wdzięczni naszym przodkom za ich pracę, za walkę o niepodległość okupioną ogromnymi ofiarami, za kulturę zakorzenioną w chrześcijańskim dziedzictwie Narodu i ogólnoludzkich wartościach, (…) w poczuciu odpowiedzialności przed Bogiem lub przed własnym sumieniem, (…) ustanawiamy Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej jako prawa podstawowe dla państwa".

O zasadzie dynamicznej polskiego porządku prawnego można byłoby powiedzieć wówczas, gdy jego podstaw zasadniczo nie poddawano w wątpliwość, gdyż przyjmowane jako oczywiste, wynikają zarówno z zasadniczych założeń ogólnych (tzw. uniwersaliów konstytucyjnych) jak i szczegółowych założeń specyficznych (tzw. cech partykularnych). Całokształt obu tych sfer składa się na treść tożsamości konstytucyjnej obywateli państwa.[578] Zagadnienie tożsamości konstytucyjnej i narodowej stanowi obecnie przedmiot żywego zainteresowania doktryny prawa, jak i praktyki jego stosowania, również z perspektywy orzecznictwa sądowoadministracyjnego[579] oraz prawa Unii Europejskiej.[580] W tym kontekście warto wskazać bowiem, że już interpretacja art. 4^2 TUE „prowadzi do wniosku, że użyte w ust. 2 pojęcie tożsamości narodowej państw członkowskich można uznać za granicę dopuszczalności działań UE w zakresie kompetencji powierzonych jej przez państwa członkowskie".[581]

---

[578] L. Morawski, *O tożsamości konstytucyjnej Polaków,* PiW nr 2(20) 2017, s. 23

[579] M. Zirk-Sadowski, *Tożsamość konstytucyjna sądów administracyjnych* (w:) M. Smolak (red.) *Wykładnia Konstytucji. Aktualne problemy i tendencje*, Warszawa 2016, s. 81-98

[580] zob. M. Muszyński, D. E. Harasimiuk, M. Kozak, *Unia europejska. Instytycje, polityki, prawo,* Warszawa 2012, s. 95-118; M. Ziółkowski, *Dwie płaszczyzny dyskusji o tożsamości konstytucyjnej (teoria versus dogmatyka)* (w:) A. Wróbel, M. Ziółkowski (red.) *Tożsamość konstytucyjna w wybranych państwach członkowskich Unii Europejskiej*, Warszawa 2021, s. 305 i n.

[581] A. Kustra, *Kelsenowski model kontroli konstytucyjności prawa a integracja europejska*. *Studium wpływu*, Toruń 2015, s. 282

Poglądowym przykładem uniwersaliów konstytucyjnych, typowych dla wszystkich państw należących do rodziny państw konstytucyjnych – i to zarówno tych, które należą do wspólnoty państw Unii Europejskiej oraz kręgu tzw. kultury zachodniej, (jak choćby USA, Australia, czy Kanada), jak i dla wielu państw spoza tego kręgu, którym udało się zbudować państwo oparte na rządach konstytucyjnych, jak Japonia czy Indie – może być art. 2 TUE, który wymienia następujące warunki minimalne rządów konstytucyjnych: poszanowanie godności osoby ludzkiej, wolności, demokracji, równości, państwa prawnego, a także poszanowania praw człowieka, w tym praw osób należących do mniejszości.[582] Warunki te określone zostały także przez polską Konstytucję i po spełnieniu określonych przesłanek, mogą one – jako konstytucyjne wolności lub prawa – stanowić wzorzec kontroli dla norm prawnopodatkowych, co szczegółowo określono w rozdziale drugim.

Cechami partykularnymi są natomiast te wartości konstytucyjne, które różnią od siebie poszczególne państwa należące do rodziny państw konstytucyjnych.[583] Tytułem przykładu, L. Morawski wskazywał np. wolność sumienia i wyznania, która wprawdzie stanowi uniwersalny warunek rządów konstytucyjnych, jednak wbrew stereotypowym opiniom, realizowana jest w różny sposób w różnych państwach i wcale nie implikuje jednego modelu relacji między Kościołem i państwem, gdyż w pewnych państwach opiera się ona na ścisłym rozdziale obu tych instytucji (np. Francja), w innych zaś zakłada bogate i zróżnicowane formy ich współdziałania (np. Włochy, Polska czy Irlandia, której konstytucja z 1937 roku nawiązuje wprost do pryncypiów społecznej nauki Kościoła).[584]

---

[582] L. Morawski, *O tożsamości konstytucyjnej Polaków,* PiW nr 2(20) 2017, s. 23-24

[583] *Ibid.,*, s. 24

[584] *Ibid*. Na tym przykładzie Autor wyjaśnia również, że ścisły rozdział Kościoła od państwa nie jest więc cechą uniwersalną rządów konstytucyjnych, a jedynie cechą specyficzną np. konstytucjonalizmu francuskiego.

Mając na względzie powyższe wywody oraz – wyjaśniające normatywny charakter preambuły polskiej Konstytucji – orzecznictwo Trybunału[585] i poglądy doktryny prawa,[586] uprawnione jest stwierdzenie, że wszelkie konstytucyjne wolności lub prawa albo obowiązki, które dla kwestionowanych w skargach norm prawnych stanowią wzorzec kontroli, powinny być interpretowane przez pryzmat *wiary w Boga będącego źródłem prawdy, sprawiedliwości, dobra i piękna, a dla osób niepodzielających tej wiary*, *te uniwersalne wartości wywodzone mogą być także z innych źródeł*. Taka jest treść polskiej Konstytucji. Założenie to wynika przede wszystkim ze złożonej historii losów polskiego narodu oraz historii kształtowania się jego chrześcijańskiej tożsamości,[587] która odbiła swoje głębokie piętno także w kształtowaniu się tożsamości konstytucyjnej i narodowej Polaków.[588] W tym miejscu rozważań i z tego punktu widzenia warto również wspomnieć na przemówienie papieża Jana Pawła II w polskim parlamencie w dniu 11 czerwca 1999 r.: *Dziś, w tym miejscu, w sposób szczególny uświadamiamy sobie zasadniczą rolę, jaką w demokratycznym państwie spełnia sprawiedliwy*

[585] zob. wyrok pełnego składu z 16 grudnia 2009 r., sygn. **Kp 5/08** (OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 170), w uzasadnieniu którego Trybunał nie wykluczył także dopuszczalności przeprowadzania kontroli zgodności norm z Preambułą Konstytucji w postępowaniach zainicjowanych skargą konstytucyjną; zob. wyrok z 29 maja 2012 r., sygn. **SK 17/09** (OTK ZU nr 5/A/2012, poz. 53) oraz wydane w sprawie kontroli konstytucyjności normy podatkowoprawnej postanowienie z 15 lipca 2010 r., sygn. **K 21/09** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 64)

[586] K. A. Strzępek, *Znaczenie prawne wstępu do Konstytucji RP z 1997 roku,* Warszawa 2013, s. 217-219, 223-224, 234-245

[587] zob.: Jan Paweł II, *Pamięć i tożsamość. Rozmowy na przełomie tysiącleci,* Kraków 2005, s. 81; por. C. Kosiński, *Recenzja: A.Gomułowicz, „Podatki a etyka", Warszawa 2013,* PiP 2013 nr 12, s. 110-111 (tamże: „już w Biblii dostrzegano potrzebę umiaru w ustanawianiu podatków oraz o tym, iż stanowiąc podatki, król umacniał państwo sprawiedliwością – odchodził więc od naiwnej zasady równości podatkowej na rzecz zróżnicowanej taryfy podatkowej. Biblijne widzenie podatków nie jest jednostronne. Wskazuje również na potrzebę rzetelnego spełniania obowiązków podatkowych przez obciążonych. Niezwykle pożyteczne jest przypomnienie stosunku Jezusa z Nazaretu do celników i uzmysłowienie im potrzeby zachowania uczciwości i unikania korupcji")

[588] por.: G. Maroń, *O klaryfikacyjnych i perswazyjnych funkcjach odwołań do przekazu Ewangelii w piśmiennictwie polskiej nauki prawa,* PiW 2020 nr 3(33) s. 236-237, 252-266; K. Lewandowska, *Kardynał Stefan Wyszyński – Obrońca Historii, Tradycji i Kultury Polski,* „Perspectiva" 2012 nr 1(20), s. 72 (tamże: „Naród bez dziejów, bez historii, bez przeszłości, staje się wkrótce narodem bez ziemi, narodem bezdomnym, bez przyszłości!")

porządek prawny, którego fundamentem zawsze i wszędzie winien być człowiek i pełna prawda o człowieku, jego niezbywalne prawa i prawa całej wspólnoty, której na imię naród.[589]

Założenia te odgrywać winny istotną rolę również w kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego w trybie skargi konstytucyjnej, zwłaszcza wówczas gdy Trybunał rekonstruuje takie wzorce kontroli, jak np. zasada sprawiedliwości podatkowej, dobra wspólnego i demokratycznego państwa prawnego, a także z jednej strony – zasada powszechności opodatkowania, czy z drugiej – ochrony własności podatnika i innych jego praw lub wolności (wszystko to zawsze w kontekście konstytucyjnej zasady proporcjonalności), o czym mowa w rozdziale trzecim.

Natomiast o zasadzie statycznej powiemy wówczas, gdy argumentujemy zasadność obowiązywania norm wywodzonych z treści ustawy zasadniczej. Treść ta może więc stanowić wzorzec kontroli (N_1) kwestionowanej w skardze normy podkonstytucyjnej (N_2) w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną (zasada statyczna), gdyż zakłada się, że podstawa jej obowiązywania jest oczywista (zasada dynamiczna). Analiza tego, w jaki sposób Trybunał ocenia hierarchiczną zgodność norm prawa podatkowego z normami konstytucyjnymi w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną stanowi przedmiot rozdziału trzeciego. Istotne było jednak poczynienie powyższego komentarza wprowadzającego już w tym miejscu dysertacji ze względów metodologicznych, ponieważ poza analizą hierarchicznej zgodności norm, komentarz ten odgrywa istotną rolę również w rekonstruowaniu przedmiotu kontroli.

[589] G. Maroń, *Osoba świętego Jana Pawła II w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2016, s. 5; zob. uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. o ustanowieniu 16 października Dniem Papieża Jana Pawła II (Dz. U. nr 155, poz. 1296; LEX nr 101088640), a także odwołania do osoby Jana Pawła II w aktach prawnych naczelnych i centralnych organów władzy publicznej RP oraz aktach stosowania prawa w Polsce: G. Maroń, *Osoba świętego…,* s. 11-35, 299-314

Normatywny system prawa podatkowego pozostaje w ścisłym związku z innymi systemami normatywnymi – zarówno o charakterze pozytywistycznym, jak i niepozytywistycznym.[590] Mimo, że prawo podatkowe cieszy się tzw. samodzielnością regulacyjną i definicyjną,[591] to niewątpliwie wraz z pozostałymi dziedzinami (dyscyplinami, czy gałęziami) prawa współtworzy obowiązujący system prawny, stanowiący określoną koherentną całość, opartą na – wynikających z Konstytucji – założeniach i wartościach.[592] Dokonując analizy nad ogólną koncepcją jakiejkolwiek gałęzi prawa, doktryna podejmuje próby metodycznego uchwycenia jej miejsca w obszarze szerszej kategorii ontologicznej, jaką jest system obowiązującego prawa.[593]

Przykładem tych pierwszych (*systemy pozytywistyczne*) uczynić możemy przede wszystkim (w zależności od metod klasyfikacji)[594] normy prawa administracyjnego, cywilnego, czy karnego (materialnego lub proceduralnego) – w tym także z perspektywy klasycznego podziału na prawo prywatne i publiczne – a także dyscyplin pochodnych lub mieszanych, np. prawo gospodarcze (prywatne lub publiczne albo karne gospodarcze),[595] prawo ochrony konkurencji i konsumentów,[596] prawo pracy,[597] karne

---

[590] Zastrzec należy, że tzw. czysta teoria prawa H. Kelsena postuluje „uwolnienie przedmiotu poznania prawa" od polityki, etyki, psychologii, czy socjologii itd. (zob. Z. Jędrzejewski, *Hans Kelsen i nauka o przestępstwie* [w:] A. Bosiacki [red.], *Normatywizm Hansa Kelsena a współczesna nauka prawa,* Warszawa 2017, s. 266-267 i przywołana tam literatura).

[591] zob. wyrok pełnego składu z 6 marca 2002, sygn**. P 7/00** (OTK ZU 2A/2002, poz. 13)

[592] zob. M. Goettel, M. Lemonniter, *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 11

[593] zob.: A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziembiński, *Zarys teorii państwa i prawa,* Warszawa 1993, s. 218; M. Goettel, M. Lemonniter, *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 13

[594] zob. L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa,* Toruń 2016, s. 14

[595] zob. wyrok z 26 listopada 2007 r. sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126)

[596] zob. wyrok z 16 lipca 2009 r., sygn. **K 36/08** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 111)

[597] zob. wyrok z 8 lipca 2014 r., sygn. **K 7/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 69)

skarbowe,[598] własności przemysłowej i intelektualnej[599] i wiele innych. Wszystkie one wykazują bowiem liczne związki z normami prawa podatkowego i wraz z nimi mogą stanowić przedmiot kontroli konstytucyjności. Wiele przepisów jednych gałęzi prawa wiążąc się z przepisami innych, tworzy bowiem normy prawne składające się jednocześnie z elementów właściwych koncepcjom normatywnym jednej dyscypliny prawnej (np. prawu karnemu), jak i innym dyscyplinom (np. prawu podatkowemu). Przykładem tego stanu rzeczy są choćby przepisy prawa karnego skarbowego[600] lub przewidziane w ordynacji podatkowej związki postępowania podatkowego z postępowaniem karnym (np. art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 o.p.), a także przepisy prawa cywilnego (np. dotyczące wykładni oświadczeń woli)[601] ze skutkami podatkowoprawnymi czynności cywilnoprawnych.[602] Natomiast wśród tych drugich (*systemy*

[598] zob. wyroki z: 19 czerwca 2012 r., sygn. **P 41/10** (OTK ZU 6A/2012, poz. 65); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100); wyrok z 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85); 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2) oraz postanowienie z 15 lipca 2015 r., sygn. **SK 69/13** (OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 110)

[599] zob. postanowienie z 17 maja 2017 r. sygn. **K 61/13** (OTK ZU A/2017, poz. 38)

[600] Prawo karne skarbowe jako dyscyplina z pogranicza prawa karnego, finansowego, administracyjnego i cywilnego, stanowi wyspecjalizowaną dziedzinę prawa karnego, określającą swoiste zasady odpowiedzialności i środki karne. Zrębową regulacją jest kodeks karny skarbowy, stanowiący autonomiczną kodyfikację prawa materialnego, procesowego i wykonawczego. Przedmiotem ochrony prawa karnego skarbowego jest interes fiskalny i porządek finansowy państwa – między innymi uchronienie Skarbu Państwa przed uszczupleniami w wyniku działań przestępnych (wyrok z 29 czerwca 2005 r., sygn. **SK 34/04**, OTK ZU 6A/2005, poz. 69).

[601] zob. T. Dębowska-Romanowska, *O pojęciu i skutkach „wniosku wyrażonego we wspólnym zeznaniu rocznym" o łączne opodatkowanie małżonków – w rozumieniu art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe pro publico bono. Księga jubileuszowa profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002, s. 59-60

[602] zob. wyroki z: 21 czerwca 2011 r. sygn. **P 26/10**, (OTK ZU 5A/2011, poz. 43); 19 czerwca 2012 r., sygn. **P 41/10** (OTK ZU 6A/2012, poz. 65); 17 lipca 2012 r., sygn. **P 30/11** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81) oraz postanowienie z 18 czerwca 2013 r., sygn. **SK 1/12**, OTK ZU 5A/2013, poz. 70

niepozytywistyczne)[603] wymienić można (w zależności od przyjętych reguł metodologicznych)[604] takie obszary jak prawo naturalne,[605] a także jego związki z nauką etyki,[606] filozofii,[607] a pewnym zakresie, także psychologii.[608] Podział ten nie jest ostry. Doktryna – w swym bogactwie – wskazuje bowiem na związki obu systemów, prezentując obszerne analizy zarówno nad niepozytywistycznymi koncepcjami prawa publicznego i prywatnego, jak i nad zjawiskiem pozytywizacji norm prawa naturalnego, zwyczajowego, czy zasad współżycia społecznego (np. słynny art. 5 k.c.).[609] Oczywiście różnicom między pozytywistyczną i niepozytywistyczną koncepcją związków prawa podatkowego z innymi systemami normatywnymi lub innymi dyscyplinami nauki, choćby w kontekście kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego, należałoby poświęcić odrębne kompleksowe opracowanie. Z uwagi jednak na szczególną doniosłość praktyczną rekonstruowania przedmiotu kontroli w trybie skargi konstytucyjnej w związku z wydaniem ostatecznego orzeczenia w sprawie podatkowej, szczególną uwagę należy poświęcić związkom prawa podatkowego z naukami dogmatycznymi o prawie w ramach klasycznego – choć nieostrego – podziału na prawo

---

[603] zob. L. Morawski, *„Twardy", „miękki" i martwy pozytywizm*, Ius et Lex 2003, nr 1, s. 321 i n.

[604] Alexy R., *W obronie niepozytywistycznej koncepcji prawa*, (tłum.) L. Morawski, PiP 1993/11–12, s. 34 i n.

[605] zob.: J. Finnis, *Prawo naturalne i uprawnienia naturalne*, Warszawa 2001, s. 16 i n.; A. Czarnecka, *Pojęcie prawa w nowej teorii prawa naturalnego,* Studia Iuridica Toruniensia, t. XIV 2014, s. 59 i n.; L. Morawski, *Filozofia prawa*, Toruń 2014, s. 48-52

[606] zob.: A. Gomułowicz, *Podatki i etyka,* Warszawa 2013, s. 17, 36, 58-61, 183-186; T. Pietrzykowski, *Etyka i deontologia zawodowa* (w:) A. Bereza (red.), *Zawód radcy prawnego. Historia zawodu i zasady jego wykonywania,* Warszawa 2011, s. 140-144

[607] zob. T. Barankiewicz, *Filozoficzne uzasadnienie praw człowieka w kontekście procesu* globalizacji (w:) J. Stelmach, *Filozofia prawa wobec globalizmu,* Kraków 2003, s. 49-56; M. Zirk-Sadowski, *Wprowadzenie do filozofii prawa,* Warszawa 2011, s. 19-22, 119-120; L. Morawski, *Filozofia prawa*, Toruń 2014, s. 21-29, 302 i n.

[608] zob.: B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego,* Gdańsk 2008, s. 125-127; P. Bobrowicz, *Psychologiczny kontekst oraz domniemania interpretacyjne i normy prawne w wykładni oświadczeń woli*, PiW nr 3 (21) 2017, s. 56-59

[609] L. Morawski, *Filozofia prawa*, Toruń 2014, s. 309 i n.

publiczne i prywatne[610] (zwłaszcza prawa administracyjnego, karnego i cywilnego)[611]. Związki prawa podatkowego z innymi systemami normatywnymi lub innymi dyscyplinami nauki – w zakresie, w jakim odgrywają istotną rolę w rekonstruowaniu przedmiotu kontroli – przedstawione zostaną jedynie na tle przeprowadzanego wywodu i jedynie w niezbędnym zakresie, celem zachowania przejrzystości analizy.

4.3. Norma prawa podatkowego w obszarze prawa publicznego.

System prawa podatkowego, jako część prawa finansów publicznych, pozostaje w ścisłym związku z systemem normatywnym prawa administracyjnego[612] (zwłaszcza gdy powstanie obowiązku podatkowego uzależnione jest od okoliczności administracyjnoprawnych)[613] i penalnego (w

[610] J. Łętowski, *W sprawie granic między prawem publicznym i prywatnym* (w:) B. Kordasiewicz, E. Łętowska (red.) *Prace z prawa cywilnego, wydane dla uczczenia pracy naukowej Józefa Piątkowskiego,* Warszawa 1985, s. 357, 361; J. Nowacki, *Prawo publiczne – prawo prywatne,* Katowice 1992, s. 8, 70; A. Jamróz, *Wprowadzenie do prawoznawstwa,* Warszawa 2008, s. 66-72

[611] Z. Ziembiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa,* Warszawa 1980, s. 44; A. Stelmachowski, *Zarys teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1998, s. 25; A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziembiński, *Zarys teorii państwa i prawa,* Warszawa 1993, s. 231; A. Jamróz, *Wprowadzenie do prawoznawstwa,* Warszawa 2008, s. 64; L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa,* Toruń 2016, s. 14

[612] W uzasadnieniu uchwały z 27 marca 2023 r., sygn. I FPS 2/22 (LEX nr 3511189) NSA dokonał podsumowania swojego orzecznictwa na gruncie relacji norm prawa podatkowego z systemem prawa administracyjnego z perspektywy charakteru bieg terminów przedawnienia, zawieszonych mocą art. 15zzr ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. (Dz. U. poz. 374, ze zm., tzw. uCovid) wyjaśniając, iż w znaczeniu szerokim przepisy prawa administracyjnego *sensu largo* obejmują wprawdzie przepisy prawa podatkowego, gdyż przy wszystkich odrębnościach, odpowiadają one stosunkowi administracyjno-prawnemu i przynależności do gałęzi prawa administracyjnego, to jednak z uwagi na zasadę autonomii prawa podatkowego (M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w świetle orzecznictwa NSA*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 2/2001, s. 39-58; B. Brzeziński, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 20 listopada 2020 r., sygn. I SA/Łd 409/20,* Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2022 s. 9 – 20) oraz „wartości leżącej u podstaw przepisów obejmujących tzw. tarczę antykryzysową, jak również ich wykładnię autentyczną" oceniono, iż przepis ten w zakresie, w jakim stanowi o „przepisach prawa podatkowego", nie dotyczy wstrzymania, rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

[613] np. art. 3 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. Nr 200, poz. 1682, ze zm.) normujący, iż podstawę podatkowania podatkiem leśnym stanowi powierzchnia lasu, wyrażona w hektarach, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków; w

przypadku naruszenia dobra chronionego zwłaszcza prawem karnym skarbowym)[614]. To co łączy oba wskazane z sobą obszary, to element władztwa państwowego. Z tego też względu w orzecznictwie Trybunału, jeszcze sprzed wejścia w życie obecnie obowiązującej Konstytucji, wskazywano na konieczność szczegółowego oraz jednoznacznego unormowania w ustawach wszystkich spraw, odnoszących się do statusu jednostki funkcjonującej w obszarze prawa publicznego, a zwłaszcza tych o charakterze represyjnym.[615] Pogląd ten wciąż zachowuje swą aktualność.[616] Trybunał dopuszcza zatem możliwość merytorycznego rozpoznania zarzutu (mającego związek z naruszeniem zasady proporcjonalności) nadmiernej represyjności norm prawa podatkowego na tle dolegliwości sankcji publicznoprawnych, zarówno administracyjnych, jak i karnych.[617] Wielokrotnie podkreślał bowiem konieczność zachowywania przez prawodawcę tzw. podwyższonego standardu poprawności legislacyjnej w zakresie regulacji ograniczających prawa i wolności człowieka i obywatela, w

konsekwencji ustalenie czy zadeklarowanie wymiaru wskazanego podatku uzależnione jest od dokonanych wcześniej w trybie postępowania administracyjnego (k.p.a.) czynności administracyjnoprawnych, przykład czego stanowi wyrok NSA z 9 lutego 2023 r. (sygn. III FSK 95/22) wyjaśniający, iż „zwrot »podstawa wymiaru podatków« należy rozumieć w ten sposób, iż wpływające na wymiar podatku dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków są wiążące dla organów podatkowych, a to znaczy, że organy podatkowe nie mogą czynić ustaleń faktycznych sprzecznych z danymi ewidencyjnymi (…) Odstępstwo od tej zasady może dotyczyć wyłącznie sytuacji, gdy ewidencja gruntów i budynków nie klasyfikuje kategorii istotnych podatkowo, względnie, gdy dane z ewidencji gruntów i budynków mogą zostać skonfrontowane i pozostają w sprzeczności z danymi z innych rejestrów publicznych."

[614] np. dział II k.k.s. dotyczący przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przeciwko: obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji (rozdział 6), obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami (rozdział 7), obrotowi dewizowemu (rozdział 8) i organizacji gier hazardowych (rozdział 9)

[615] zob. orzeczenie z 1 marca 1994 r., sygn. **U 7/93** (OTK ZU w 1994 r., poz. 5)

[616] zob. wyrok z 19 czerwca 2012 r., sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65)

[617] zob. wyroki z: 15 stycznia 2007 r., sygn. **P 19/06** (OTK ZU nr 1/A/2007, poz. 2); 14 października 2009 r., sygn. **Kp 4/09** (OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 134); 12 kwietnia 2011 r., sygn. **P 90/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21) oraz 9 października 2012 r., sygn. **P 27/11** (OTK ZU nr 9/A/2012, poz. 104)

tym regulacji represyjnych oraz daninowych.[618] Zaznaczyć jednak należy, że zaliczanie prawa daninowego – obok prawa karnego – do tzw. prawa represyjnego, wzbudzać może określone wątpliwości metodologiczne,[619] choć zasadniczo jest to pogląd odosobniony.[620] Tak jak bowiem prawo karne ingeruje w sferę wolności człowieka, tak prawo podatkowe prowadzi do ograniczenia jego własności,[621] stanowiącej jeden z elementów wolności jako takiej. Regulacje podatkowe winny zatem spełniać nie tylko wymogi właściwe dla tzw. zwykłego standardu legislacyjnego (wywodzonego z art. 2 Konstytucji), ale również wymogi właściwe dla standardu podwyższonego (wywodzonego również z art. 84 i art. 217 Konstytucji).[622] Nabiera to „ogromnego znaczenia w sferze stosunków daninowych, w których obywatel ze szczególną wyrazistością narażony jest na zetknięcie się z władczym działaniem organów władzy publicznej".[623] W tym kontekście Trybunał wielokrotnie zaznaczał bowiem, że zgodnie z wymogami konstytucyjnymi, niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario,* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do

[618] wyroki z: 19 czerwca 2012 r., sygn. **P 41/10** (OTK ZU 6A/2012, poz. 65); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100); 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2); 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85) oraz postanowienie z 15 lipca 2015 r., sygn. **SK 69/13** (OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 110)

[619] zob. zdanie odrębnego sędziego TK S. Wronkowskiej-Jaśkiewicz do wyroku z 19 czerwca 2012 r., sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65)

[620] B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego,* Gdańsk 2008, s. 28

[621] P. Selera, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego,* PiP nr 4/2017, s. 52

[622] zob. postanowienie z 15 lipca 2015 r., sygn. **SK 69/13** (OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 110)

[623] wyrok pełnego składu z 11 maja 2004 r., sygn. **K 4/03** (OTK ZU 5A/2004, poz. 41); zob. wyrok pełnego składu z z 22 maja 2002 r., sygn. **K 6/02** (OTK ZU 3A/2002, poz. 33) oraz wyrok z 13 lutego 2001 r., sygn. **K 19/99** (OTK ZU nr 2/2001, poz. 30)

świadczeń podatkowych.[624] Trybunał podkreślał bowiem, że w świetle art. 84 Konstytucji, nie można przyjmować domniemania płacenia podatków i innych danin publicznych, a w obszarze prawa podatkowego zakaz wykładni rozszerzającej dotyczy nie tylko wyjątków, ale i zasad, mimo iż z perspektywy art. 84 Konstytucji zasadą jest obowiązek płacenia danin publicznych, a nie wolność od ponoszenia ciężarów na rzecz państwa.[625] Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych,[626] co szerzej omówione zostało w pkt 6. poniżej. Wymogi te wynikają zatem z charakteru norm prawa podatkowego, które podobnie jak normy prawa administracyjnego, a tym bardziej prawa karnego, w trosce o szeroko pojęte dobro wspólne obywateli (art. 1 Konstytucji) oraz zasady sprawiedliwości (art. 2 Konstytucji), nakładają na swych adresatów ograniczenia, nakazy lub zakazy, niewykonanie lub przekroczenie których, zagrożone jest sankcją lub przymusem.

Wskazywanym w orzecznictwie Trybunału, głównym kryterium rozróżniającym sankcję karną i sankcję administracyjną jest zasadnicza funkcja i cel, które przesądzają o istocie danej sankcji.[627] Kary administracyjne mają stanowić środek przymusu realizacji normy prawnej, mobilizując jej adresata do wykonywania określonego obowiązku

---

[624] wyroki z: 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80) i 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2) oraz postanowienie z 15 lipca 2015 r., sygn. **SK 69/13** (OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 110)

[625] wyrok z 8 grudnia 2009 r., sygn. **K 7/08** (OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 166)

[626] zob.: B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego,* Gdańsk 2008, s. 35, 41, 46, 52-53, 119-138; M. Słupczewski, W. Morawski, *The use of reasoning per analogiam in tax law in light of constitutional regulations* (w:) M. Löhnig, M. Serowaniec, J. Wantoch-Rekowski, A. Moszyńska (red.), *Poland in good constitution? Contemporary issuses of constitutional law in in Poland in the European context,* Böhlau Verlag 2023, s. 160; wyroki z: 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013) oraz 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15**, (OTK ZU A/2018, poz. 2), a także postanowienie z 15 lipca 2015 r., sygn. **SK 69/13** (OTK ZU nr 7/A/2015)

[627] wyrok z 21 kwietnia 2015 r., sygn. **P 40/13** (OTK ZU nr 4/A/2015, poz. 48) oraz z 3 listopada 2004 r., sygn. **K 18/03** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 103)

prawnego,[628] natomiast sankcje karne stanowią swego rodzaju „odpłatę za popełniony czyn niedozwolony".[629] Główną funkcją sankcji karnej jest więc represja, podczas gdy zasadniczą funkcją sankcji administracyjnej jest (mimo jej dyscyplinująco-represyjnego charakteru)[630] szeroko rozumiana prewencja[631] i profilaktyka[632], w tym funkcja prewencyjno-ochronna.[633] Prewencja stanowi element zarówno sankcji karnej, jak i administracyjnej, jednak w przypadku tej pierwszej (karnej) łączy się z represją, zaś w przypadku tej drugiej (administracyjnej) z restytucją.[634] Na gruncie prawa podatkowego, restytucja skierowana być może na uzupełnienie i rekompensatę strat państwa powstałych w wyniku nierzetelnego wypełniania przez podatników ich zobowiązań.[635] W tym stanie rzeczy Trybunał, rozpoznając np. zarzut „pozorności daninowej" wyjaśnił, że wynikający z 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. tzw. podatek od nieujawnionych źródeł, ustalany według stawki 75-procentowej, nie pełni funkcji represyjnej, ale funkcję rekompensacyjną, gdyż jego wysokość pozwala odzyskać, zarówno kwotę podatku nieuiszczonego na zasadach ogólnych, jak i ryczałt (odsetki za

---

[628] zob. orzeczenie z 1 marca 1994 r., sygn. **U 7/93** (OTK w 1994 r. cz. I, poz. 5) oraz wyroki z: 11 października 2016 r., sygn **K 24/15** (OTK ZU A/2016, poz. 77) i 17 stycznia 2019 r., sygn **K 1/18** (OTK ZU A/2019, poz. 6)

[629] zob. wyroki z: 12 kwietnia 2011 r., **sygn. P 90/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21); 14 października 2009 r., sygn. **Kp 4/09** (OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 134); 15 stycznia 2007 r., sygn. **P 19/06** (OTK ZU nr 1/A/2007, poz. 2)

[630] zob. wyrok z 7 lipca 2009 r., sygn. **K 13/08** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 105); por. także wyrok z 25 marca 2010 r., sygn. **P 9/08** (OTK ZU nr 3/A/2010 poz. 26)

[631] wyrok z 21 kwietnia 2015 r., sygn. **P 40/13** (OTK ZU nr 4/A/2015, poz. 48)

[632] wyrok pełnego składu z 14 października 2009 r., sygn. **Kp 4/09** (OTK ZU 9A/2009, poz. 134)

[633] zob. wyroki z: 15 stycznia 2007 r., sygn. **P 19/06** (OTK ZU nr 1/A/2007, poz. 2) oraz 31 marca 2008 r., sygn. **SK 75/06** (OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 30)

[634] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **P 90/08** (OTK ZU 3A/2011, poz. 21)

[635] zob.: P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych a przedawnienie zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Monitor Podatkowy", nr 1/2009, s. 27; H. Dzwonkowski, *Powstawanie dochodu i wymiar zobowiązań nieujawnionych,* [w:] tenże i in., *Opodatkowanie dochodów nieujawnianych…*, s. 23; wyrok pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79)

zwłokę i zwiększone koszty postępowania podatkowego), czego nie zmienia okoliczność, że dodatkowym celem kwestionowanej regulacji jest również prewencja, czyli zniechęcenie podatników do ukrywania swoich przychodów.[636] Wysokość tej stawki, prowadzi więc nie tylko do odzyskania podatku niezapłaconego przez podatnika (funkcja restytucyjna), ale ma na celu również skłonienie podatnika do rzetelnego wywiązywania się z obowiązku podatkowego (funkcja prewencyjna).[637] I mimo, że w orzecznictwie sądów administracyjnych opodatkowanie dochodów nieujawnionych pojmowane było jako instytucja restrykcyjna, penalizująca działalność „szarej strefy" (często powiązanej w taki lub inny sposób z działalnością przestępczą),[638] to już z orzecznictwa Sądu Najwyższego wynika jednoznacznie, że opodatkowaniu nie podlegają czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, np.: paserstwo, nierząd, sutenerstwo, czy kuplerstwo.[639] Wynika to z przyjęcia w polskim systemie podatkowym opisanej wcześniej zasady opodatkowania tylko tych czynności, które mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.[640] Trybunał wyjaśnił[641] także, że kwalifikowanie opodatkowania dochodów nieujawnionych jako samodzielnej sankcji o charakterze administracyjno-podatkowym materialnego prawa podatkowego nie budzi wątpliwości zarówno w doktrynie prawnej jak i w orzecznictwie sądowym.[642]

---

[636] wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); por. zdanie odrębnego STK M. Zubika do tego wyroku

[637] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **P 90/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21)

[638] zob. wyroki NSA z: 4 września 1997 r., sygn. akt **I SA/Wr 948/96** (LEX nr 31000); 28 lutego 1997 r., sygn. akt **I Sa/Wr 291/96** (LEX nr 29058)

[639] zob. np. uchwała SN z 19 lipca 1973 r., sygn. akt **VI KZP 13/73** (OSNKW nr 9/1973, poz. 104) czy wyrok SN z 12 marca 1976 r., sygn. akt **VI KZP 45/75** (OSNKW nr 4-5/1976, poz. 56.).

[640] art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.

[641] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **P 90/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21)

[642] zob. H. Dzwonkowski, *Sankcje podatkowe*, Kancelaria Sejmu BSiE 1997, s. 13 i 15; A. Bartosiewicz, R Kubacki, *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł*, „Przegląd Podatkowy" nr 10/2010, s. 4; P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych,*

W orzecznictwie Trybunału podkreśla się bowiem, że dla określenia charakteru konkretnej instytucji prawnej, istotne znaczenie ma nie sama jej nazwa, lecz treść normatywna, którą ustawodawca z nią wiąże.[643] Dlatego celem ustalenia, czy określony rodzaj odpowiedzialności ma charakter represyjny, istotne jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy charakter norm regulujących określony rodzaj odpowiedzialności „jest taki, że istnieje konieczność zastosowania do tej odpowiedzialności gwarancji konstytucyjnych dotyczących odpowiedzialności karnej"[644]. Z tego względu Trybunał podkreśla znaczenie funkcji określonych środków prawnych,[645] a także ich stosowanie w oparciu o indywidualną i jednostkową winę sprawcy.[646] W uzasadnieniach wielu dotychczasowych orzeczeń, Trybunał dokonywał materialnoprawnej oceny różnych regulacji w celu stwierdzenia, czy mają one charakter represyjny (*quasi*-karny) oraz czy i, w jakim zakresie należy do nich odnosić konstytucyjne gwarancje przewidziane dla odpowiedzialności karnej (szczególnie te wynikające z art. 42 Konstytucji),[647] co kompleksowo wyłożono także w uzasadnieniu wyroku z 18 lipca 2013 r.

Warszawa 2007, s. 233-234; J. Małecki, *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego,* Toruń 1998, s. 155, 158; wyrok NSA z 4 września 1997 r., sygn. akt **I SA/Wr 948/96** (LEX nr w 31000); wyrok WSA z 17 lutego 2010 r., sygn. akt **I SA/Bk 499/09** (LEX nr 570478)

643 wyrok z 10 grudnia 2002 r., sygn. **P 6/02** (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 91); por. również wyroki z: 21 października 2014 r., sygn. **P 50/13** (OTK ZU nr 9/A/2014, poz. 103); 18 lipca 2013 r., **sygn. SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

644 wyrok z 21 kwietnia 2015 r., sygn. **P 40/13** (OTK ZU nr 4/A/2015, poz. 48)

645 zob. wyroki z: 3 listopada 2004 r., sygn. **K 18/03** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 103) oraz 12 kwietnia 2011 r., sygn. **P 90/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21)

646 wyrok z 4 lipca 2002 r., sygn. **P 12/01** (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 50)

647 zob. wyroki z: 8 grudnia 1998 r., sygn. **K 41/97** (OTK ZU nr 7/1998, poz. 117); z 19 marca 2007 r., sygn. **K 47/05** (OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 27); 17 lutego 2009 r., **sygn. SK 10/07** (OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 8); 12 maja 2009 r., sygn. **P 66/07** (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 65); 8 lipca 2003 r., sygn. **P 10/02** (OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 62); 19 lutego 2008 r., sygn. **P 48/06** (OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 4); 3 listopada 2004 r., sygn. **K 18/03** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 103); 18 listopada 2010 r., sygn. **P 29/09** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 104)

derogującego kwestionowane w skardze konstytucyjnej przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ordynacji podatkowej.[648]

Doktryna prawa karnego prezentuje bowiem, wypracowaną przez K. Bindinga, tzw. trójszczeblową definicję przestępstwa (składającą się z: hipotezy, dyspozycji i sankcji), opartą na koncepcji normy sankcjonowanej (*Verhaltensorm*) i normy sankcjonującej (*Sanktionsnorm*).[649] Wynika ona z dwóch koncepcji budowy normy prawnej. Po pierwsze (co zakłada budowa normy trójczłonowej: $H_1 \Rightarrow D/S$), jeśli zachodzą warunki określone w hipotezie (*H*), to adresat powinien zachować się tak jak mówi dyspozycja (*D*) bądź zostanie mu wymierzona sankcja (*S*)[650]. Po drugie (co zakłada budowa dwuczłonowa norm sprzężonych: $H_1 \Rightarrow D/H_2 \Rightarrow S$), każda norma składa się z dwóch reguł: reguły sankcjonowanej ($H_1 \Rightarrow D$) i reguły sankcjonującej ($H_2 \Rightarrow S$), co oznacza, że jeśli zachodzą warunki określone w hipotezie reguły sankcjonowanej (H_1), to adresat tej reguły powinien zachować się tak, jak nakazuje dyspozycja (*D*) bądź, jeżeli naruszy dyspozycję (H_2), to zostanie mu wymierzona sankcja.[651] Treścią hipotezy reguły sankcjonującej (H_2) jest więc naruszenie dyspozycji reguły sankcjonowanej (H_1).[652] Relacja sprzężenia między normą sankcjonowaną („pierwotną"; skierowaną do każdego) i sankcjonującą („wtórną"; implikującą zastosowanie sankcji w przypadku naruszenia normy powinnego zachowania) polega na tym, że przekroczenie (naruszenie) przez sprawcę normy sankcjonowanej prowadzi do przyjęcia bezprawności czynu, a to ustalenie stanowi warunek konieczny dla następnych – już ściśle prawnokarnych – ocen, dokonywanych wyłącznie na

[648] Wyrokiem z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80) kwestionowane przepisy: art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r.) oraz art. 68 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, uznano za niezgodne z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

[649] Z. Jędrzejewski, *Hans Kelsen i nauka o przestępstwie* (w:) A. Bosiacki (red.), *Normatywizm Hansa Kelsena a współczesna nauka prawa,* Warszawa 2017, s. 265, 273, 292

[650] L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2016, s. 53

[651] *Ibid.*, s. 53-54

[652] *Ibid.*, s. 54

płaszczyźnie normy sankcjonującej (w zakresie jej hipotezy).[653] Przy czym, jak zaznacza Z. Jędrzejewski, sankcja nie jest warunkiem dla obowiązywania normy sankcjonowanej, stanowi jedynie reakcję na jej przekroczenie (naruszenie).[654] Rozważania te przenieść można na grunt charakterystyki normy prawnej dekodowanej zarówno z przepisów prawa karnego i podatkowego jako przepisów związkowych (*Nkp*) jak i z przepisów prawa karnego skarbowego (*Nks*). Otóż w przypadku normy trójczłonowej ($H_1 \Rightarrow D/S$), formuły *Nkp* i *Nks* sprowadzałaby się do twierdzenia: jeśli podmiot jest zobowiązany do spełnienia świadczenia podatkowego lub należytego spełnienia innego obowiązku związanego z określeniem tego świadczenia (*H*), to powinien zachować się tak jak mówi dyspozycja (*D*), bądź zostanie mu wymierzona sankcja (*S*) karna lub karna skarbowa. W przypadku koncepcji dwuczłonowej norm sprzężonych ($H_1 \Rightarrow D/H_2 \Rightarrow S$) powiemy natomiast, że jeśli treścią normy sankcjonowanej ($H_1 \Rightarrow D$) jest spełnienie świadczenia podatkowego lub należyte spełnienie innego obowiązku związanego z określeniem tego świadczenia (H_1), to adresat tej reguły powinien zachować się tak, jak nakazuje dyspozycja (*D*) bądź, jeżeli naruszy dyspozycję (H_2), to zostanie mu wymierzona sankcja (*S*) karna lub karna skarbowa ($H_2 \Rightarrow S$). Powyższe wnioski, choć lakoniczne i – z punktu widzenia klasycznej logiki formalnej – nader uproszczone, mają jedynie na celu syntetyczne ukazanie związku, jaki zachodzi między normą prawa podatkowego, a inną normą sankcjonującą niezastosowanie się do tej pierwszej – na gruncie wydania ostatecznego orzeczenia w tzw. sprawie podatkowej. Jego wydanie na podstawie takiej normy (*Nkp* i *Nks*), uprawnia bowiem jej adresata do zaskarżenia tej normy w drodze skargi konstytucyjnej. Możliwe i wskazane jest oczywiście dokonanie szerszej i głębszej analizy rzeczonych związków z teoretycznoprawnego punktu widzenia, jednak wywód taki nie pozostawałby w bezpośrednim związku z tematem niniejszej dysertacji, stąd przedstawiony został jedynie w niezbędnym zakresie.

---

[653] Z. Jędrzejewski, *Hans Kelsen i nauka o przestępstwie* (w:) A. Bosiacki (red.), *Normatywizm Hansa Kelsena a współczesna nauka prawa,* Warszawa 2017, s. 292-293

[654] *Ibid.*, s. 293

Przykłady tego, w jaki sposób powyższe reguły – w rozmaitym zakresie – znajdują swoje praktyczne odzwierciedlenie w orzecznictwie Trybunału mogą być następujące. Trybunał Konstytucyjny w ślad za utrwaloną linią orzeczniczą Europejskiego Trybunału Praw Człowieka[655] przyjmuje, że postępowaniami karnymi są postępowania, które – obok przestępstw – dotyczą również wykroczeń, niektórych deliktów prawa podatkowego, a także niektórych deliktów prawa administracyjnego. Ustalenie gałęzi prawa, do której należą przepisy definiujące czyn karalny, stanowi jedynie formalny etap badania, czy mamy do czynienia ze sprawą karną,[656] przy czym Europejski Trybunał Praw Człowieka przykłada większą wagę do natury czynu karalnego lub zdarzenia uzasadniającego odpowiedzialność oraz do celu i surowości kary, mimo że dana regulacja nie musi spełniać łącznie tych dwóch kryteriów.[657] Tak więc kwestię kwalifikowania sprawy jako karnej, Europejski Trybunał Praw Człowieka wiąże z retrybutywnym charakterem sankcji uznając, że jeśli sankcja nie ma charakteru represyjnego, lecz jedynie odstraszająco-prewencyjny, to sprawa nie powinna być traktowana jako karna.[658] Nie może więc budzić wątpliwości pogląd, iż jednym z elementów konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) jest norma zakazująca sankcjonowania (tu w znaczeniu przypisywania negatywnych konsekwencji lub odmowy respektowania konsekwencji pozytywnych) takich zachowań adresatów przepisów, które są zachowaniami zgodnymi z prawem (nakazanymi lub przynajmniej dozwolonymi), stąd jeśli adresat dokonuje

[655] zob. wyrok ETPC z 8 czerwca 1976 r. w sprawie *Engel i inni* przeciwko Holandii, skarga nr 5100/71, podobnie wyroki ETPC z: 25 sierpnia 1987 r. w sprawie *Lutz* przeciwko Niemcom, skarga nr 9912/82; 22 maja 1990 r. w sprawie *Weber* przeciwko Szwajcarii, skarga nr 11034/84; 10 lutego 2009 r. w sprawie *Zolotukhin* przeciwko Rosji, skarga nr 14939/03

[656] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **P 90/08** (OTK ZU nr 3/A/2011); zob. C. Nowak, *Prawo do rzetelnego procesu sądowego w świetle EKPC i orzecznictwa ETPC* [w:] red. P. Wiliński, *Rzetelny proces karny w orzecznictwie sądów polskich i międzynarodowych,* Warszawa 2009, s. 147

[657] por. powołany wyżej wyrok w sprawie *Zolotukhin*

[658] zob. wyrok ETPC z 2 września 1998 r. w sprawie *Lauko* przeciwko Słowacji, nr skargi 26138/95

czynności prawnych zgodnych z prawem, zaś ich cel nie jest przez prawo zakazany, to tym samym trudno uznać za prawidłowe i właściwe takie ich kwalifikowanie, które osiągnięty cel (także podatkowy) traktuje na równi z celami zakazanymi.[659] Im bardziej dana regulacja odnosi się do sytuacji jednostki, rozstrzygając o jej wolnościach lub prawach albo obowiązkach, tym bardziej winna zachować właściwy standard precyzji semantycznej, minimalizując jej potencjalne wątpliwości interpretacyjne.[660] Założenie to wynika z zasady ścisłej interpretacji przepisów prawa podatkowego i karnego, oznaczającej zakaz ich rozszerzającej wykładni wówczas, gdy mogłaby ona prowadzić do rozszerzenia lub zaostrzenia odpowiedzialności prawnej podatnika, oskarżonego etc.[661] Odpowiadając jednak na pytanie, „czy każde ze znamion czynu zabronionego pod groźbą kary musi być określone w przepisie ustawy w taki sposób, aby jego stosowanie nie wymagało dokonywania przez sąd właściwej wykładni" Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że osiągnięcie takiego stanu precyzji przez przepis, i w konsekwencji przez normę prawną, nie jest w zasadzie możliwe, a co najmniej wymagałoby kazuistyki przekraczającej granice racjonalności, stąd dokonanie poprawnej wykładni danej regulacji, winno doprowadzić do jednoznacznego ustalenia sankcjonowanej normy prawnej.[662] Zdaniem Trybunału, konstytucyjny standard określoności przepisów prawnych nie ma bowiem charakteru absolutnego, gdyż nie wyklucza posługiwania się – również w obszarze prawa represyjnego – pewnym marginesem swobody ustawodawczej.[663] Szeroka swoboda ustawodawcy podatkowego ograniczona jest jednak m.in. koniecznością respektowania konstytucyjnych reguł ochrony praw majątkowych podatników, stąd wykraczają poza ten zakres rozwiązania sankcjonujące nienależne pobranie podatków lub innych danin

[659] wyrok pełnego składu z 11 maja 2004 r., sygn. **K 4/03** (OTK ZU 5A/2004, poz. 41)

[660] zob. wyrok z 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65)

[661] L. Morawski, *Zasady…*, s. 200

[662] wyrok z 13 stycznia 2005 r., sygn. **P 15/02** (OTK ZU nr 1/A/2005, poz. 4)

[663] zob. również: wyrok TK z 28 stycznia 2003 r., sygn. **K 2/02** (OTK ZU nr 1/A/2003, poz. 4)

publicznych, bądź też równoznaczne z nimi w skutkach – pominięcia legislacyjne, uniemożliwiające odzyskanie takich nienależnych podatków lub innych danin.[664] Innym razem wyjaśniał, że choć instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego może niekiedy sankcjonować naruszenie przez podatnika konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, to jednak, skoro została wprowadzona do systemu prawnego, winna realizować stawiane jej zadania, takie jak choćby stabilizowanie stosunków społecznych poprzez wygaszanie z upływem czasu zadawnionych zobowiązań podatkowych.[665] Utrata preferencji podatkowych, choć dolegliwa, nie może jednak zostać bezpośrednio utożsamiona z sankcją lub ograniczeniem swobody działalności gospodarczej, która w świetle orzecznictwa Trybunału odnosi się do sytuacji, kiedy „ograniczeniu podlega zakres terytorialny, personalny czy rzeczowy prowadzonej działalności lub też jej intensywność".[666] Trybunał podkreślał także konieczność przeprowadzania – już na etapie sądowego stosowania prawa (a więc przed wystąpieniem ze skargą konstytucyjną) – poprawnej wykładni, prowadzącej do jednoznacznego ustalenia sankcjonowanej normy prawnej, gdyż z punktu widzenia art. 42 ust. 1 Konstytucji, zarzut nieokreśloności danej normy prawnej, byłby zasadny wówczas, gdyby usankcjonowane praktyką sądową reguły interpretacyjne nie mogły, z uwagi na niejasność i nieprecyzyjność użytych w przepisie pojęć, bądź ich sekwencji, doprowadzić do jednoznacznej wykładni treści sankcjonowanej normy prawnej.[667] W uzasadnieniu innego wyroku wskazał z kolei, że przepisy o podatku dochodowym od osób fizycznych, sankcjonują zasadę przedmiotowej powszechności opodatkowania, zgodnie z którą dochody ze źródeł bezpośrednio w przepisach niewymienionych, podlegają temu podatkowi.[668] Derogując zaś kwestionowane w skardze art. 31 § 1 w związku

[664] wyrok z 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62)

[665] wyrok z 17 lipca 2012 r., sygn. **P 30/11** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81)

[666] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[667] zob. wyrok z 13 stycznia 2005 r., sygn. **P 15/02** (OTK ZU nr 1/A/2005, poz. 4)

[668] zob. wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152) oraz J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 327

z art. 30 § 3 k.k.s. (w zakresie, w jakim przewidują obligatoryjność przepadku narzędzi, stanowiących własność osoby trzeciej, które służyły do popełnienia przestępstwa skarbowego), Trybunał stwierdził,[669] że przy założeniu, iż skarżąca nie popełniła czynu zabronionego (co przyjąć trzeba dopóty, dopóki założenie przeciwne nie zostanie udowodnione), obciążenie jej odpowiedzialnością i ukaranie za czyn popełniony przez inną osobę, uznać należy za kłócące się z elementarnym poczuciem sprawiedliwości. Przekonania tego nie obalają także żadne „teoretyczne rozważania", czy w ogóle skarżącą pociągnięto do odpowiedzialności („skoro nie była oskarżoną"), ani czy w istocie została ona ukarana („skoro zastosowano wobec niej «tylko» środek karny"), gdyż nie sposób uznać za sprawiedliwą takiej regulacji, której skutkiem jest automatyczne i nieoparte na jakimkolwiek materiale dowodowym ponoszenie przez podmiot negatywnych konsekwencji przestępstw popełnionych bez jego zgody i wiedzy przez osoby trzecie, a taki jest – zdaniem Trybunału – rzeczywisty skutek zaskarżonej w skardze regulacji. W przeciwnym razie, gdyby wina właściciela rzeczy objętej przepadkiem, nie została dowiedziona w prawomocnym postępowaniu karnym, doszłoby do naruszenia zasady *nulla poena sine crimine*, a zatem do karania podmiotu, któremu nie udowodniono jakiegokolwiek udziału w przestępstwie.[670] Również z art. 42 ust. 1 Konstytucji wynika zasada, zgodnie z którą zakaz albo nakaz obwarowany sankcją karną powinien być sformułowany w sposób precyzyjny i ścisły (zasada *nullum delictum sine lege certa*).[671] Zasada ta, w związku z innymi podstawowymi regułami prawa karnego, służy (na co powszechnie zwraca się uwagę w doktrynie)[672] gwarancji ochrony prawnej jednostek przed

[669] wyrok z 29 czerwca 2005 r., sygn. **SK 34/04** (OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 69)

[670] *Ibid.*

[671] zob. wyroki z: 12 września 2005 r., sygn. akt **SK 13/05** (OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 91); 28 czerwca 2005 r., sygn. **SK 56/04** (OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 67); 26 listopada 2003 r., sygn. **SK 22/02** (OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 97)**;** por.: J. Warylewski, *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia*, Warszawa 2003, s. 326

[672] zob.: K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne*, Warszawa 1995, s. 50-51; L. Kubicki, *Nowa kodyfikacja karna a Konstytucja RP*, „Państwo i Prawo" nr 9-10/1998, s. 25; B. Kunicka-Michalska [w:] *Kodeks karny – część ogólna. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 58

arbitralnością oraz nadużyciami ze strony organów władzy publicznej, w tym tzw. dowolnością orzekania. Jak bowiem wyjaśnił Trybunał, „niejasność prawa, jego nadmierne skomplikowanie czy wręcz wadliwość konstrukcji, prowadzące do rozbieżnych interpretacji, są zjawiskami występującymi – niestety – z dużą częstotliwością w systemie obowiązującego prawa, uwzględniając tu także prawo podatkowe i karne".[673] Z takim stanem rzeczy mamy do czynienia choćby w przypadku „kaskadowych odesłań"[674] wpływających na nieczytelność regulacji prawnej, zwłaszcza w zakresie norm prawnych dekodowanych łącznie z przepisów prawa podatkowego i karnego. Jednak sam fakt posłużenia się odesłaniem międzygałęziowym (np. do prawa podatkowego), w zakresie chociażby definiowania cech czynu, nie przesądzają *per se* o niekonstytucyjnym przekroczeniu przez ustawodawcę standardu rzetelnej procedury, i to nawet jeśli chodzi o regulację penalną.[675] Choćby w przypadkach odesłań do aktów wykonawczych, prawodawca umożliwia dopasowywanie norm określających poszczególne zakazy i nakazy do zmieniających się stosunków gospodarczych, czy społecznych oraz wyposażanie ich w jednolitą sankcję,[676] gdyż – jak wyjaśnia Trybunał – „akty niższej rangi są szybciej dostosowywane do zmieniających się warunków społeczno-gospodarczych" odzwierciedlając choćby wzrost cen, stawek podatkowych, itp.[677]

Formuła „odpowiedzialność karna w rozumieniu konstytucyjnym" jest niezależna od treści przypisywanych „odpowiedzialności karnej w ustawodawstwie zwykłym", ponieważ ze względu na konieczność ustawowego przestrzegania gwarancji konstytucyjnych, które w obawie przed formalnym kwalifikowaniem jej w ustawie jako – inny niż karna –

[673] pkt 2.3. uzasadnienia omawianego wyroku; por. także: wyrok TK z 5 marca 2003 r., sygn. **K 7/01** (OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 19)

[674] zob.: E. Smoktunowicz, *Clara non sunt interpretanda w prawie administracyjnym* [w:] M. Jaśkowska, *Księga pamiątkowa profesora Eugeniusza Ochendowskiego*, Toruń 1999, s. 303

[675] wyrok z 12 września 2005 r., sygn. akt **SK 13/05** (OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 91)

[676] R. Dębski, *Pozaustawowe znamiona przestępstwa*, Łódź 1995, s. 119

[677] wyrok z 20 lutego 2001 r., sygn. **P 2/00** (OTK ZU 2/2001, poz. 32)

rodzaj odpowiedzialności, Trybunał przyjmuje, że przez przepisy represyjne należy rozumieć nie tylko przepisy karne *sensu stricto,* ale wszelkie przepisy o charakterze represyjnym, a więc te, których celem jest poddanie obywatela jakiejś formie ukarania.[678] Jeśli więc uznamy, że określona w danej normie kara administracyjna ma charakter karny (w rozumieniu konstytucyjnym), Trybunał dopuszcza możliwość przeprowadzenia kontroli jej konstytucyjności przez pryzmat zasady proporcjonalności, choćby zarzutu „podwójnego karania", do jakiego dojść może w przypadku kumulacji odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub przestępstwo skarbowe oraz odpowiedzialności administracyjnej (podatkowej).[679] Stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej, określanej przez zaskarżoną ustawę jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe" i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe w postępowaniu przed finansowymi organami orzekającymi, narusza bowiem zasadę państwa prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji, jeśli kumulowanie odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe stanowi wyraz nadmiernego fiskalizmu bez stosownego uwzględnienia interesu podatnika, który poniósł wskazaną karę administracyjną.[680] Multiplikacja sankcji może, pod zarzutem „nadmiernej i nieproporcjonalnej represyjności i uciążliwości" (art. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji) zostać rozpoznana także wówczas, gdy dane rozwiązanie normatywne może mieć swe źródło w nagromadzeniu różnych negatywnych następstw jednej sytuacji: nie tylko sankcji penalnych, lecz także kar administracyjnych, ich wymiaru, obostrzeń proceduralnych, dowodowych itd.[681] Z tych względów Trybunał derogował

[678] wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

[679] zob. wyrok pełnego składu z 14 października 2009 r., sygn. **Kp 4/09** (OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 134) oraz wyroki z: 12 kwietnia 2011 r., sygn. **P 90/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21); 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65)

[680] wyroki z 29 kwietnia 1998 r., sygn. **K 17/97** (OTK ZU 3/1998, poz. 30) oraz z 4 września 2007 r., sygn. **P 43/06** (OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95)

[681] wyroki z: 29 kwietnia 1998 r., sygn. **K 17/97** (OTK ZU nr 3/1998, poz. 30); 4 września 2007 r., sygn. **P 43/06** (OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95); 12 kwietnia 2011 r., sygn. **P 90/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21)

choćby art. 109 ust. 5 i 6 uVAT[682] czy art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym[683] – w zakresie, w jakim dopuszczają stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej określonej przez powołaną ustawę jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe" i odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe. W obu tych orzeczeniach Trybunał zastrzegł jednak, że nawet w przypadku kumulacji dodatkowego zobowiązania podatkowego z odpowiedzialnością karnoskarbową, nie ciążą one z reguły na tych samych podmiotach, ponieważ dodatkowe zobowiązania podatkowe ciążą na podmiotach prowadzących działalność gospodarczą (w tym na osobach prawnych), podczas gdy odpowiedzialność karnoskarbową ponoszą wyłącznie osoby fizyczne za przestępstwa i wykroczenia karnoskarbowe. Zagrożenie dodatkowym zobowiązaniem podatkowym skłaniać ma podmioty prowadzące działalność gospodarczą do dbałości o należytą organizację obsługi działalności tego podmiotu w zakresie rozliczeń podatkowych, zaś odpowiedzialność karnoskarbową ponoszą osoby prowadzące rozliczenia podatkowe podmiotu, na którym ciąży omawiany obowiązek podatkowy. Z konstrukcji tej Trybunał wywiódł choćby, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe, ustalane przez urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej w wymiarze ustawowo określonym (30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego lub zawyżenia kwoty zwrotu podatku naliczanego), nie jest tożsame i nie pozostaje w bezpośrednim związku z odpowiedzialnością karnoskarbową.[684]

Trybunał zwracał także uwagę na związek prawa karnego skarbowego z systemem finansów publicznych, gdy wyjaśniał rolę „jednostki miary

---

[682] (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z 2005 r. Nr 14, poz. 113, Nr 90, poz. 756, Nr 143, poz. 1199 i Nr 179, poz. 1484, z 2006 r. Nr 143, poz. 1028 i 1029); tj. wskazany wyżej wyrok w sprawie o sygn. P 43/06

[683] (Dz.U. Nr 11, poz. 50; zm.: Nr 28, poz. 127, Nr 129, poz. 599; z 1994 r. Nr 132, poz. 670; z 1995 r. Nr 44, poz. 231, Nr 142, poz. 702, Nr 142, poz. 703; z 1996 r. Nr 137, poz. 640; z 1997 r. Nr 44, poz. 431, Nr 111, poz. 722, Nr 123, poz. 780, Nr 137, poz. 926, Nr 141, poz. 943, Nr 162, poz. 1104); tj. wskazany wyżej wyrok w sprawie o sygn. **K 17/97**

[684] wyrok z 4 września 2007 r., sygn. **P 43/06** (OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95)

wartości stosowanej", jaką pełnić może tzw. najniższe wynagrodzenie, które ustawodawca – w ramach przysługującej mu swobody regulacyjnej – może stosować jako inną, specyficzną jednostkę miary.[685] Trybunał zwrócił przy tym uwagę na merytoryczną zawartość tego miernika wyjaśniając, że najniższe wynagrodzenie jest pewnym oszacowaniem koszyka – niezbędnych do życia, podstawowych dóbr konsumpcyjnych – którego zawartość (podobnie jak jego wartość realna) zasadniczo pozostaje stała, podczas gdy wzrostowi ulega jego wartość nominalna.[686] Z punktu widzenia zakazów, jakie formułowane są przez przepisy prawa karnego, określenie tej kwoty, stanowi (a ściślej: stanowić powinno) jedynie czynnik obiektywizujący pewną realną, ukształtowaną w gospodarce wartość ekonomiczną, gdyż jak wyjaśnia doktryna: w sytuacji, w której dekodowanie normy prawnej z przepisu prawa karnego wymaga posłużenia się – użytym w jej dyspozycji – pojęciem o charakterze opisowym, do czynienia mamy nie z normą blankietową, lecz normą o dyspozycji kompletnej (zawierającej znamiona normatywne).[687] Odwoływanie się przez przepisy prawa karnego skarbowego do mierników związanych ze zjawiskami ekonomicznymi jest bowiem wskazane dla (właściwego temu prawu) przedmiotu ochrony, jakim jest interes i porządek finansowy państwa (czy też szerzej – finansów publicznych), a więc zabezpieczenie źródeł dochodów budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego, albowiem prawo karne skarbowe funkcjonuje w takim zakresie, w jakim obowiązuje nakaz lub zakaz, płynący z ustaw finansowych i podatkowych.[688] Przedkładając powyższe na grunt relacji normy prawa karnego (karnego skarbowego) z normą prawa podatkowego, Trybunał uznał więc, że skoro wysokość najniższego wynagrodzenia powinna być podnoszona w miarę inflacji oraz realnego wzrostu płac, to tym samym

[685] wyrok z 20 lutego 2001 r., sygn. **P 2/00** (OTK ZU 2/2001, poz. 32)

[686] *Ibid.*

[687] zob.: wyrok z 20 lutego 2001 r., sygn. **P 2/00** (OTK ZU 2/2001, poz. 32); R. Dębski, *Pozaustawowe znamiona przestępstwa*, Łódź 1995, s. 126

[688] zob.: wyrok z 20 lutego 2001 r., sygn. **P 2/00** (OTK ZU 2/2001, poz. 32); T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 92

wyrażona w liczbach bezwzględnych suma pieniędzy, wytyczająca granicę między przestępstwem, a wykroczeniem – z każdym kolejnym rokiem winna być wyższa, albowiem uszczuplenie należnego podatku o kwotę X, w bieżącym roku kwalifikowane jako przestępstwo (powyżej pięciokrotnego najniższego wynagrodzenia), w następnym roku – wskutek wzrostu progu ustawowego będącego wielokrotnością najniższego wynagrodzenia – może okazać się wykroczeniem.[689] Trybunał (nie kwestionując nakładania określonych obowiązków na podatnika, który zamierza skorzystać z obniżonej stawki podatku), derogował także taką normę prawną, która dekodowana z przepisów prawa karnego i podatkowego, doprowadziła do obciążenia podatnika odpowiedzialnością w sytuacji, w której został on oszukany przez nabywcę posługującego się sfałszowanym dokumentem uznając, że interes państwa w stworzeniu odpowiednich ram prawnych obrotu gospodarczego, nie uzasadnia przerzucania na podmioty prowadzące działalność gospodarczą, wszystkich skutków działań, także tych podejmowanych przez osoby trzecie.[690]

Z kolei za powód naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, Trybunał uznał kumulację elementów prawnych (krótki termin o charakterze materialnym uzależniony od czynności procesowych stron oraz początek biegu tego terminu, a także zróżnicowana praktyka zarówno w zakresie stosowania pieczęci o nadaniu klauzuli prawomocności, jak i w zakresie wymogu udokumentowania dnia powstania obowiązku podatkowego), które w istocie tworzą wobec podatnika swoistą pułapkę normatywną.[691] W przypadku – przewidzianych przepisami prawa podatkowego – obowiązków dokumentacyjnych Trybunał, mając na względzie zasadę proporcjonalności uznał z kolei, że przepis prawa podatkowego,[692] który ustanawiał sankcję za naruszenie – kluczowego dla

[689] wyrok z 20 lutego 2001 r., sygn. **P 2/00** (OTK ZU 2/2001, poz. 32)

[690] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[691] wyrok z 4 czerwca 2013 r., sygn. **P 43/11** (OTK ZU 5A/2013, poz. 55)

[692] art. 27 ust. 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.)

konstrukcji podatku od towarów i usług – obowiązku ewidencyjnego, nie ustanawia „zwykłego" podatku (tj. ciężaru majątkowego uszczuplającego majątek każdego rzetelnego podatnika),[693] lecz sankcję (dodatkowy obowiązek podatkowy), powstającą w związku z uchybieniem powinności ewidencyjnej, polegającej na regularnym składaniu rzetelnej deklaracji podatkowej VAT-7.[694] W takim stanie rzeczy, dodatkowe zobowiązanie podatkowe stanowi obligatoryjną sankcję administracyjną za złożenie nierzetelnej deklaracji podatkowej. Zastosowanie sankcji w przypadkach tego rodzaju, jest bowiem koniecznym następstwem naruszenia przez podatnika, określonych przez ustawę podatkową, obowiązków ewidencyjnych, mimo że samo funkcjonowanie podatku od towarów i usług jest oparte na fundamencie samoobliczenia i „sprawności ewidencyjnej" podatników tego podatku.[695] Trybunał podkreślił także, że tak ukształtowana odpowiedzialność podatnika ma charakter obiektywny, gdyż kwestionowana regulacja nie operuje pojęciem „winy" czy „nieuczciwości", lecz pojęciem „nierzetelności", stąd każde, choćby przypadkowe i nieumyślne naruszenie obowiązków ewidencyjnych, określone w hipotezie art. 27 ust. 6 uVAT, jest zagrożone sankcją, której przesłanką nie jest wina, lecz sam fakt naruszenia ustanowionych w prawie nakazów lub zakazów ujętych w przepisach podatkowych.[696] Na marginesie warto w tym miejscu wskazać także na przykład wyroku TSUE z 15 kwietnia 2021 r.,[697] kwestionującego przepisy

[693] zob. wyrok z 30 listopada 2004 r., sygn. **SK 31/04** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110)

[694] *Ibid.*

[695] *Ibid.*

[696] *Ibid.*,; zob.: P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych,* Warszawa 2007, s. 232

[697] wyrok TSUE z 15 kwietnia 2021 r., sygn. **C-935/19** (*Grupa Warzywna Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*; LEX nr 523254244), którego sentencja stanowi, iż: „art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które nakładają na podatnika, który błędnie zakwalifikował transakcję zwolnioną z podatku od wartości dodanej (VAT) jako transakcję podlegającą temu podatkowi, sankcję wynoszącą 20% kwoty zawyżenia zwrotu VAT nienależnie żądanej, w zakresie, w jakim sankcja ta ma zastosowanie bez rozróżnienia zarówno w sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu w ocenie popełnionego przez strony transakcji co do podlegania przez dostawę

krajowe VAT, które nakładają sankcję 20% kwoty zawyżenia zwrotu VAT niezależnie od wskazanych w sentencji tego wyroku okoliczności mimo, iż wyrokiem z 15 stycznia 2009 r.[698] TSUE uznał, iż sankcja nakładana w przypadku stwierdzenia błędu w deklaracji podatkowej nie ma cech charakterystycznych dla podatku VAT, zatem państwa członkowskie mogą wprowadzać podobne środki dyscyplinujące podatników (oba orzeczenia wydane zostały w trybie prejudycjalnym z udziałem polskich spółek z o.o.).[699] Trybunał Konstytucyjny odwołując się do doktryny wyjaśniał także, że uchylanie się od opodatkowania przez nieujawnienie dochodów podlegających opodatkowaniu jest zjawiskiem niebezpiecznym dla państwa, ponieważ: po pierwsze – podważa racjonalne podstawy i uzasadnienie opodatkowania; po drugie – negatywnie oddziałuje na planowanie i prognozowanie gospodarcze państwa (niemożność zarówno precyzyjnego zaplanowania, jak i wykonania dochodów budżetowych z tytułu podatków); po trzecie – zakłóca konkurencję między podmiotami obrotu gospodarczego, dając przewagę podmiotom „oszczędzającym" na zapłacie podatku, od uczciwych podatników; po czwarte – postrzegając system podatkowy również jako instrument wyrównywania nierówności społecznych, nieujawnianie dochodów skutkuje zmniejszeniem zakresu redystrybucji podatkowej i przesunięciem strumienia dochodów od podatników uczciwych do nieuczciwych.[700] Zatem z formalnego punktu widzenia, sankcje podatkowe

---

opodatkowaniu, który to błąd cechuje brak przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do skarbu państwa, jak i w sytuacji, w której nie występują takie szczególne okoliczności"

[698] wyrok TSUE z 15 stycznia 2009 r., sygn. **C-502/07** (*K-1 Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Bydgoszczy*; LEX nr 520563316), którego sentencja stanowi, iż wspólny system podatku VAT w kształcie określonym wskazanymi tam przepisami dyrektyw Rady nie stoi na przeszkodzie, by państwo członkowskie przewidziało w swym ustawodawstwie sankcję administracyjną, która może być nakładana na podatników VAT, taką jak „dodatkowe zobowiązanie podatkowe" przewidziane w art. 109 ust. 5 i 6 polskiej ustawy VAT

[699] **zob.** A. Wesołowska, *Sankcja 20% w VAT sprzeczna z dyrektywą. Omówienie wyroku TS z dnia 15 kwietnia 2021 r., C-935/19 (Grupa Warzywna),* LEX/el. 2021 r., nr 151383183

[700] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **P 90/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21)

to wynikające ze zobowiązań podatkowych i mające swe źródło w ustawach przymusowe świadczenia pieniężne, których wymiar realizowany jest głównie w ramach postępowania podatkowego bądź kontrolnego.[701] Sankcja podatkowa jest zatem dolegliwością finansową, przejawiającą się w nadwyżce świadczenia pieniężnego na rzecz związku publicznoprawnego ponad świadczenie wynikające z wzorcowego – w danych okolicznościach – zobowiązania podatkowego, która to dolegliwość zaistniała w związku z niedopełnieniem przez podatników, płatników lub inkasentów obowiązków wynikających z norm prawa podatkowego.[702] Należy również podkreślić, iż zgodnie z zasadami *in dubio pro cive* oraz *favor debitoris* wątpliwości interpretacyjne należy rozstrzygać na rzecz podmiotu sankcjonowanego oraz na rzecz obywatela (podmiotu).

Przytoczone orzecznictwo Trybunału odpowiada zatem, wskazanym powyżej, teoretycznym modelom koncepcji dwuczłonowej norm sprzężonych ($H_1 \Rightarrow D/H_2 \Rightarrow S$) oraz normy trójczłonowej ($H_1 \Rightarrow D/S$) prawa karnego i podatkowego. Prezentuje bowiem bogaty wachlarz zastosowania tych koncepcji w wyjaśnianiu normatywnego charakteru relacji norm prawa podatkowego z innymi normami prawa publicznego, zwłaszcza karnego i administracyjnego. Tak ukształtowana treść normatywna, jeśli dekodowana zostaje z norm generalnych i abstrakcyjnych, może stanowić przedmiot kontroli konstytucyjności w trybie skargi konstytucyjnej, o ile stanowiła podstawę wydania ostatecznego orzeczenia wydanego w danym postępowaniu. Przedmiotem zainteresowania dalszej części dysertacji jest rzeczony związek norm prawa podatkowego i innych norm prawa publicznego z ostatecznym orzeczeniem, wydanym jedynie w sprawie podatkowej mimo, iż uwagi powyższe mogą znaleźć swoje odpowiednie zastosowanie w związku z wydaniem ostatecznego orzeczenia także w sprawie karnej (karnej skarbowej), czy administracyjnej.

---

[701] *Ibid.*

[702] zob.: R. Jurkiewicz, *Sankcyjny stosunek podatkowoprawny i wymiar sankcji podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" nr 1/2010, s. 9-10

4.4. Norma prawa podatkowego w obszarze prawa prywatnego.

Relacje między prawem cywilnym i prawem podatkowym mają charakter wyjątkowy (specyficzny) w odniesieniu do innych relacji międzygałęziowych.[703] Doktryna podkreśla bowiem, że obie dyscypliny należą w istocie do zupełnie odmiennych względem siebie kompleksów norm, wywodzących się z różnych, historycznie ukształtowanych obszarów porządku normatywnego – prawa prywatnego i publicznego, jako że każdy z tych obszarów realizuje odmienny względem siebie interes: prywatny i publiczny.[704] Linia demarkacyjna dzieląca oba te normatywne obszary ma jednak płynny charakter z uwagi na ścisły związek funkcjonalny, jaki między nimi zachodzi.[705] Przykładem takiego stanu rzeczy jest choćby prawo pracy, które historycznie wywodzi się wprawdzie z klasycznego prawa prywatnego, lecz współcześnie – wskutek silnego nasycenia go elementami właściwymi koncepcjom normatywnym prawa administracyjnego – klasyfikuje się jako dziedzinę prawa o charakterze mieszanym (zawierającym w sobie elementy właściwe prawu prywatnemu oraz publicznemu, w tym daninowemu).[706] Podobnie rzecz ma się z określonymi, wyspecjalizowanymi (szczegółowymi) zespołami norm, których kompleks odpowiada właściwościom charakterystycznym zarówno prawu publicznemu jak i prywatnemu (np. prawo przewozowe, prawo ubezpieczeniowe, a także prawo handlowe).[707] Podobnie istotną rolę w kształtowaniu relacji prawa cywilnego i podatkowego, odgrywa wspólny obu dziedzinom przedmiot regulacji, który

---

[703] M. Goettel, M. Lemonniter, *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 11

[704] *Ibid.*,, s. 11, 14

[705] zob. J. Łętowski, *W sprawie granic między prawem publicznym i prywatnym* (w:) B. Kordasiewicz, E. Łętowska (red.) *Prace z prawa cywilnego, wydane dla uczczenia pracy naukowej Józefa Piątkowskiego,* Warszawa 1985, s. 361`

[706] K. Kolasiński, *Prawo pracy i zabezpieczenia społecznego,* Toruń 2003, s. 31; zob. J. Piątkowski, *Aksjologiczne i normatywne podstawy prawa stosunku pracy,* Toruń 2013, s. 61-65

[707] M. Goettel, M. Lemonniter, *Instytucje…*, s. 11, 14; P. Selera, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, PiP nr 4/2017, s. 52

w syntetycznym ujęciu stanowią skutki podatkowoprawne czynności cywilnoprawnych.[708] Orzecznictwo sądowoadministracyjne nazywa tę okoliczność czynnością cywilnoprawną stanowiącą element podatkowego stanu faktycznego.[709] Dlatego pomimo odmiennego charakteru prawnego, normy prawa podatkowego „tworzą z punktu widzenia gospodarczego jedną całość z prawami i obowiązkami majątkowymi cywilnoprawnymi".[710] Na tej podstawie Trybunał wywiódł chociażby, iż sukcesja praw i obowiązków podatkowych w drodze spadkobrania nie stanowi podstawy do jej wyłączania z zakresu ochrony konstytucyjnego prawa do dziedziczenia.[711] Na gruncie poszczególnych spraw podatkowych, dokonujące wykładni prawa organy podatkowe oraz sądy administracyjne, wydają swoje rozstrzygnięcia w oparciu o określone stany prawne i faktyczne. W tym stanie rzeczy, określony stan faktyczny implikować może zarazem skutki cywilnoprawne jak i podatkowoprawne, jak też sytuacja prawna jednego podmiotu może w określonej mierze determinować sytuację innego na gruncie ich praw lub wolności albo obowiązków.[712] Jako sytuacje powszechne zasługują na szczególną uwagę przy określaniu normatywnych podstaw przedmiotu kontroli w trybie skargi konstytucyjnej wnoszonej w związku z wydaniem ostatecznego orzeczenia w sprawie podatkowej. Normy tego rodzaju,

---

[708] por. M. Goettel, M. Lemonniter, *Instytucje…*, s. 18; R. Mastalski, *Prawo podatkowe,* Warszawa 2011, s. 29

[709] P. Selera, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, PiP nr 4/2017, s. 52; M. Leconte, *Łączniki podatkowe* (w:) B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red.), *Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych*. *Poprawa efektywności systemu podatkowego*, Warszawa 2018, s. 39; P. Grzybowski, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej,* Warszawa 2020, s. 100; B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *„Napięcie interesów" między udziałowcem a spółką jako element podatkowego stanu faktycznego kluczowy dla zastosowania art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej. Kilka uwag na tle wyjątkowo długiego ping-ponga sądowego – wyrok WSA w Warszawie z 22.04.2021 r., III SA/Wa 745/21*, PP nr 8/2021, s. 1; K. Knawa, *Opodatkowanie VAT usług finansowych*, Warszawa 2021, s. 267

[710] wyrok z 29 maja 2007 r., sygn. **P 20/06** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 52)

[711] *Ibid.*

[712] zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego,* Gdańsk 2008, s. 163

Trybunał słusznie nazywa bowiem „regulacjami gałęziowymi”.[713] Spośród dokonywanych w orzecznictwie Trybunału, ocen konstytucyjności regulacji prawnopodatkowych związanych z przepisami prawa cywilnego, wyróżnić można następujące przykłady, które oddają charakterystykę przedmiotu kontroli konstytucyjności prawa podatkowego związanego z przepisami prawa cywilnego.

I tak omawiając status podatkowoprawny spółki cywilnej, Trybunał uznał art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 o.p. – w zakresie, w jakim nie regulują trybu złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług przez byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem tego podatku – za niezgodne z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.[714] Trybunał wyjaśnił wówczas, że wprawdzie ustawodawca podatkowy ma prawo do nadawania statusu podatnika (a więc podmiotowości prawnopodatkowej) spółce cywilnej jako jednostce organizacyjnej wspólników, działających w ich wspólnym imieniu i w oparciu o majątek objęty wspólnością łączną, jednak w przypadku likwidacji spółki cywilnej, przepisy prawa podatkowego powinny sankcjonować dorobek doktryny cywilistycznej w zakresie dalszego istnienia spółki w likwidacji i respektować wynikające stąd uprawnienia „spółki w likwidacji” albo ściśle odwzorowywać stan regulacji kodeksu cywilnego, wyposażając wspólników rozwiązanej spółki cywilnej w stosowne po temu uprawnienia.[715] W innym orzeczeniu Trybunał stwierdził z kolei, że ocena konstytucyjności art. 36 § 1 o.p. – z perspektywy konstytucyjnej zasady stanowienia wewnętrznie spójnego systemu prawa (art. 2 Konstytucji) – winna w swej istocie zostać przeprowadzona w odniesieniu do rozwiązań ogólnosystemowych, zwłaszcza zawartych w przepisach prawa cywilnego.[716] Podkreślił w ten sposób ścisły związek normatywny, jaki zachodzi między systemem prawa podatkowego i

[713] postanowienie z 13 kwietnia 2010 r., sygn. **P 35/09** (OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 39)

[714] wyrok z 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26)

[715] wyrok z 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26)

[716] wyrok z 26 listopada 2007 r. sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126)

cywilnego, a więc między normami prawnymi obu tych systemów, które jako przepisy związkowe mogą stanowić przedmiot kontroli konstytucyjności.

Istotne są także analizy dotyczące związku zobowiązania podatkowego z cywilistyczną koncepcją obejścia prawa. W stanie prawnym obowiązującym sprzed wejścia w życie art. 24b o.p., system prawa podatkowego nie odnosił się *expressis verbis* w żadnym przepisie ustawy podatkowej do zjawiska obejścia prawa podatkowego. Stąd w praktyce stosowania prawa, zarysowały się wówczas dwie, odmienne względem siebie koncepcje: pierwsza, akceptująca zasadność i dopuszczalność odwoływania się przez organy podatkowe do cywilistycznej koncepcji obejścia prawa (art. 58 k.c.)[717] oraz druga, sprzeciwiająca się dopuszczalności stosowania art. 58 k.c. na gruncie prawa podatkowego, z uwagi na zasadę, zgodnie z którą przepisy prawa podatkowego nie zawierają norm nakazujących lub zakazujących określonych zachowań, „lecz jedynie normy określające konsekwencje zachowań podatnika na gruncie tego prawa"[718]. Stąd ustawodawca podatkowy wprowadził do ordynacji podatkowej przepis art. 24b, (tzw. klauzula obejścia prawa podatkowego), który jednak wyrokiem pełnego składu Trybunału ostatecznie został uznany za niezgodny z zasadą poprawnej legislacji podatkowej wynikającą z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji, gdyż zwroty w rodzaju: „nie można było oczekiwać", „inne istotne korzyści" czy „korzyści wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania" – zdaniem Trybunału – zdecydowanie nie pozwalają na przyjęcie, że „ich interpretacja orzecznicza będzie rzeczywiście jednolita i ścisła" oraz, że „z ich brzmienia nie będzie można wyprowadzić uprawnienia prawotwórczego organów stosujących prawo".[719] Z jednej strony, przepis prawa operujący zwrotami niedookreślonymi nie powinien stać się

[717] wyrok NSA z 23 stycznia 1998 r., sygn. akt **I SA/Łd 1054/97** (LEX nr 32719)

[718] wyrok NSA z 29 maja 2002 r., sygn. akt **III SA 2602/00** (LEX nr 55101); zob. B. Brzeziński, *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego nr 1/2004 r., z. 1, s. 7

[719] wyrok pełnego składu z 11 maja 2004 r., sygn. **K 4/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41); zob. M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim prawie podatkowym,* Toruń 2001

przedmiotem prawotwórczej działalności organów stosujących prawo,[720] z drugiej jednak (o czym mowa powyżej w pkt 4.3.), osiągnięcie takiej precyzji semantycznej danej jednostki redakcyjnej aktu prawnego, który wykluczałby wszelkie wątpliwości w praktyce jego stosowania, jest w zasadzie niemożliwe tym bardziej, kiedy dana materia z istoty swojej wymaga uregulowania normatywnego za pomocą mniej lub bardziej niedookreślonych przesłanek. Przykładem takiego stanu rzeczy jest właśnie problem obejścia lub nadużycia prawa.[721] Kierując się powyższymi wytycznymi, ustawodawca polski, wprowadził zatem powyższą klauzulę w sposób odmienny niż przez art. 24b. Wprowadził mianowicie do polskiej Ordynacji podatkowej nowy, rozbudowany dział IIIA (Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania), normowanych przepisami od art. 119a do art. 119zfzb, a składający się z sześciu rozdziałów (1. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, 2. Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania, 3. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, 4. Opinie zabezpieczające, 5. Cofnięcie skutków unikania opodatkowania, 6. Opinia zabezpieczająca w sprawie opodatkowania wyrównawczego).

Granice normatywnej konstrukcji prawa podatkowego i cywilnego jako przedmiotu kontroli konstytucyjności, Trybunał prezentował odnosząc się także do obecnego w orzecznictwie administracyjnym[722] poglądu, iż powiązanie nieodpłatnego świadczenia, spełnianego na rzecz podatnika przez inny podmiot z jego pozytywną wolą („tzn., że chce on przekazać świadczeniobiorcy świadczenie i czyni to nieodpłatnie"), wyjaśnił, że ograniczenie zakresu pojęcia „nieodpłatnego świadczenia" do darowizny w rozumieniu prawa cywilnego (tj. działanie *donandi causa*, czyli z zamiarem szczodrobliwości), nie może zostać przyjęte na gruncie u.p.d.o.f.[723] z uwagi na oderwanie pojęcia „nieodpłatnego świadczenia" w prawie podatkowym od

[720] wyrok z 17 października 2000 r., **SK 5/99** (OTK ZU nr 7/2000, poz. 254)

[721] zob. wyrok SN z 11 grudnia 2013 r., sygn. **III CZP 78/13** (OSNC 2014/9, poz. 87)

[722] wyrok NSA we Wrocławiu z 12 maja 1999 r., sygn. akt **I SA/Wr 115/98** (LEX nr 37247)

[723] wyrok z 8 lipca 2014 r., sygn. **K 7/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 69)

pojęć cywilistycznych.[724] I tak na przykładzie przychodu ze stosunku pracy, Trybunał skierował do organów podatkowych taką wskazówkę interpretacyjną, by przy ocenie skutków podatkowoprawnych stosowania regulacji cywilnoprawnych, uwzględniały naturę danego stosunku prawnego, stąd – na przykładzie tej sprawy – za oczywiste uważać należy choćby to, że pracodawcy (poza wyjątkowymi sytuacjami) nie dokonują darowizn na rzecz swoich pracowników.

Za prawnie i społecznie doniosłe należy także uznać orzecznictwo Trybunału w sprawie kontroli konstytucyjności przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczących odszkodowania lub zadośćuczynienia, a które różnicowały sytuację prawną obywateli (na gruncie prawa podatkowego) w zależności od tego, czy źródłem dochodu było orzeczenie sądowe (z podatkowoprawnego punktu widzenia korzystniejsze dla zobowiązanego), czy mniej korzystna ugoda sądowa. Wyrokiem z 29 listopada 2006 r.[725] Trybunał stwierdził niezgodność art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g) u.p.d.o.f. z konstytucyjną zasadą równości i demokratycznego państwa prawnego (art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji), z uwagi na różnicowanie poszkodowanych, którzy wystąpili do sądu o odszkodowanie i – ze względu na przebieg sprawy – uzyskali wyrok albo zawarli ugodę sądową. Zdaniem Trybunału, „w sytuacji gdy chodzi o naprawienie szkód objętych tym samym art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy, w konkretnym wypadku – szkód wyrządzonych deliktem, naprawianych na podstawie przepisów kodeksu cywilnego o czynach niedozwolonych, sposób zakończenia sprawy sądowej nie może być uznany za cechę prawnie relewantną, która może mieć wpływ na zakres obciążenia obowiązkiem podatkowym. O ile można by było dopuścić ukształtowanie przepisów podatkowych w taki sposób, że różnicowałyby sytuację poszkodowanych w zależności od charakteru odpowiedzialności odszkodowawczej (*ex delicto – ex contractu*), od rodzaju szkody (majątkowa – niemajątkowa) [lub] od osoby uprawnionego (bezpośrednio, pośrednio

[724] uchwała NSA(7) z 18 listopada 2002 r., sygn. **FPS 9/02** (ONSA 2003/2/47)

[725] wyrok z 29 listopada 2006 r. sygn. **SK 51/06** (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156)

poszkodowany), o tyle trudno uznać, by prawnie doniosłym kryterium zróżnicowania mógł być rodzaj tytułu egzekucyjnego, na podstawie którego egzekwuje się odszkodowanie".[726] Z tych względów w kolejnym wyroku,[727] Trybunał stwierdził niezgodność art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) u.p.d.o.f. z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji, gdyż obowiązek wzajemnego wspierania się członków rodziny, znajdujący wyraz w odpowiednim ukształtowaniu obowiązku alimentacyjnego, stanowi jedno z podstawowych założeń polskiego prawa rodzinnego,[728] a nakłanianie do ugodowego załatwienia sprawy – zwłaszcza z zakresu prawa rodzinnego – pozwala na poznanie i w konsekwencji na zbliżenie spornych stanowisk, które często są wynikiem wzajemnej niechęci, uraz i animozji[729]. Za sprzeczne z tymi celami[730] Trybunał uznał narażanie na ujemne konsekwencje podatkowe tego podmiotu, który zawarł ugodę sądową w stosunku do tego, który stał się adresatem sądowego wyroku.

Natomiast na gruncie problematyki podatku dochodowego dotyczącego umów nienazwanych, Trybunał na przykładzie kontraktów menedżerskich stwierdził, że brak ich typizacji w ustawie podatkowej nie jest dowodem „wewnętrznej niespójności" kwestionowanego art. 13 pkt 9 u.p.d.o.f. z uwagi na wywodzącą się z art. 353^1 k.c. zasadę swobody umów oraz fakt, że to właśnie w kodeksie cywilnym stypizowane są najważniejsze kontrakty i to ów kodeks – a nie ustawa o PIT – byłby właściwym aktem, w którym mogłyby zostać określone *essentialia, naturalia* i ewentualnie *accidentalia* poszczególnych kontraktów menedżerskich.[731]

---

[726] *Ibid.*

[727] wyrok z 29 marca 2012 r., sygn. **K 27/08** (OTK ZU nr 3/A/2012, poz. 27)

[728] zob. art. 23, art. 27 i art. 128 k.r.o.

[729] zob. J. Ignaczewski (red.), *Alimenty*, Warszawa 2009, s. 55

[730] Dla wzmocnienia argumentacji Trybunał powołał się na także na wynikającą z art. 71 Konstytucji zasadę, zgodnie z którą państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej uwzględnia dobro rodziny.

[731] wyrok z 19 lipca 2007 r., sygn. **K 11/06** (OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 81)

Powyższe przykłady dowodzą tego, iż przedmiot kontroli konstytucyjności w trybie skargi stanowić mogą również normy prawne rekonstruowane z przepisów prawa podatkowego w związku z przepisami prawa prywatnego (cywilnego), o ile stanowiły one podstawę ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie podatkowej.

5. Utrwalona, dominująca i niejednolita wykładnia orzecznicza

Trybunał wielokrotnie w swoim orzecznictwie podkreślał, że rzeczywista treść wielu przepisów prawnych formułuje się dopiero na gruncie wykładni operatywnej w procesie ich stosowania.[732] Niezależnie od intencji twórców danego aktu normatywnego, organy ją stosujące mogą także wydobywać z niej treści nie do pogodzenia z konstytucyjnymi normami, zasadami lub wartościami.[733] W wielu wnoszonych do Trybunału skargach konstytucyjnych, przedmiotem zarzutu jest bowiem treść normatywna odczytywana z kwestionowanych przepisów prawa w praktyce jego sądowego stosowania (rozumienia). Z tych względów w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ukształtowany został pogląd, że jeżeli określony sposób rozumienia danego przepisu prawa utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego lub Naczelnego Sądu Administracyjnego, to uznać należy, że przepis ten – w praktyce obrotu prawnego – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju, albowiem stałość, powtarzalność i powszechność praktyki sądowej może nadawać kwestionowanemu unormowaniu w sposób powszechny określone znaczenie, podlegające następnie kontroli konstytucyjności.[734] W

[732] wyroki z: 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22) oraz 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[733] zob.: wyrok pełnego składu z 12 stycznia 2000 r., sygn. **P 11/98** (OTK ZU nr 1/2000, poz. 3); wyrok z 3 października 2000 r., sygn. **K 33/99** (OTK ZU nr 6/2000, poz. 188); postanowienie z 24 maja 2005 r., sygn. **SK 50/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 56)

[734] zob. wyroki z: 28 października 2003 r., sygn. **P 3/03**, (OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 82); 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47); 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22) oraz postanowienia z: 21 września 2005 r., sygn. **SK 32/04** (OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 95); 7 marca 2011 r., sygn. **P 3/09** (OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 13)

takim wypadku przedmiot kontroli konstytucyjności stanowi norma prawna dekodowana z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką.[735] Pozwala to na poddanie kontroli konstytucyjności „faktycznego znaczenia przepisu", jakiego nabrał on w rzeczywistości społecznej i praktyce jego stosowania.[736] Z tego też względu trafna jest konstatacja, że procedurze kontroli konstytucyjności podlega w istocie norma interpretowana z określonego przepisu lub przepisów, a nie samo ich redakcyjne ujęcie (brzmienie).[737] To też przemawia na rzecz takiego ujęcia tematu niniejszej dysertacji, który skupiony jest na treści normy podatkowoprawnej jako przedmiotu kontroli w trybie skargi. W wielu bowiem orzeczeniach, także w sprawach kontroli norm podatkowoprawnych Trybunał uznawał, że jeśli określona, upowszechniona w orzecznictwie sądów administracyjnych interpretacja danego przepisu powoduje, że kwestionowany w skardze konstytucyjnej sposób rozumienia tego przepisu ma charakter trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, to przyjęte jego rozumienie może stanowić przedmiot kontroli w trybie skargi konstytucyjnej,[738] albowiem jednolita i ustabilizowana interpretacja przepisu w judykaturze uzasadnia przyjęcie takiego stanowiska za punkt wyjścia w ocenie jego konstytucyjności.[739] Dokonując oceny zgodności z konstytucją kwestionowanego w danej skardze konstytucyjnej przepisu prawa, Trybunał uwzględnia bowiem taką wykładnię danego przepisu, jaka przyjęta została przez sądy lub inne organy stosujące prawo, zwłaszcza jeśli jest to wykładnia utrwalona, z tym wszakże zastrzeżeniem, że zadaniem Trybunału nie jest ocena, czy wykładnia ta jest poprawna (z punktu widzenia zasad wykładni prawa), lecz rozstrzygnięcie, czy – jako norma prawna odczytywana z treści tego przepisu w praktyce jego stosowania – zgodna jest ze wskazanym w

[735] wyroki z 24 czerwca 2008 r., **sygn. SK 16/06** (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85) oraz 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22)

[736] wyrok z 8 maja 2000 r., sygn. **SK 22/99** (OTK ZU nr 4/2000, poz. 107)

[737] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22)

[738] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[739] wyroki z: 8 maja 2000 r., sygn. **SK 22/99** (OTK ZU nr 4/2000, poz. 107); 29 czerwca 2005 r., sygn. **SK 34/04** (OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 69)

skardze wzorcem konstytucyjnym.[740] W takim stanie rzeczy Trybunał, mając na względzie jednolitość orzecznictwa, na przykładzie kontroli w trybie skargi konstytucyjnej art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. uznał, że „interpretowana z nich norma prawna, zgodnie z którą prawo do rozliczenia podatku na preferencyjnych zasadach określonych w art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f. przysługuje tylko takiej osobie (rodzicowi lub opiekunowi prawnemu), pod której codzienną opieką pozostaje dziecko, a nie osobie łożącej na utrzymanie dziecka, lecz nieuczestniczącej w bieżącym sprawowaniu opieki nad dzieckiem, może podlegać kontroli konstytucyjności przez Trybunał Konstytucyjny".[741] Z tych samym względów Trybunał derogował chociażby art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa[742] rozumianego w utrwalonej wykładni sądowej „w taki sposób, że w podstawie wymiaru zasiłku chorobowego nie uwzględnia się wypłaconych pracownikowi – w okresie przyjętym do jej ustalenia – składników wynagrodzenia, od których pracownik ten uiścił składkę na ubezpieczenie chorobowe, a które nie są mu wypłacane w okresie pobierania wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy wskutek choroby albo zasiłku chorobowego"[743].

Z kolei oceniając konstytucyjność kwestionowanych przepisów ordynacji podatkowej Trybunał zastrzegł, że ocena konstytucyjności prawa w trybie skargi nie polega na wykazaniu wadliwej wykładni kwestionowanych przepisów, ale że przyczyną tego stanu rzeczy może być sama ich treść,[744] gdyż niekonstytucyjność norm prawnych „nie polega na tym, że mogą zdarzyć się sytuacje, gdy ich stosowanie doprowadzi do naruszenia Konstytucji, lecz na tym, że możliwość tych naruszeń jest niejako wpisana w treść danej normy

[740] zob. wyroki z 24 stycznia 2001 r., sygn. **SK 30/99** (OTK ZU nr 1/2001, poz. 3); 29 czerwca 2005 r., sygn. **SK 34/04** (OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 69)

[741] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22)

[742] Dz. U. z 2005 r. Nr 31, poz. 267, z 2006 r. Nr 221, poz. 1615, z 2007 r. Nr 47, poz. 318 i Nr 115, poz. 792 oraz z 2008 r. Nr 93, poz. 582

[743] wyrok z 24 czerwca 2008 r., **sygn. SK 16/06** (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85)

[744] wyrok z 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

i powoduje w konsekwencji jej niekonstytucyjność".[745] Kognicji Trybunału w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną nie obejmuje bowiem ocena sposobu orzekania przez organy podatkowe, a w trybie odwoławczym przez sądy administracyjne, gdyż kontrola konstytucyjności dotyczy jedynie hierarchicznej zgodności aktów normatywnych, nie zaś aktów i trybu ich stosowania.[746] Zasadą jest bowiem, że brak jednolitości rozstrzygnięć organów stosujących regulacje prawnopodatkowe, wzbudzające wątpliwości interpretacyjne, może co najwyżej stanowić podstawę do zastosowania jednej z metod usuwania rozbieżności w judykaturze sądów administracyjnych, określonych przepisami prawa proceduralnego o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (p.p.s.a.).[747]

Zarzut, który *de facto* dotyczy nie tyle niekonstytucyjności przepisów prawa, ile nieprawidłowej działalności orzeczniczej sądu, nie podlega ocenie Trybunału Konstytucyjnego, gdyż postępowanie przed Trybunałem w żadnej mierze nie może przekształcić się w „swoistą postać nadzwyczajnego środka zaskarżania wyroków sądowych, który nosiłby znamiona sprawowania przez Trybunał wymiaru sprawiedliwości lub nadzoru judykacyjnego nad sądami."[748] Przedmiotem skargi nie może być zatem dążenie do dokonania

---

[745] wyrok z 11 kwietnia 2006 r., sygn. **SK 57/04** (OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 43)

[746] wyrok z 26 maja 2009 r. , sygn. **SK 32/07** (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 70)

[747] postanowienie z 11 lutego 2014 r. , sygn**. P 50/11** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 17) wydane w sprawie kontroli konstytucyjności art. 89 ust. 5 i 16 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11, ze zm.) w zakresie, w jakim dopuszcza zastosowanie stawki akcyzy określonej w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, w przypadku, gdy oświadczenia, o których mowa w art. 89 ust. 5 pkt 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym zawierają wady nieistotne z punktu widzenia ustalenia tożsamości nabywcy oraz przeznaczenia wyrobu energetycznego

[748] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22) wydany w sprawie kontroli konstytucyjności art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym w latach 1996-2001, w zakresie, w jakim prowadzi do nieuzasadnionego zróżnicowania opodatkowania poszczególnych kategorii podatników posiadających na utrzymaniu dzieci i rodziny oraz dyskryminacji niektórych z nich oraz w zakresie, w jakim prowadzą do nieuzasadnionego zróżnicowania opodatkowania poszczególnych kategorii podatników posiadających na utrzymaniu dzieci i rodziny oraz dyskryminacji niektórych z nich

przez Trybunał wykładni kwestionowanych przepisów, lecz żądanie orzeczenia o ich niezgodności z konstytucyjnie chronionymi prawami i wolnościami skarżącego.[749] Zagadnienie interpretacyjnych, zakresowych i klasycznych zarzutów niekonstytucyjności norm prawa podatkowego, szerzej omówione zostało w punkcie 5.2. rozdziału pierwszego tej pracy.

Jeśli jednak w obrocie prawnym występują orzeczenia sądów administracyjnych, które przyjmują inny, aniżeli wskazany w danej skardze konstytucyjnej sposób rozumienia skarżonego przepisu, stanowiącego podstawę orzeczenia wydanego w sprawie objętej daną skargą, lecz wykładnia ta nie ma charakteru utrwalonego, a co najwyżej charakter dominujący, wówczas przeprowadzenie kontroli jej konstytucyjności – w ramach wyjątku – może zostać uznane za dopuszczalne tylko wówczas, gdy to brzmienie danego przepisu stanowi bezpośrednie źródło „rozbieżności interpretacyjnych utrudniających określenie sytuacji prawnej jednostki".[750] Założenie to pozwoliło choćby na derogowanie – w postępowaniu zainicjowanym wniesieniem skargi konstytucyjnej – art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych[751] w zakresie, w jakim umożliwiał uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia – przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 tej ustawy – kryteria bycia budynkiem.[752]

Niejasność danego przepisu może więc uzasadniać stwierdzenie jego niekonstytucyjności tylko wówczas, jeśli niejasność ta „jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków wykładni prawa, mających na celu wyeliminowanie

[749] postanowienie z 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87) wydane w sprawie kontroli konstytucyjności przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych

[750] zob. wyroki z: 15 grudnia 2008 r., sygn. **P 57/07** (OTK ZU nr 10/A/2008, poz. 178); 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62); 22 listopada 2016 r., sygn. **SK 2/16** (OTK ZU A/2016, poz. 92);

[751] ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141)

[752] wyrok z 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2)

niejednolitości stosowania prawa”,[753] z tym wszakże zastrzeżeniem, że pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jedynie jako środek ostateczny, stosowany dopiero wówczas, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające[754].

Niedającą się usunąć w drodze wykładni niejasność przepisu, implikującą niejednolitość orzeczniczą w praktyce jego stosowania o istotnym charakterze dla sytuacji prawnej jego adresatów, a tym samym powodującą jego niekonstytucyjność, orzecznictwo trybunalskie nazywa niejasnością o charakterze „kwalifikowanym”[755]. Na przykładzie kontroli normy podatkowoprawnej, Trybunał zwrócił także uwagę, że ocena zgodności przepisów prawa z zasadą określoności regulacji prawnych musi uwzględniać „specyfikę poszczególnych gałęzi prawa, charakter adresatów ustanowionych norm prawnych, a także wagę praw jednostki i interesów, których dotyczy dana regulacja”.[756] Nie sposób jednak *in abstracto* wyznaczyć granicę między zwykłą a kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego, tym bardziej, że – jak wyjaśnia Trybunał – w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób,[757] gdyż „wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem

[753] wydany w sprawie kontroli konstytucyjności art. 15 ust. 3 pkt 3 uVAT, wyrok z 12 czerwca 2008 r., sygn. **K 50/05** (OTK ZU 5A/2008, poz. 79)

[754] Ibid.

[755] zob. wyrok z 3 grudnia 2002 r., sygn. **P 13/02** (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90) wydany w sprawie kontroli konstytucyjność art. 27a ust. 17 pkt 1 u.p.d.o.f. (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.),

[756] wyrok z 12 czerwca 2008 r., sygn. **K 50/05** (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 79)

[757] wyrok pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79) oraz wyrok z 13 września 2011 r., sygn. **P 33/09** (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71)

podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej jednoznaczności i precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości."[758] Zdaniem Trybunału dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, to uzasadnione jest orzeczenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie „zasady poprawnej legislacji, będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej – ewentualnie – przez przepisy ustawy zasadniczej, ustalające szczególne wymogi co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień (prawo karne, prawo daninowe, ograniczenia praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie)"[759]. Zastrzec należy przy tym, iż oczywiste jest, że nie każdy przepis, którego interpretacja wymaga stosowania pozajęzykowych metod wykładni jest *per se* niezgodny z zasadą poprawnej legislacji.[760] Zasada poprawnej legislacji podatkowej jako wzorzec kontroli konstytucyjności w trybie skargi, stanowi jeden z przedmiotów analizy rozdziału trzeciego.

---

[758] wyroki z: 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80) i przywołane w nich orzecznictwo

[759] wyrok z 13 września 2011 r., sygn. **P 33/09** (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71), stwierdzający zgodność art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, Nr 96, poz. 620, Nr 225, poz. 1461 i Nr 226, poz. 1475 oraz z 2011 r. Nr 102, poz. 584, Nr 112, poz. 654 i Nr 171, poz. 1016), rozumianych w taki sposób, że „nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach" z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji; por. wyroki z: 3 grudnia 2002 r., sygn. **P 13/02** (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90) oraz z 9 października 2007 r., sygn. **SK 70/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103)

[760] postanowienie z 27 kwietnia 2004 r., sygn. **P 16/03** (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36)

W wyroku z 13 grudnia 2017 r.[761] Trybunał, przeprowadzając kontrolę konstytucyjności normy podatkowoprawnej w trybie skargi konstytucyjnej, dokonał podsumowania swego dotychczasowego orzecznictwa dotyczącego dopuszczalności przeprowadzenia kontroli konstytucyjności normy prawnej rekonstruowanej z przepisów prawa z perspektywy zarówno utrwalonego, jak i niejednolitego orzecznictwa sądowego. To co wzbudza jednak uzasadnione wątpliwości z punktu widzenia zasad wykładni prawa dotyczy pytania, dlaczego Trybunał Konstytucyjny – także w postępowaniach inicjowanych wnoszonymi skargami konstytucyjnymi – obligowany zostaje do oceny konstytucyjności norm prawnych kształtowanych z treści przepisów aktów normatywnych w orzecznictwie sądowym także wówczas, gdy – zdaniem Trybunału – na etapie ich sądowego stosowania, możliwe jest zastosowanie tzw. wykładni zgodnej z Konstytucją (nazywanej także *zasadą prokonstytucyjnej wykładni prawa*), która w konstytucyjnym porządku prawnym – jako jedna z naczelnych zasad wykładni prawa – należy w istocie do sfery stosowania prawa, a nie oceny jego konstytucyjności.[762] Trybunał uprawniony jest bowiem do przeprowadzania hierarchicznej oceny zgodności norm, nie zaś oceny prawidłowości dokonywanych przez orzekające sądy wykładni prawa,[763] a już absolutnie niedopuszczalne w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym jest badanie prawidłowości przeprowadzanej subsumcji, oceny stanu faktycznego etc. Wykładnia przepisów należy bowiem do organów powołanych do stosowania prawa (w sprawach podatkowych: sądów administracyjnych oraz organów podatkowych) poprzez ustalanie, czy określona „sytuacja faktyczna objęta jest hipotezą miarodajnej normy prawnej".[764] Ingerencja Trybunału jest więc możliwa tylko wówczas, gdy dany przepis – mimo iż kwestionowany w trybie skargi, a więc po uprzednim predeterminowaniu przez niego treści ostatecznego orzeczenia, to jednak oceniany abstrakcyjnie i w oderwaniu od

[761] sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2)

[762] zob. L. Morawski, *Zasady…*, s. 178-180

[763] zob. wyrok z 8 grudnia 2009 r., sygn. **K 7/08** (OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 166)

[764] wyrok z 3 grudnia 2002 r., sygn. **P 13/02** (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90)

konkretnych sytuacji faktycznych – pozostaje wadliwy w takim stopniu, że „w żaden sposób i przy przyjęciu różnych metod wykładni nie daje się interpretować w sposób racjonalny i zgodny z Konstytucją".[765] Jeśli jednak mimo to, na gruncie wykładni, określone przepisy prawa interpretowane są z naruszeniem prokonstytucyjnej wykładni prawa, to zgodnie z zasadami i wartościami konstytucyjnie chronionymi, konieczne jest przeciwdziałanie takim stanom rzeczy. Zagadnienie to dotknięte zostało w rozdziale trzecim dysertacji: zarówno w ramach postulatów *de lege lata*, jak i *de lege ferenda.*

6. Subsumcja i wykładnia *in dubio pro tributario*

Proces subsumpcji normy podatkowoprawnej ze stanem faktycznym danej sprawy nie podlega kontroli w trybie skargi konstytucyjnej. Jednak Trybunał oceniając wskazany w skardze sposób naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw, związany jest zarówno zakresem zaskarżenia (art. 67 ust. 1-2 u.ot.p.TK), jak i treścią ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie objętej wnoszoną skargą (art. 53 ust. 1 pkt 1-2 u.o.t.p.TK). Rezultat subsumpcji kwestionowanej normy prawa podatkowego decyduje zatem, czy zastosowanie znajduje – a jeśli tak, to w jakim zakresie – jej dyspozycja oraz sankcja (jeśli norma ją przewiduje). To z kolei przesądza, czy norma ta determinując wydanie orzeczenia w sprawie podatkowej, stanowiła jego podstawę, a tym samym, czy dopuszczalne jest – zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK – zakwestionowanie jej konstytucyjności w trybie skargi konstytucyjnej.

Mając na względzie, iż wnioskowania inferencyjne, w tym analogiczne lub z przeciwieństwa, nie należą do metod wykładni prawa znaczeniu ścisłym, a co najwyżej do reguł wykładni *sensu largo,* a także to, iż problem wnioskowań prawniczych i stosowania reguł logiki formalnej w tych wnioskowaniach należy do najbardziej kontrowersyjnych zagadnień teorii prawa,[766] w tym miejscu zasadne jest jedynie poczynienie na tym tle i z

[765] wyrok z 8 grudnia 2009 r., **K 7/08** (OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 166)

[766] L. Morawski, *Zasady…*, s. 221-223; zob. wyrok z 18 kwietnia 2018 r., sygn. **K 52/16** (OTK ZU A/2018, poz. 28)

perspektywy kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego, jedynie dwóch następujących uwag.

Po pierwsze – zakładając, iż subsumpcję normy podatkowoprawnej ze stanem faktycznym danej sprawy, wyrazić można za pomocą formuły logicznej implikacji,[767] uprawnione jest stwierdzenie, że implikacja jest zdaniem prawdziwym wówczas, gdy zarówno jej poprzednik (tu: hipoteza normy prawnej), jak i następnik (tu: wnioskowanie o stanie faktycznym) są zdaniami prawdziwymi w tym znaczeniu, że posiadają tę samą wartość logiczną.[768] Najprostszą (podstawową) formułę implikacji prezentować można, jak następuje: „$p \Rightarrow q$", co możemy czytać: „jeśli *p* to *q*"; „gdyby *p* to *q*"; „skoro *p* to *q*" etc.[769] Jeśli założymy, że poprzednik implikacji (treść hipotezy normy prawnej) jest – poprzez określenie danej przesłanki – w sensie logicznym wypowiedzią prawdziwą (np.: *kto osiągnął dochód…; kto dokonał zbycia…* etc.), a następnik wypowiedzią fałszywą (wnioskowanie o danym stanie faktycznym udziela odpowiedzi przeczącej, czy dany podmiot: *osiągnął dochód; dokonał zbycia* etc…), to w rezultacie prowadzi to nas do zdania fałszywego, ponieważ rezultat wnioskowania o stanie faktycznym nie prowadzi do ziszczenia przesłanki (tj. nie spełnia warunku) określonej w hipotezie normy podatkowoprawnej.[770] To z kolei powoduje, że dyspozycja tej normy, a tym bardziej jej sankcja (jeśli została przewidziana) nie może zostać ziszczona. Należy także wyjaśnić, że rezultat wnioskowania o danym stanie faktycznym będzie miał – tę samą jak hipoteza normy – wartość logiczną wtedy i tylko wtedy, gdy wszystkie przesłanki określone w hipotezie, zostały ziszczone w stanie faktycznym sprawy. Dotyczy to oczywiście normy w podstawowej jej formule, wszak norma indywidualno-konkretna (np.

[767] B. Brzeziński, *Norma prawa podatkowego,* (w:) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie* (red.) B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 24-25

[768] K. Dobrzeniecki, M. Korycka-Zirk, *Logika dla prawników. Kompedium*, Toruń 2013, s. 112

[769] O. Nawrot, *Wprowadzenie do logiki dla prawników*, Warszawa 2017 r., s. 137

[770] zob. P. Bobrowicz, *Dylematy wykładni „in dubio pro tributario" wyrażonej w art. 2a Ordynacji Podatkowej,* Toruń 2017, s. 32 (niepublikowana praca dyplomowa, sporządzona w ramach Podyplomowych Studiów Prawa Podatkowego UMK w roku akademickim 2016/17 w Katedrze Prawa Finansów Publicznych WPiA UMK).

decyzja podatkowa, postanowienie czy wyrok sądu administracyjnego), skonstruowana jest z zespołu norm generalno-abstrakcyjnych, tak materialnoprawnych, jak i proceduralnych czy ustrojowych, rekonstruowanych tak z wielu, jak i pojedynczych przepisów lub ich części.[771]

Po drugie – skoro koniunkcja prawdziwa jest wówczas, gdy wszystkie jej czynniki mają logiczną wartość prawdy,[772] to możliwie jest założenie, zgodnie z którym ocenę przesłanek (warunków) hipotezy na gruncie stanu faktycznego danej sprawy, przedstawić można właśnie za pomocą logicznej koniunkcji. Jeśli więc tytułem trywialnego przykładu, hipoteza normy przewiduje, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą zbycia towaru w ramach określonych okoliczności, wówczas organ podatkowy – celem przeprowadzenia subsumpcji – bada, czy sprzedawca rzeczywiście zbył dany towar w deklarowanej ilości na rzecz kupującego w ramach określonych hipotezą okoliczności. Dopiero, gdy z zebranego w sprawie materiału dowodowego jednoznacznie wynikać będzie, że wszystkie – wymagane hipotezą – czynniki zostały ziszczone, zastosowanie znajduje jej dyspozycja. Tak więc powstałe w tym zakresie wątpliwości, interpretator winien rozstrzygać na rzecz podmiotu, zobowiązania którego rzeczona norma dotyczy. Skoro bowiem nie wszystkie konstrukcyjnie niezbędne elementy hipotezy danej normy zostały ziszczone (wobec braków lub niepewności co do oceny zebranego materiału dowodowego), to działający na podstawie i w granicach prawa (art. 7 Konstytucji oraz konkretyzujący tę zasadę na gruncie prawa o postępowaniu podatkowym art. 120 i związany z nim art. 122 o.p.), organ podatkowy nie ma podstaw do zastosowania dyspozycji normy, czy ściślej: stwierdzenia, że w zrekonstruowanym stanie faktycznym, winna była ona zostać przez podatnika lub inny podmiot, zastosowana.[773] W punkcie 7.

[771] zob. pkt 1.2. tej pracy

[772] K. Dobrzeniecki, M. Korycka-Zirk, *Logika dla prawników. Kompedium*, Toruń 2013, s. 111

[773] por. wyrok WSA w Łodzi z 14 października 2016, sygn. **I SA/Łd 710/16** (LEX nr 2154178): „Należyte stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących postępowania podatkowego, a w szczególności przepisów normujących przeprowadzanie dowodów powinno zapewnić taki stopień wnikliwości badania stanu faktycznego, który prowadzi do ustalenia, jakie fakty w sprawie miały miejsce, a jakie nie zaistniały"

tej pracy dokonano m.in. analizy tego, czy samo przeprowadzenie subsumcji, w wyniku której dyspozycja, a tym bardziej sankcja nie zostały zastosowane, również uprawnia do stwierdzenia, że norma ta – *a contrario* – stanowiła podstawę orzeczenia, a tym samym dopuszczalne jest przeprowadzenie kontroli jej konstytucyjności w trybie skargi.

Tak więc zasadę *in dubio pro tributario* w prawie podatkowym (nazywaną również zasadą *in dubio contra fiscum*)[774], podobnie jak zasadę *in dubio pro reo* w prawie karnym, odnosi się nie tylko do interpretacji językowej lub innych metod wykładni prawa, lecz również do wątpliwości faktycznych – w toku subsumpcji normy ze stanem faktycznym sprawy – co oznacza, że wszelkie wątpliwości związane także z oceną materiału dowodowego i ustaleniami faktycznymi zebranymi w sprawie podatkowej, również winny być tłumaczone na rzecz ochrony interesów podatnika.[775] To co jednak oczywiste z punktu widzenia logicznego rozumowania, może tracić na swej przejrzystości w praktyce.[776]

Błędna wydaje się zatem Interpretacja Ogólna Ministra Finansów z 29 grudnia 2015 r.[777] oraz odosobnione poglądy niektórych składów orzekających,[778] jakoby na korzyść podatnika tłumaczyć należało jedynie wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, nie zaś

---

[774] W. Jakimowicz, M. Krawczyk, I. Niżnik-Dobosz (red.), *Fenomen prawa administracyjnego. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Zimmermanna*, Warszawa LEX/el 2019 nr 369458400

[775] zob. B. Brzeziński, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego* (w:) *Ex iniuria non oritur ius,* A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), Poznań 2003, s. 245; L. Morawski, *Zasady…*, s. 177

[776] O naruszającej konstytucyjne wartości, wolności lub prawa wykładni organów stosujących prawo zob.: wyrok pełnego składu z 12 stycznia 2000 r., sygn. **P 11/98** (OTK ZU nr 1/2000, poz. 3); wyrok z 3 października 2000 r., sygn. **K 33/99** (OTK ZU nr 6/2000, poz. 188); postanowienie z 24 maja 2005 r., sygn. **SK 50/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 56)

[777] sygn. **PK4.8022.44.2015**

[778] wyrok NSA z 8 marca 2017, sygn. **II FSK 3234/16**; wyrok NSA z 27 lutego 2017, sygn. **II FSK 256/15**; wyrok NSA z 4 stycznia 2017 roku, sygn. **I FSK 864/15**; wyrok WSA w Rzeszowie z 28 lipca 2016, sygn. **I SA/Rz 392/16**, wyrok WSA w Warszawie z 19 stycznia 2009, sygn. **III SA/Wa 1698/08**

wnioskowania o stanie faktycznym (w ramach subsumpcji), którego interpretowany przepis dotyczy, a więc wątpliwości w zakresie oceny dowodów i stanu faktycznego sprawy podatkowej. Dominująca jest bowiem przeciwna temu poglądowi linia orzecznicza sądów administracyjnych.[779] Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego „w demokratycznym państwie prawa nie ma i nie może być *a priori* założonego prymatu interesu ogólnego nad interesem jednostkowym",[780] albowiem Naczelny Sąd Administracyjny „ostro sprzeciwia się rozstrzyganiu wątpliwości na niekorzyść jednostek, stwierdzając, że z taką możliwością od początku swojego funkcjonowania się nie godził i nadal się nie godzi."[781] Wciąż zachowuje także swą aktualność pogląd, zgodnie z którym „obowiązek przeprowadzenia całego postępowania co do wszystkich istotnych okoliczności spoczywa zawsze na organach podatkowych i nie może być żadną miarą przerzucany na podatnika, jeżeli to nie wynika z konkretnych przepisów podatkowych".[782]

Logiczną konsekwencję tych założeń stanowi właśnie reguła *in dubio pro tributario,* która wynika z – wywodzącej się z czasów jurysprudencji rzymskiej[783] – naczelnej zasady wykładni prawa: *in dubio pro libertate,* nakazującej rozstrzygać wątpliwości interpretacyjne na rzecz, a nie przeciw prawom i wolnościom obywatelskim,[784] gdyż w sporach pomiędzy obywatelem a organami państwa, wątpliwości interpretacyjne zasadniczo

[779] zob. wyroki NSA z 24 lutego 2017 r., sygn. **II FSK 139/15;** 17 maja 2016 r., sygn**. II FSK 976/14**; 11 lipca 2013 r., sygn. akt **I FSK 989/12**; 5 października 2011 r., sygn. akt **I FSK 1488/10** oraz wyroki WSA w Gdańsku z: 9 września 2014 r., sygn. **I SA/Gd 716/14;** 22 października 2013 r., sygn. akt **I SA/Gd 1041/13,** oraz wyrok WSA w Warszawie z 13 czerwca 2005 r., sygn**. III SA/Wa 274/05** (LEX nr 190344)

[780] wyrok NSA z 17 czerwca 1996 r., sygn. **IV SA 578/96**

[781] wyrok NSA z 13 lipca 2009, sygn. **I FPS 3/09**

[782] wyrok NSA w Poznaniu z 20 marca 1997 r., sygn. **I SA/Po 1459/96**, który wciąż zachowuje swą aktualność: zob. wyrok NSA z 1 sierpnia 2005 r., sygn. **I FSK 49/05** (LEX nr 221452) oraz wyroki WSA w Łodzi z: 23 listopada 2011 r., sygn. **I SA/Łd 1022/11** i 19 grudnia 2011 r., sygn. **I SA/Łd 1024/11**

[783] zob. W. Bojarski, W. Dajczak, A. Sokala, *Verba Iuris. Reguły i kazusy prawa rzymskiego*, Toruń 2007, s. 36

[784] L. Morawski, *Zasady wykładni prawa,* Toruń 2010, s. 184

powinny być rozstrzygane na rzecz obywatela.[785] Zasada ta powinna zawsze przyświecać przede wszystkim prawodawcy pozytywnemu (parlamentowi), jak i (z uwzględnieniem zasady domniemania konstytucyjności)[786] tzw. prawodawcy negatywnemu, którym jest Trybunał Konstytucyjny, uprawniony do derogacji kwestionowanych norm właśnie, a także (przede wszystkim) organom stosującym ów prawo wskutek jego indywidualizowania i konkretyzowania w aktach jego stosowania.

Zasada *in dubio pro tributario* należy do grupy tzw. domniemań interpretacyjnych, a więc z istoty swej posiadających cechę wzruszalności. Oznacza to obowiązek interpretatora przyjęcia takiej interpretacji normy, która utrzymuje, że obowiązek podatkowoprawny nie powstaje, dopóki – wziąwszy pod uwagę zasady należytej staranności wymaganej w okolicznościach danego rodzaju – nie wykaże on, iż oczywistym jest odmienny stan rzeczy (podobnie zasada *in dubio pro reo* rozumiana w ten sposób, iż za niewinną uznaje się osobę, której winy nie orzeczono prawomocnym orzeczeniem sądu karnego).[787] Innymi słowy, interpretator winien jest doszukiwać się takiej interpretacji, która zgodna jest z tym domniemaniem.[788] Ma to relewantny związek z – wynikającym z art. 7 Konstytucji – zakazem domniemywania kompetencji organów państwa,[789] albowiem w sytuacjach wątpliwych, zgodnie z tradycjami europejskiej kultury prawnej, należy stosować wykładnię korzystniejszą dla zobowiązanego (*favor debitioris*).[790] W doktrynie podkreśla się bowiem, że

---

[785] zob. R. Summers, *Statutory Interpretation in the United States* (w:) D.M. MacCormick, R.S. Summers, *Interpreting statues. A Comparative Study,* Dartmouth 1991, s. 448 (za:) L. Morawski, *Zasady…,* s. 184

[786] L. Morawski, *Zasady…,* s. 178-180

[787] P. Bobrowicz, *Dylematy wykładni in dubio…*, s. 10-11

[788] L. Morawski, *Zasady…*, s. 177

[789] postanowienie z 31 stycznia 2007 r., sygn. **S 1/07** (OTK ZU nr 1/A/2007, poz. 8)

[790] orzeczenie TK z 19 listopada 1996 r., sygn. **K 7/95** (OTK ZU 6/1996, poz. 49) oraz wyrok z 22 listopada 2016 r., sygn. **K 13/15** (OTK ZU A/2016, poz. 88); zob. B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 10; por. wyrok SN z 8 grudnia 2020 r., sygn. **II**

zasada *in dubio pro libertate* powinna być stosowana zwłaszcza przy wykładni przepisów chronionych przez prawa konstytucyjne oraz przy wykładni przepisów prawa podatkowego właśnie, a z dużą ostrożnością (odpowiednio) stosowana być może na gruncie prawa cywilnego materialnego i procesowego, albowiem – w przeciwieństwie do norm prawa konstytucyjnego i podatkowego – stosunki cywilnoprawny oraz procesowy opierają się na równorzędności podmiotów (stron stosunku).[791] Podkreśla się również, że reguła *in dubio pro tributario* oddziałuje na normy o charakterze tetycznym, a więc niewyprowadzanych wprost z prawa naturalnego lub systemu moralnego[792] (w przeciwieństwie do godności człowieka, która posiadając charakter przedpozytywny jest przez art. 30 Konstytucji jedynie deklarowana).

Należy także odnotować, że już w poprzednim normatywnym stanie konstytucyjnym, reguła *in dubio pro libertate* wyprowadzana była z art. 6 i 7 przepisów konstytucyjnych[793] (pozostawionych w mocy na podstawie art. 77 ustawy konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r.[794]), w myśl której wątpliwości dotyczące wykładni przepisów podatkowych nie powinny być interpretowane na niekorzyść podatnika.[795] Z tych względów reguła *in dubio pro tributario,* z punktu widzenia kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego, rozpoznawana jest w trybunalskim orzecznictwie zarówno z perspektywy przedmiotu kontroli, jak i wzorca kontroli. W tym punkcie

---

UK 186/19 (LEX nr 523182926), który na zasadzie *favor debitioris* nakazał przyjąć za miarodajną wersję korzystniejszą dla zobowiązanego (płatnika składek)

[791] zob. G. Jędrejek, *Wykładnia przepisów prawa cywilnego materialnego i procesowego*, Warszawa 2020, Lex/el nr 369461896

[792] A. Bielska-Brodziak, *In dubio pro tributario – przeszłość i teraźniejszość* (w:) J. Głuchowski (red.) *Współczesne…*, s. 66

[793] Dz. U. 1976 r. Nr 7 poz. 36; Dz. U. z 1976 r. Nr 7, poz. 36, ze zm.

[794] ustawa z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426)

[795] uchwała NSA z 20 kwietnia 1998 r., sygn. **FPS 4/98**

analizy, zajmuję się pierwszą z tych perspektyw. Druga z nich omówiona została w rozdziale drugim dysertacji, jako element klauzuli demokratycznego państwa prawnego oraz poprawnej legislacji podatkowej.

Trybunał Konstytucyjny podkreślał w swoim orzecznictwie, że reguła *in dubio pro tributario,* mająca rangę zasady konstytucyjnej[796], stanowiąc oczywistą konsekwencję, wyrażonej w art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji, zasady *nullum tributum sine lege*, ma dla wykładni przepisów prawa daninowego, w tym prawa podatkowego – znaczenie fundamentalne, mimo że rozważana zasada, również po jej wyrażeniu *expressis verbis* w art. 2a o.p. (*Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika*) niestety nie spełnia w praktyce orzeczniczej swojej roli.[797] Jak bowiem wyjaśnia Trybunał, „powszechnie przyjmuje się w polskiej doktrynie prawniczej, [że] wśród dyrektyw wykładni wyróżnić można dyrektywy: 1) językowe, nakazujące rozumienie przepisów prawnych zgodnie z regułami semantycznymi i syntaktycznymi języka etnicznego, z zastrzeżeniem specyficznego znaczenia określonych wyrażeń nadanego im w języku prawnym lub prawniczym, 2) systemowe, służące zachowaniu spójności systemu prawnego, które – w razie wieloznaczności językowej – przewidują odrzucenie wariantu interpretacyjnego nieuzgadnialnego z zasadami prawnymi (aspekt poziomy) lub unormowaniami o wyższej mocy prawnej (aspekt pionowy), oraz 3) funkcjonalne, w tym celowościowe (teleologiczne), odwołujące się do wartości i celów prawodawcy. Aplikacja wymienionych trzech zestawów dyrektyw wykładni skutkuje – niejako z założenia – eliminacją wszelkich niejasności obarczających tekst prawny, a zatem pozwala na odtworzenie normy prawnej jako wypowiedzi jednoznacznej. W konsekwencji, przyjmowane niekiedy zapatrywanie, że zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie dopiero po uwzględnieniu wszystkich rodzajów dyrektyw interpretacyjnych prowadzi do oczywistego absurdu, wykluczając

[796] wyrok z 27 czerwca 2008 r., sygn. **K 52/07** (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 88)

[797] wyrok z 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2)

spełnianie przez tę zasadę jakiejkolwiek rzeczywistej funkcji, a w szczególności roli wyznaczonej jej przez ustawę zasadniczą."[798] Zasadę rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na rzecz podatnika (*in dubio pro tributario*) przedstawia się jako zakaz interpretowania takich wątpliwości na korzyść fiskusa, w konsekwencji zasada *in dubio contra fiscum* stanowi zakaz stosowania metody *in dubio pro fisco*,[799] co znajduje swoje odzwierciedlenie także w art. 121 § 1 o.p.[800] Godzi się bowiem podkreślić, iż trudno jest mówić o bezstronności – rozstrzygającego sprawę podatkową – organu podatkowego, który przeto żywo zainteresowany jest rozstrzygnięciem sprawy na korzyść *fiskusa*, a nie podatnika.[801]

Wskazane reguły (zasady lub domniemania – w zależności od przyjętych założeń metodologicznych i ich zastosowania na gruncie danego przypadku lub modelu interpretacyjnego) funkcjonalnie wiążą się również z następującymi zasadami. Po pierwsze – *in dubio pro cive,* nakazującą rozstrzyganie wątpliwości interpretacyjnych „na rzecz podmiotu sankcjonowanego",[802] co pozostaje w istotnym związku z normami prawnymi o charakterze represyjnym oraz podatkowym.[803] Po drugie, co istotniejsze –

---

[798] wyrok z 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2); zob. również wyroki z 13 września 2011 r., sygn. **P 33/09** (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71) oraz z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

[799] uchwała pełnego składu TK z 26 kwietnia 1994 r., sygn. **W 11/93** (OTK ZU 1994, poz. 22); wyrok NSA z 10 maja 2000 r., sygn. **I SA/Lu 1702/98** (LEX nr 45367); zob.: L. Morawski, *Zasady...,* s. 189; B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego,* Toruń 2001, s. 171; W. Jakimowicz, M. Krawczyk, I. Niżnik-Dobosz (red.), *Fenomen prawa administracyjnego. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Zimmermanna*, Warszawa LEX/el 2019 nr 369458400; zob. W.Majkowski, D.Muca, *Dodatnia wartość firmy (goodwill) jako przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Glosa aprobująca do uchwały 7 sędziów NSA z 21.02.2022 r. III FPS 2/21,* Przegląd Podatkowy nr 8/2022, s. 49

[800] wyrok NSA z 3 kwietnia 2000 r., sygn. **III SA 3108/00;** zob. wyrok WSA w Poznaniu z 7 sierpnia 2014 r., sygn. **I SA/Po 883/13**

[801] wyrok WSA w Gdańsku z 22 października 2013 r., sygn. **I SA/Gd 1041/13**; wyrok WSA w Poznaniu z 24 czerwca 2004 r., sygn. **I SA/Po 892/02** (LEX nr 693663)

[802] J. Holocher, *In dubio pro libertate jako dyrektywa interpretacyjna – uwagi na kanwie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Przegląd Prawa Publicznego, 7–8/2019, s. 89

[803] na przykładzie nakazu zachowania podwyższonego standardu poprawności legislacyjnej norm prawa represyjnego i podatkowego: zob. wyroki z: 19 czerwca 2012 r., sygn. **P 41/10**

in dubio pro dignitate, nakazującą rozpoznawanie wątpliwości interpretacyjnych na rzecz godności człowieka[804] stanowiącej zgodnie z art. 30 Konstytucji źródło wolności i praw człowieka i obywatela, która z istoty swej jest przyrodzona, niezbywalna, nienaruszalna, a jej poszanowanie i ochrona stanowi obowiązek władz publicznych. Powyższe zostało doskonale oddane w najnowszej doktrynie prawa podatkowego podkreślającej, iż „[p]aństwo jest od tego, aby tworzyć dobre prawo, a jednocześnie brać odpowiedzialność za funkcjonowanie przepisów, które, być może, nie do końca wyrażają intencje prawodawcy. Tym bardziej nie można w sposób niekorzystny interpretować przepisów prawa podatkowego w sytuacji, gdy o takich intencjach ustawodawcy nie sposób wnioskować z treści tych przepisów, a wartości konstytucyjne przeciwko takiej niekorzystnej interpretacji wyraźnie przemawiają."[805]

W tym stanie rzeczy oczywiste powinno być, iż okoliczność wysłowienia przez ustawodawcę w art. 2a o.p ograniczonego, nawet nie do wykładni, lecz do samej treści przepisu prawa podatkowego, obszaru normatywnego zasady *in dubio pro tributario*, nie może doprowadzać do dezawuacji lub tym bardziej faktycznej derogacji pozostałego zakresu normowanego rzeczoną zasadą, zwłaszcza reguł oceny stanu faktycznego z perspektywy subsumcji normy prawa podatkowego w procesie jej stosowania. Za poglądem tym przemawia zarówno domniemanie

---

(OTK ZU 6A/2012, poz. 65); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100); 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2); 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85) oraz postanowienie z 15 lipca 2015 r., sygn. **SK 69/13** (OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 110)

[804] zob. wyrok z 23 lutego 2010 r., sygn. **P 20/09** (OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 13): „Konstytucyjna zasada poszanowania godności człowieka stanowi źródło ważnych dyrektyw interpretacyjnych, które znajdują zastosowanie nie tylko przy interpretacji aktów normatywnych podkonstytucyjnych, lecz także w sytuacjach, w których szczegółowe przepisy konstytucyjne mogą budzić wątpliwości interpretacyjne na gruncie ich wykładni językowej."

[805] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Stosowanie regulacji GAAR do operacji dokonanych przed jej wejściem w życie. Czy walka o efektywność systemu podatkowego usprawiedliwia już wszystko?*, Przegląd Podatkowy 3/2021, s. 20

racjonalnego ustawodawcy jak i domniemanie konstytucyjności, jakim cieszy się art. 2a o.p. Okoliczność stanowczego podkreślenia przez ustawodawcę znaczenia reguły *in dubio pro tributario* na gruncie wykładni językowej przepisów prawa podatkowego nie powoduje, że zasada ta przestała obowiązywać w jej pozostałym (tj. niewysłowionym w art. 2a o.p.) zakresie, dekodowanym z treści przepisów konstytucyjnych, międzynarodowych standardów praw człowieka oraz zwyczajnej, prostej logiki prawniczego wnioskowania. Odmienna ocena, jakoby zasada *in dubio pro tributario,* z chwilą wejścia w życie art. 2a o.p. zaczęła obejmować wątpliwości wyłącznie co do treści przepisów prawa podatkowego, a przestała obejmować pozostały obszar dotychczasowego jej znaczenia normatywnego, w prostej linii uzasadniałaby zarzut niekonstytucyjności tego przepisu. Równie oczywiste jest bowiem, że przepis ustawy zwykłej nie może prowadzić do derogacji przepisu Konstytucji, choćby – zdaniem podmiotu inicjującego postępowanie przed Trybunałem – ustawodawca czy jurysprudencja czynili w tym celu najwyższe starania. Okoliczność ta pozostaje istotna dla oceny dopuszczalności zakwestionowania konstytucyjności normy prawa podatkowego w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, zwłaszcza w trybie skargi konstytucyjnej. Jedynie bowiem kwalifikowana – a więc jak to ujmuje art. 2a o.p.: niedająca się usunąć – wątpliwość interpretacyjna przepisu prawa podatkowego, uniemożliwiająca na gruncie możliwych metod wykładni, nadanie mu znaczenia zgodnego z przepisami Konstytucji, stanowić może argument przemawiający na rzecz jego niekonstytucyjności. Założenie to wynika z silnego domniemania konstytucyjności aktu normatywnego, obalenie którego możliwe jest dopiero wówczas, gdy Trybunał stwierdzi brak możliwości przeprowadzenia takiej wykładni danego aktu, która doprowadziłaby do jego zgodności z konstytucją.[806] Zainicjowanie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie stwierdzenia niekonstytucyjności nomy prawnej zrekonstruowanej z treści przepisu lub przepisów prawa podatkowego, która wbrew zarzutom skarżącego, wnioskodawcy czy sądu pytającego, może – na

[806] M. Zirk-Sadowski, *Tożsamość konstytucyjna sądów administracyjnych* (w:) M. Smolak (red.) *Wykładnia Konstytucji. Aktualne problemy i tendencje*, Warszawa 2016, s. 85

gruncie obowiązujących w prawoznawstwie metod wykładni – uzyskać kształt normatywny zgodny ze wskazanym wzorcem kontroli powoduje, iż zarzut taki stanowi w istocie oskarżenie, nie przeciwko normie prawnej, lecz przeciw wadliwej jej rekonstrukcji z treści przepisu lub przepisów prawa. W postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej okoliczność taką nazywa się „skargą na stosowanie prawa", stanowiącą ujemną przesłankę procesową skutkującą umorzeniem postępowania lub odmową nadanie skardze konstytucyjnej dalszego biegu, o czym szerzej mowa w punkcie 5 tej pracy. Podkreślić bowiem należy, iż zasadniczym elementem treści zasady *in dubio pro tributario*, jest bowiem reguła *in dubio pro constitutione*[807] nakazująca przyjęcie wykładni zgodnej z Konstytucją (tzw. prokonstytucyjna wykładnia prawa).[808] W orzecznictwie sądów administracyjnych zasady konstytucyjne wykorzystuje się zarówno do interpretowania zwrotów ocennych, nieostrych i klauzul generalnych, jak i do bezpośredniego zastosowania Konstytucji (na podstawie art. 8 ust. 2 Konstytucji) przybierającego formę samoistną (gdy przepis konstytucyjny dzięki swej konkretności i precyzji może stanowić samodzielną podstawę rozstrzygnięcia z uwagi na nieunormowanie danej materii w drodze ustawy) lub formę współstosowania przepisów Konstytucji i ustawy (gdy przepis konstytucyjny może stanowić wraz z przepisem ustawy budulec dla skonstruowania normy prawnej stanowiącej podstawę rozstrzygnięcia bądź dla ustalenia zgodnego z Konstytucją – nie wyłączając ogólnych zasad konstytucyjnych – znaczenia przepisu ustawy), przy czym niedopuszczalna jest – co oczywiste – odmowa zastosowania przez sąd orzekający przepisu budzącego jego wątpliwości konstytucyjne, z

[807] zob. wyrok z 18 listopada 2014 r., sygn. **K 23/12** (OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113) dot. zasady poprawnej legislacji przepisów ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin

[808] zob. wyrok z 8 lipca 2014 r., sygn. **K 7/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 69) dot. opodatkowania świadczeń, które mogą być choćby potencjalnie otrzymane przez pracownika w związku z pozostawaniem przez niego w stosunku pracy, a które są dodatkowo ściśle związane z działalnością gospodarczą prowadzoną przez pracodawcę; postanowienie z 1 czerwca 2010 r., sygn. **P 38/09** (OTK ZU nr 5/A/2010, poz. 53) dot. konstytucyjności art. 17 ust. 5 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 139, poz. 992, ze zm.) w zakresie, w jakim świadczenie pielęgnacyjne nie przysługuje osobom wymagającym opieki pozostającym w związku małżeńskim w sytuacji, gdy oboje małżonkowie legitymują się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności

pominięciem trybu pytania prawnego (art. 193 Konstytucji).[809] Wykładnia *in dubio pro constitutione* w sposób szczególnie istotny uwidacznia się na gruncie skargi konstytucyjnej dotyczącej, zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji wolności lub praw skarżącego, a więc wartości związanych z zasadą *in dubio pro libertate,* nakazującą – jak wspomniano wyżej – rozstrzygać wątpliwości interpretacyjne na rzecz, a nie przeciw prawom i wolnościom obywatelskim właśnie.[810] Na przykładzie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego Republiki Czeskiej, doktryna polskiego prawa podatkowego wskazuje związek powyższych zasad z regułą *in dubio mitius*, nakazującą rozstrzygać wątpliwości co do wykładni prawa podatkowego na rzecz podmiotu prywatnego, choć pogląd ten nie zyskał aprobaty Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.[811] Powyżej syntetycznie wskazane reguły interpretacyjne bezpośrednio wpływają więc na sposób ukształtowania normy indywidualno-konkretnej (np. decyzji podatkowej lub wyroku sądu administracyjnego) na podstawie norm generalno-abstrakcyjnych prawa podatkowego, które mogą zostać zakwestionowane przez jej adresata w trybie skargi konstytucyjnej, o ile predeterminując wydanie ostatecznego orzeczenia, doprowadziły do naruszenia jego konstytucyjnych wolności lub praw.

7. Zaniechanie i pominięcie prawodawcy podatkowego

Cechą charakterystyczną sędziowskiego (urzędniczego) rozstrzygnięcia jest to, że powinno ono zostać oparte na prawie obowiązującym i, że sąd nie może odmówić wydania rozstrzygnięcia

[809] M. Wiącek, *Pytanie prawne sądu do Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2011, s. 412; M. Zirk-Sadowski, *Tożsamość konstytucyjna sądów administracyjnych* (w:) M. Smolak (red.) *Wykładnia Konstytucji. Aktualne problemy i tendencje*, Warszawa 2016, s. 87, 89

[810] L. Morawski, *Zasady wykładni prawa,* Toruń 2010, s. 184

[811] A. Bartosiewicz, *In dubio pro tributario a zasada skuteczności prawa unijnego – uwagi na tle orzecznictwa TSUE w sprawie Herst* (w:) A. Franczak, *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji,* Warszawa 2021, s. 33; wyrok TSUE z 23 kwietnia 2020 r., sygn. C-401/18 (*Herst s.r.o.*, LEX/el nr 523039326)

powołując się na „braki tego prawa".[812] Cecha ta wynika z zasady zupełności prawa.[813] Stąd w przypadku braku w systemie stosownej normy prawnej, której treść mogłaby wprost predeterminować wydanie przez sąd aktu stosowania prawa, sąd ten kreuje normę indywidualno-konkretną na podstawie upoważniającej go do tego innej normy, której zarówno dyspozycja nakazuje „orzec na zasadach sprawiedliwości i słuszności", jak i hipoteza wypełnia pozytywną normę prawną, której ustawodawca zaniechał ustanowić.[814] Powyższe staje się bardziej wyraźne w systemie *common* law, gdzie sądy nie kontrolują zaniechań prawodawczych, lecz stwierdzając niedostateczność regulacji prawnej, same uzupełniają system o brakującą regułę postępowania.[815] Kelsen zastrzegał przy tym, że pozytywna norma generalna nie może predeterminować wszystkich czynników, które wynikają dopiero ze szczególności pojedynczych przypadków, albowiem w postępowaniu, w którym pozytywna norma generalno-abstrakcyjna ulega indywidualizacji i konkretyzacji, organ stosujący prawo „musi ciągle ustalać elementy, które w generalnej normie prawnej nie są jeszcze określone i określone być nie mogą, [gdyż] norma generalna jest ciągle tylko ramą, w obrębie której powinna zostać wytworzona indywidualna norma prawna", przy czym rama ta jest najszersza wówczas, gdy pozytywna norma generalno-abstrakcyjna zawiera jedynie upoważnienie do wykreowania normy indywidualno-konkretnej, nie predeterminując jej treści.[816] Tymczasem w sprawach podatkowych rozpoznawanych przez organy podatkowe, czy sądy administracyjne w naszym kraju, problem luki w prawie

[812] J. Wróblewski, *Uzasadnienie i wyjaśnienie decyzji sądowej* (w:) M. Zirk-Sadowski, *Jerzy Wróblewski. Pisma wybrane,* Warszawa 2015, s. 408 (tekst pierwotnie opublikowano w: Studia Prawno-Ekonomiczne 1976, t. XVI, s. 7 i n.)

[813] J. Wróblewski, *Modele systemów norm a system prawa sądowej* (w:) M. Zirk-Sadowski, *Jerzy Wróblewski. Pisma wybrane,* Warszawa 2015, s. 408 (tekst pierwotnie opublikowano w: Studia Prawno-Ekonomiczne 1969, s. 30 i n.)

[814] zob. H. Kelsen, *Czysta…*, s. 361

[815] R. Dworkin, *Biorąc prawa poważnie,* Warszawa 1998, s. 155-242

[816] H. Kelsen, *Czysta…*, s. 362 i n.

– z perspektywy kontroli konstytucyjności w trybie skargi, zaprezentować można z dwóch perspektyw.

Pierwszą perspektywą jest – wspomniana w punkcie 6. – zasada *in dubio pro tributario*. Jej przestrzeganie przez organy podatkowe oraz kontrolujące ich działalność sądy administracyjne jest warunkiem koniecznym zapewnienia podatnikom niezbędnego poziomu bezpieczeństwa prawnego, co niewątpliwie sprzyja budowaniu zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, która jako wartość konstytucyjna wynika z klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji)[817] zwłaszcza w „newralgicznym obszarze prawa podatkowego".[818] Stąd milczenie prawodawcy podatkowego, należy uznawać za „obszar wolny od opodatkowania", nie zaś za lukę prawną i to nawet wtedy, gdyby – zgodnie z zasadami wykładni – można byłoby to poczytywać za błąd legislacyjny.[819] Zasadniczo rzeczona zasada stosowana być powinna – z założenia, a niekiedy *expressis verbis* – przez orzekający sąd lub organ podatkowy w każdej rozpoznawanej sprawie podatkowej. Zwłaszcza niejasnych regulacji podatkowych nie wolno – zgodnie z wymogami konstytucyjnymi – interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to opowiedzieć należy się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczenia podatkowego.[820] Z tych względów za niedopuszczalne uznać należy analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych, czy też rozszerzające stosowanie przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu

---

[817] A. Mariański, *Zasada in dubio pro tributario* (w:) A. Mariański, (red.*) Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, Warszawa 2017, s. 3; zob. przywołane w podrozdziale pierwszym rozdziału drugiego tej pracy orzecznictwo TK w sprawie kontroli norm podatkowoporawnych w trybie skargi konstytucyjnej, w której rzeczona zasada zaufania stanowiła wzorzec kontroli

[818] wyrok z 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/1** (OTK ZU A/2018, poz. 2)

[819] zob. wyrok NSA z 15 lutego 2006, sygn. **II FSK 393/05** (LEX nr 232059) oraz L. Morawski, Zasady…, s. 234

[820] postanowienie z 15 lipca 2015 r., sygn. **SK 69/13** (OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 110); wyrok z 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2)

zwiększenie obowiązków podatkowych,[821] z tym wszakże zastrzeżeniem, że problemem nie jest kwestia dopuszczalności stosowania analogii jako takiej, lecz warunków, jakie muszą zostać spełnione, aby rezultaty analogii móc – zgodnie z zasadami wykładni prawa – zastosować w wykładni przepisów prawa podatkowego.[822] *A contrario* dopuszczalne jest natomiast stosowanie analogii na korzyść podatnika.[823] Niezależnie od tego, wyrokiem z 18 kwietnia 2018 r.[824] Trybunał uznał art. 527 § 1 k.c. (*actio pauliana*) w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie *analogii legis* do ochrony należności publicznoprawnych – za zgodny z art. 2 Konstytucji (w tym z zasadą zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz wynikającą z niej zasadą poprawnej i przyzwoitej legislacji) wyjaśniając, iż skarga pauliańska nie kreuje nowej sytuacji prawnomaterialnej w sferze prawa podatkowego, dlatego – zdaniem Trybunału – „nie można zgodzić się, że stosowany analogicznie do ochrony należności publicznoprawnych art. 527 § 1 k.c. jest formą uprzywilejowania państwa wobec obywatela i stanowi zarazem nieznaną prawu publicznemu instytucję, [albowiem] sąd, stwierdzając na podstawie art. 527 i nast. k.c. bezskuteczność umowy zawartej między dłużnikiem publicznoprawnym i osobą trzecią, nie wkracza w ogóle w obszar uprawnień i obowiązków podatkowych o charakterze materialnoprawnym osoby trzeciej (pozwanego)”.[825]

---

[821] wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); wyroki NSA z 12 kwietnia 2000 r., sygn. **III SA 696/99** (LEX nr 43028) oraz z 19 lutego 2009, sygn. **II FSK 1619/07** (LEX nr 489749); zob.: R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 103 oraz D.M. MacCormick, R.S. Summers, *Interpreting statues. A Comparative Study,* Dartmouth 1991, s. 472 (za:) L. Morawski, *Zasady…,* s. 225; L. Morawski, *Zasady…,* s. 234

[822] B. Brzeziński, *Glosa do wyroku Trybunał Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2018 r. (K 52/16*), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” z. 3/2019, s. 190

[823] L. Morawski, *Zasady wykładni prawa,* Toruń 2010, s. 225, 227-228; wyrok NSA z 24 października 2006, sygn. **I FSK 93/06** (OSP 2007/12/137)

[824] wyrok z 18 kwietnia 2018 r., sygn. **K 52/16** (OTK ZU A/2018, poz. 28)

[825] wyrok z 18 kwietnia 2018 r., sygn. **K 52/16** (OTK ZU A/2018, poz. 28); por. glosy krytyczne: S. Babiarz, *Glosa do wyroków TK z dnia 18 kwietnia 2018 r., K 52/16 oraz z dnia 10 lipca 2000 r., SK 12/99,* Kwartalnik prawa podatkowego nr 4/2017, s. 29-51 oraz B. Brzeziński, *Glosa do wyroku Trybunał Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2018 r. (K 52/16*) Przegląd Orzecznictwa Podatkowego nr 3/2019, s. 188-193; por. podsumowujący w tej

Jeśli więc norma podatkowoprawna nie zawiera określonego elementu, który przesądzałby o powstaniu zobowiązania podatkowego, *a fortiori* jeśli system prawa podatkowego, normy takiej w ogóle nie zawiera, wówczas – co oczywiste – zobowiązanie podatkowe nie powstaje. Z perspektywy zaniechania lub pominięcia prawodawczego oznacza to zatem, że występowanie tzw. luk w prawie podatkowym, należy – zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* – interpretować na korzyść podmiotu, co do którego bada się, czy jest zobowiązany do spełnienia świadczenia podatkowego. Jeśli więc w skardze konstytucyjnej stawiany jest zarzut pominięcia prawodawczego z tego powodu, że określona norma podatkowoprawna nie zawiera określonego elementu, który przesądzałby o powstaniu zobowiązania podatkowego, wówczas wydanie przez Trybunał wyroku byłoby *de lege lata* niedopuszczalne, a postępowanie – co do zasady i w zależności od etapu postępowania – winno zostać umorzone[826] lub skardze należałoby odmówić nadania dalszego biegu.[827] Sprawa taka powinna bowiem zostać rozpoznana – z zastosowaniem zasady *in dubio pro tributario* – już na etapie postępowania przed organem podatkowym, ewentualnie (w sprawach o szczególnej zawiłości prawnej) przed sądem administracyjnym. Rozwiązywanie takich problemów należy bowiem do sfery stosowania prawa, którego kontrola zasadniczo pozostaje poza kognicją Trybunału[828], z wyjątkami, gdy przedmiotem kontroli konstytucyjności staje się norma prawna odczytywana z przepisu prawa w jego trwałej, powszechnej i

---

materii pogląd: W. Białogłowski, D. Łukawska-Białogłowska, *Stosowanie skargi pauliańskiej per analogiam legis w odniesieniu do ochrony należności publicznoprawnych wobec przedsiębiorców* (w:) J. Glumińska-Pawlic, B. Przywora, *Swoboda działalności gospodarczej. Próba oceny polskich regulacji prawnych*, Warszawa 2022, s. 77-85

[826] zob. art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK

[827] zob. art. 61 ust. 4 pkt 1 w związku z art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK

[828] zob. orzeczenia TK wydane w postępowaniach zainicjowanych skargami konstytucyjnymi w sprawach podatkowych, w tym wyroki z 26 maja 2009 r., sygn. **SK 32/07** (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 70) i 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97) oraz postanowienie z 28 lutego 2018 r., sygn. **SK 45/15** (OTK ZU A/2018, poz. 12)

jednolitej wykładni sądowej,[829] a w niektórych przypadkach nawet – rozbieżnej wykładni sądowej, implikowanej legislacyjną wadą kwestionowanej normy,[830] o czym szerzej mowa w punkcie 5. powyżej.

Drugą – choć związaną z regułą *in dubio pro tributario* – perspektywą kontroli konstytucyjności „luki prawa podatkowego" jest argument *a contrario* (inaczej: *a silentio* lub argument z przeciwieństwa), stanowiący wyraz postawy interpretacyjnej zakładającej nie tylko brak zbędnych (redundantnych[831]) wyrażeń w tekście prawnym, ale wręcz przypisującej określone znaczenie nieobecności pewnych treści w przepisach prawa, jako że argument *a contrario* odwołuje się do zamierzonego milczenia legislatora, którego zamysł ma w swej istocie charakter „bezdźwięczny".[832] W doktrynie wskazuje się bowiem, że argument *a silentio* osadza się w kontekście teleologicznym jako, że „milczenie prawodawcy otwiera pole do celowościowej analizy implicytywnej intencji tegoż".[833] Sformułowany w postępowaniu przed Trybunałem zarzut „niedostatku (braku) legislacyjnego" inkryminowanej normy prawnej wiąże się zatem z koniecznością przeprowadzania przez Trybunał (a wcześniej przez podmiot lub organ inicjujący postępowanie przed Trybunałem w swojej skardze, wniosku lub pytaniu prawnym) stosownego wnioskowania entymematycznego polegającego, syntetycznie rzecz ujmując, na wyprowadzeniu wniosku dedukcyjnego z koniunkcji zbioru przesłanek w oparciu o przesłankę w nim niewymienioną (przemilczaną), nazywaną entymemem (wynikanie entymematyczne). Słusznie podkreśla się jednak, iż operacjonalizacja

[829] zob. orzeczenia TK wydane w postępowaniach zainicjowanych skargami konstytucyjnymi w sprawach podatkowych, w tym wyroki z: 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU 3A/2002, poz. 26) i 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100) i in.

[830] postanowienie z 3 listopada 2004 r., sygn. **SK 24/01** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 111)

[831] zob. M. Kłodawski, *Redundancja w tekście prawnym*, Toruń 2017, s. 259-263

[832] M. Zirk-Sadowski, T. Grzybowski, *Argumentum a contrario*, PiP 2017, z. 11, s. 3 i przywołana tam literatura

[833] por. D. Canale, G. Tuzet, *What the legislature did not say. Legislative intentions and counterfactuals in legal argumentation*, Journal of Argumentation in Context 2016, nr 5(3), s. 249–270 (za:) M. Zirk-Sadowski, T. Grzybowski, *Argumentum a contrario*, PiP 2017, z. 11, s. 3

argumentu *a contrario* jako prostej supozycji supozycja paremii *qui dicit de uno, negat de altero* może być i często okazuje się zawodna,[834] gdyż „rekonstruowanie normy prawnej wyłącznie na zasadzie przeciwieństwa do normy wprost zapisanej w ustawie obarczone jest dużym ryzykiem popełnienia błędu, zwłaszcza jeżeli istnieją istotne argumenty, które podają w wątpliwość wyciągnięte jedynie na podstawie takiego rozumowania wnioski".[835] Wnioskowanie entymematyczne nie należy bowiem do kategorii wnioskowań niezawodnych.[836] Przykładem tego jest wyrok NSA,[837] w którym wskazano na wadliwość rozumowania *a contrario* opartego na treści art. 23 ust. 1 u.p.d.o.f. zawierającego wyliczenie wydatków, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów, gdyż – jak wyjaśniono – nie wystarczy, by wydatek nie został wykluczony z kosztów podatkowych w rozumieniu tego przepisu, aby można go było uznać za koszt podatkowy, lecz konieczne jest ponadto, by spełniał warunki pozytywne wynikające z art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., a zwłaszcza, by miał charakter definitywny, a jego celem było osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów.[838] Argument z przeciwieństwa definiowany bywa jako odwrotność wnioskowania przez analogię,[839] choć wyjaśnia się, że rozumowanie *a contrario* wyklucza przyjęcie, by stan faktyczny nieobjęty wprost hipotezą normy prawnej wywoływał skutki prawne przez nią unormowane.[840] Nie

---

[834] zob. T. Kotarbiński, *Kurs logiki dla prawników*, Warszawa 1961, s. 165–166; M. Zirk-Sadowski, T. Grzybowski, *Argumentum a contrario*, PiP 2017, z. 11, s. 3-4; B. Brzeziński, *Glosa do wyroku Trybunał Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2018 r. (K 52/16*), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" z. 3/2019, s. 188-193

[835] wyrok NSA z 18 czerwca 2015 r., sygn. **II FSK 2394/14** (LEX nr 1774287)

[836] O. Nawrot, *Wprowadzenie do logiki dla prawników*, Warszawa 2017, s. 269

[837] wyrok NSA z 11.02.2016 r., sygn. **II FSK 3647/13** (LEX nr 1982514)

[838] M. Zirk-Sadowski, T. Grzybowski, *Argumentum a contrario*, PiP 2017, z. 11, s. 3

[839] J. Stelmach, B. Brożek, *Metody prawnicze,* Kraków 2006, s. 212; L. Morawski, *Zasady wykładni prawa,* Toruń 2010, s. 223; O. Nawrot, *Wprowadzenie do logiki dla prawników*, Warszawa 2017, s. 250; zob. uchwała SN z 7 kwietnia 2006 r., sygn. **III CZP 24/06** (*Prokuratura i Prawo* nr 2006/12/34)

[840] zob. M. Zirk-Sadowski, T. Grzybowski, *Argumentum a contrario*, PiP 2017, z. 11, s. 4; por. uchwała SN z 15 września 2004 r., sygn. **III CZP 46/04** (*Prokuratura i Prawo* nr 2005/3/33)

mniej noma prawna dekodowana z przepisu prawa wskutek wnioskowania *a contrario* lub wnioskowania entymematycznego, może determinować treść wydawanego orzeczenia i stanowiąc jego podstawę, po spełnieniu przewidzianych prawem wymogów, stać się przedmiotem kontroli w trybie skargi konstytucyjnej.

Wnioskowanie *a contrario* przybiera charakter implikacji odwrotnej lub implikacji dwustronnej (zwanej równoważną).[841] Formułę implikacji odwrotnej przedstawia się, jak następuje: *(p ⇦ q) ⇨ (~p ⇨ ~q)*, co czytamy jako: „tylko wtedy gdy *p,* to *q,* a więc jeżeli nieprawda, że *p,* to nieprawda, że *q*", zaś formułę implikacji dwustronnej przedstawia się: *(p ⇔ q) ⇨ (~p ⇨ ~q),* co czytamy jako: „*p* zawsze i tylko wtedy, gdy *q,* a więc jeżeli nieprawda, że *p,* to nieprawda, że *q*". [842] Jeśli więc norma prawna wiąże konsekwencje prawne *k* z faktem *f* i dany fakt nie jest identyczny z faktem *f,* to nie wolno stosować do niego konsekwencji *k* i to nawet wtedy, gdyby był on pod istotnymi względami podobny do faktu *f.*[843] Z tego względu, tytułem przykładu, dokonując kontroli zgodności art. 20 ust. 1 pkt 2 oraz art. 21 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 78 i art. 97 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o leczeniu niepłodności[844] – w zakresie, w jakim „mają zastosowanie do kobiet niepozostających w związku małżeńskim albo we wspólnym pożyciu z mężczyzną, które zdeponowały zarodki powstałe z ich komórki rozrodczej i komórki anonimowego dawcy przed dniem wejścia w życie tej ustawy" – z art. 2 w związku z art. 47 Konstytucji, Trybunał uznając, że przedmiot kontroli określony został nieprawidłowo, umorzył postępowanie z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku, przyjmując na gruncie tej sprawy, iż – wymaganą dla *argumentum a contrario* – konsekwencją *k* jest dopuszczalność *in vitro,* zaś faktem *f* − zgoda męża (konkubenta) i ewentualnie zezwolenie sądu, tymczasem w odniesieniu do samotnych kobiet, które zdeponowały

[841] M. Zirk-Sadowski, T. Grzybowski, *Argumentum a contrario*, PiP 2017, z. 11, s. 9

[842] *Ibid.*

[843] L. Morawski, *Zasady…*, s. 245

[844] Dz. U. poz. 1087

zarodek przed wejściem tej ustawy w życie, wymagany fakt *f* nie występuje, istnieje natomiast inny, niepodobny fakt pozostawania przez kobietę w stanie wolnym.[845]

Argument z przeciwieństwa jest zatem wnioskowaniem inferencyjnym, które dotyczy wyprowadzenia z normy generalno-abstrakcyjnej innej normy o tym samym charakterze,[846] stąd jej operacjonalizacja następuje w fazie postinterpretacyjnej[847] i ma charakter silnie wartościujący (aksjologiczny).[848] Z tego względu doktryna wyodrębnia bezpośrednie lub pośrednie zakotwiczenie argumentu z przeciwieństwa w danym przepisie prawa, zwane inaczej także mocnym lub słabym wariantem tego argumentu.[849] Niezależnie od zachodzących między nimi różnic teoretycznoprawnych, których – z uwagi na konieczność zachowania syntetycznego charakteru wywodu – nie sposób tu szczegółowo wyłożyć (w tym wnioskowań *explicite* i *implicite* oraz *argumentum a simili*), uprawnione jest stwierdzenie, że w przypadku mocnego wariantu argumentu *a contrario*, treść dekodowanej normy zdeterminowana jest zasadniczo treścią danego przepisu, zaś w przypadku pośredniego warunkowania jego przesłanki,

---

[845] postanowienie z 18 kwietnia 2018 r., sygn. **K 50/16** (OTK ZU A/2018, poz. 19)

[846] zob. S. Lewandowski, *Retoryczne i logiczne podstawy argumentacji prawniczej,* Warszawa 2013, s. 249-255

[847] D. Duarte, *On The A Contrario Argument: Much Ado About Nothing*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa 2013, nr 54, s. 43, 45 (za:) M. Zirk-Sadowski, T. Grzybowski, *Argumentum a contrario*, PiP 2017, z. 11, s. 6

[848] zob. J. Nowacki, *Analogia legis,* Warszawa 1966, s. 163; Z. Ziembiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa,* Warszawa 1980, s. 294-295; Ch. Perelman, *Logika prawnicza. Nowa retoryka,* Warszawa 1984, s. 38-39; L. Morawski, *Zasady wykładni prawa,* Toruń 2010, s. 61-68, 167-169; T. Gizbert-Studnicki, *Oryginalizm i living constitutionalism a koncepcja państwa prawnego* (w:) P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel (red.), *Państwo prawa i prawo karne: księga jubileuszowa profesora Andrzeja Zolla*, Warszawa 2012, s. 147 i n.; Z. Pulka, *A contrario wnioskowanie* (w:) B. Hołyst (red.), *Wielka encyklopedia prawa, tom VII: Teoria i filozofia prawa,* (red. tomu: A. Bator, J. Zajadło, M. Zirk-Sadowski), Warszawa 2016, s. 35; M. Zirk-Sadowski, T. Grzybowski, *Argumentum a contrario*, PiP 2017, z. 11, s. 4-5, 13, 16

[849] M. Zirk-Sadowski, T. Grzybowski, *Argumentum a contrario*, PiP 2017, z. 11, s. 14 oraz przywoływana tam literatura: A. Peczenik, *On law and Reason,* Dordrecht-Boston-London 1989, s. 395-396 i D. Canale, G. Tuzet, *On the Contrary, Inferential Analysis and Ontological Aussmptions of the A Contrario Argument,* Informal Logic 2008 nr 28, s. 35

ciężar ustalenia, czy i w jakim zakresie przepis określa *implicite* „negatywny" zakres zastosowania normy prawnej, spoczywa na organie stosującym prawo.[850] W tym stanie rzeczy możemy powtórzyć za H. Kelsenem, że normatywna regulacja zachowania „postępuje" w sposób pozytywny (kiedy zaniechanie działania jest wymagane lub działanie jest zabronione) albo w sposób negatywny (kiedy zachowanie nie jest w danym porządku normatywnym zabronione i nie będąc pozytywnie dozwolone przez normę zakazującą, ograniczającą zakres obowiązywania normy, dozwolone jest tylko w sensie negatywnym).[851] Przedkładając powyższe na grunt zarzutów pominięcia i zaniechania prawodawczego w kontroli normy podatkowoprawnej w trybie skargi konstytucyjnej, dojść możemy do następujących konkluzji.

Pierwszym opracowaniem konstrukcyjnej możliwości kontroli w postępowaniu przed polskim Trybunałem Konstytucyjnym zaniechań prawodawczych (wówczas pod tym pojęciem rozumiano także zjawisko, określane w obecnym orzecznictwie jako „pominięcia legislacyjne") była praca L. Garlickiego z 1987 r. pt. *Sądownictwo konstytucyjne w Europie Zachodniej*.[852] Kolejne opracowania wskazywały także na konieczność kontroli zaniechań prawodawczych na etapie stosowania prawa, zgodnie z zasadami jego wykładni.[853] Na problem ten wskazywano w ówczesnym orzecznictwie sądowym.[854] W przypadku bowiem podniesienia w skardze

---

[850] M. Zirk-Sadowski, T. Grzybowski, *Argumentum a contrario*, PiP 2017, z. 11, s. 16

[851] H. Kelsen, *Czysta…*, s. 59, 360

[852] L. Garlicki, *Sądownictwo konstytucyjne w Europie Zachodniej,* Warszawa 1987, s. 240; por. S. Rozmaryn, *Konstytucja jako ustawa zasadnicza Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, Warszawa 1961, s. 189

[853] zob. K. Wojtyczek, *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP,* Kraków 1999, s. 64 i P. Tuleja, *Stosowanie Konstytucji RP w świetle zasady jej nadrzędności (wybrane problemy),* Kraków 2003, s. 210

[854] zob.: uchwała SN (7) z 31 maja 1994 r., sygn. **III AZP 1/94** (OSNAPiUS nr 5/1994, poz. 73); wyrok NSA z 21 maja 1993 r., sygn. **III SA 1904/92** (LEX nr 45258); wyrok SN z 20 kwietnia 1995 r., sygn. **III AZP 8/95** (OSNAPiUS nr 17/1995, poz. 211); wyrok SN z 6 stycznia 1999 r., sygn. **III RN 108/98** (OSNAPiUS nr 20/1999, poz. 639); wyrok SN z 14 stycznia 1999 r., sygn. **III RN 130/98** (OSNAPiUS nr 21/1999); wyrok NSA z 21 grudnia 1999

konstytucyjnej zarzutu niezgodności z Konstytucją – nie treści bezpośrednio wyrażonej w kwestionowanym w skardze przepisie prawa, lecz – braku treści, która wymagana jest dla zachowania zgodności przepisów z Konstytucją, dopuszczalność skargi konstytucyjnej zależy od zakwalifikowania skarżonego „niedostatku legislacyjnego" jako zaniechania bądź pominięcia prawodawczego (legislacyjnego).[855] Koncepcja pominięcia i zaniechania legislacyjnego ewoluowała w trybunalskim orzecznictwie na przestrzeni lat. W uzasadnieniu orzeczenia z 3 grudnia 1996 r.[856] Trybunał stwierdził, że: „W przypadku (…) aktu ustawodawczego wydanego i obowiązującego Trybunał Konstytucyjny ma kompetencję do oceny jego konstytucyjności również z tego punktu widzenia, czy w jego przepisach nie brakuje unormowań, bez których, ze względu na naturę objętej aktem regulacji, może on budzić wątpliwości natury konstytucyjnej. Zarzut niekonstytucyjności może więc dotyczyć zarówno tego, co ustawodawca w danym akcie unormował, jak i tego, co w akcie tym pominął, choć postępując zgodnie z konstytucją powinien był unormować. W wypadkach drugiego rodzaju, następstwem (realizowanym w odpowiednich procedurach prawnych) orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego o niekonstytucyjności aktu ustawodawczego będzie nie wyeliminowanie z ustawy wadliwego fragmentu czy zastąpienie go odpowiednikiem pozbawionym wady, lecz uzupełnienie jej o odpowiedni fragment niezbędny z punktu widzenia zgodności z konstytucją. (…) Ingerencja Trybunału Konstytucyjnego w tego typu przypadkach nie może być poczytywana jako zastępowanie ustawodawcy w określaniu treści prawa pozytywnego, lecz tylko jako stwierdzenie, że w danym wypadku ustawodawca przekroczył konstytucyjne granice przysługującego mu władztwa do stanowienia prawa". Koncepcja ta

---

r., sygn. **V SAB 147/99** (LEX nr 50019) z glosą J. Borkowskiego, *Zasadność skargi na bezczynność organu administracyjnego w sytuacji zmiany organu właściwego w sprawie*, PiP nr 7/2000 s. 111-114 (LEX nr 385902198); wyrok NSA z 16 marca 2001 r., sygn. **V SA 1602/00** (LEX nr 657824); wyrok NSA (7) 12 czerwca 2001 r., sygn. **OPS 6/00** (onsa 4/2002, poz. 147)

[855] postanowienie z 19 września 2019 r., sygn. **SK 5/18** (OTK ZU A/2019, poz. 56)

[856] orzeczenie z 3 grudnia 1996 r., sygn. **K 25/95** (OTK ZU nr 6/1996, poz. 52)

wskazuje na konieczność wąskiego rozumienia zaniechania prawodawczego, a zwłaszcza odróżnienia od zaniechania legislacyjnego przypadków, które mieszczą się w zakresie legitymacji kompetencyjnej Trybunału, wymagając tym samym merytorycznego rozstrzygnięcia w perspektywie konstytucyjnej.[857] W kolejnym swoim orzecznictwie Trybunał doprecyzowywał, że wprawdzie przedmiot postępowania w trybie skargi konstytucyjnej stanowić może wyłącznie akt normatywny (jego konkretny przepis), na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach, albo obowiązkach określonych w Konstytucji i skutkiem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności kwestionowanego przepisu z określonymi przepisami konstytucyjnymi jest jego wyeliminowanie z obowiązującego systemu prawnego, co z kolei uzasadnia stwierdzenie, iż Trybunał spełnia jedynie rolę tzw. ustawodawcy negatywnego, nie ma natomiast żadnych kompetencji prawotwórczych, jednak – w ramach wyjątku – Trybunał uprawniony jest do orzekania nie tylko o treści aktu prawnego, ale również o tym, co ustawodawca pominął, a w kwestionowanej materii normatywnej powinien był uregulować, by w odniesieniu do niej, spełnione zostały wymogi konstytucyjne wyrażone we wskazanym w skardze wzorcu kontroli.[858]

Do problemu rozróżnienia zaniechania prawodawczego od przyjęcia regulacji niepełnej (pomijającej), Trybunał odniósł się także w wyroku pełnego składu z 24 października 2001 r. Otóż w przypadku zaniechania legislacyjnego, prawodawca „świadomie pozostawia określoną materię w całości poza uregulowaniem prawnym", a w związku tym, że ukształtowana w prawie polskim kognicja Trybunału Konstytucyjnego nie przewiduje orzekania o zaniechaniach legislacyjnych, wnoszenie takich spraw pod rozstrzygnięcie Trybunału jest niedopuszczalne. Wyroki Trybunału nie mogą bowiem uzupełniać obowiązującego stanu prawnego o rozwiązania pożądane

[857] postanowienie z 19 września 2019 r., sygn. **SK 5/18** (OTK ZU A/2019, poz. 56)

[858] wyroki z: 15 maja 2019 r., sygn. **SK 26/17** (OTK ZU A/2019, poz. 20); 19 września 2019 r., sygn. **SK 20/11** (OTK ZU 9A/2012, poz. 110); 13 czerwca 2011 r., sygn. **41/09** (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 40) oraz przywołane w nich orzecznictwo

z punktu widzenia inicjatora postępowania, ponieważ wykraczałoby to poza konstytucyjną rolę Trybunału jako prawodawcy negatywnego, a w konsekwencji naruszało zasadę podziału władz. Z kolei z pominięciem legislacyjnym do czynienia mamy wówczas, gdy w uchwalonych przepisach brakuje pewnych elementów normatywnych, koniecznych z punktu widzenia Konstytucji, a więc wówczas gdy „integralną część regulacji powinien stanowić element, którego brakuje, a z uwagi na podobieństwo do istniejących unormowań, należy oczekiwać jego istnienia”.[859] Trybunał doprecyzowywał również, że zaniechanie ustawodawcze, którego rozpoznanie w postępowaniu przed Trybunałem jest niedopuszczalne – występuje w sytuacji, gdy ustawodawca w ogóle nie ustanowił określonych regulacji prawnych, których wprowadzenie do systemu prawnego jest – zdaniem podmiotu inicjującego kontrolę zgodności z Konstytucją[860] – konieczne z punktu widzenia Konstytucji, nawet wówczas, gdy obowiązek tego uregulowania został ustanowiony bezpośrednio w Konstytucji, natomiast dopuszczalne jest poddanie kontroli konstytucyjności regulacji niepełnej w ramach prawodawczego pominięcia, albowiem Trybunał uprawniony jest do badania tzw. pełnej treści normatywnej kwestionowanego przepisu danego aktu normatywnego, a więc także do stwierdzenia braku pewnych elementów normatywnych, koniecznych z punktu widzenia regulacji konstytucyjnej.[861]

---

[859] wyrok pełnego składu z 24 października 2001 r., sygn. **SK 22/01** (OTK ZU nr 7/2001, poz. 216); por. wyroki z: 6 maja 1998 r., sygn. **K 37/97** (OTK ZU nr 3/1998, poz. 33); 13 listopada 2007 r., sygn. **P 42/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 123); 14 października 2008 r., sygn. **SK 6/07** (OTK ZU 8A/2008, poz. 137); 22 października 2013 r., sygn. **SK 14/13** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 100); 4 czerwca 2013 r., sygn. **SK 49/12** (OTK ZU 5A/2013, poz. 56); oraz postanowienia z: 1 marca 2010 r., sygn. **SK 29/08** (OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 29); 26 listopada 2016 r, sygn. **SK 33/10** (OTK ZU nr 10/A/2012, poz. 129)

[860] W przypadku skargi konstytucyjnej, podmiotem inicjującym postępowanie jest skarżący, reprezentowany przez radcę prawnego lub adwokata (z zastrzeżeniem art. 44 ust. 1 u.o.t.p.TK). W przypadku pytań prawnych – sąd pytający, w przypadku wniosków – wnioskodawca.

[861] zob. orzeczenie TK z 3 grudnia 1996 r., sygn. **K 25/95** (OTK ZU nr 6/1996, poz. 52); wyroki z: 8 września 2005 r., sygn. **P 17/04**, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 90); 13 listopada 2007 r., sygn. **P 42/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 123); 27 listopada 2007 r., sygn. **SK 39/06**, (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127); 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr

Trybunał Konstytucyjny przyjmuje zatem, że zaniechanie ustawodawcze polega na „świadomym pozostawieniu przez ustawodawcę określonej kwestii poza uregulowaniem prawnym", co implikuje konieczność ustalania *a casu ad casum* świadomości prawodawcy (celowości legislacyjnej) co do tego zarzucanego w danej skardze „legislacyjnego niedostatku".[862] Stąd rozpoznając np. zarzut niekonstytucyjności określonego rozwiązania normatywnego dotyczącego nadpłaty podatku, przyjętego przez prawodawcę podatkowego w miejsce innego modelu nadpłaty, który wzorem niektórych państw europejskich przewidywałby przesłankę poniesienia przez podatnika ciężaru ekonomicznego podatku jako warunku zwrotu jego nadpłaty, Trybunał umorzył postępowanie z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku, gdyż – jako „prawodawca negatywny"[863] – nie posiada *de lege lata* kompetencji do zastępowania prawodawcy pozytywnego, ani do wskazywania mu, który spośród wielu możliwych modeli zwrotu nadpłaty podatku, byłby najwłaściwszy.

Wyjątek od tej reguły stanowią tzw. postanowienia sygnalizacyjne, które zgodnie z art. 35 ust. 1 u.o.t.p.TK, służą sygnalizowaniu Sejmowi i Senatowi oraz innym organom stanowiącym prawo istnienie uchybień i luk w prawie, których usunięcie jest niezbędne do zapewnienia spójności systemu prawnego Rzeczypospolitej Polskiej. Co więcej, na podstawie ust. 2 tego artykułu, Prezes Trybunału może zwrócić się do adresata sygnalizacji o poinformowanie Trybunału o stanowisku w sprawie będącej przedmiotem

---

3/A/2009, poz. 26) oraz postanowienia z: 8 września 2004 r., sygn. **SK 55/03** (OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 86); 13 kwietnia 2010 r., sygn. **P 35/09** (OTK ZU 4A/2010, poz. 39); 29 listopada 2010 r., sygn. **P 45/09** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 125), 15 lipca 2010 r., sygn. **K 21/09** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 64); 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

[862] wyrok z 24 października 2001 r., sygn. akt **SK 22/01** (OTK ZU nr 7/2001, poz. 216) z glosą aprobującą B. Wierzbowskiego („Przegląd Sejmowy" nr 4(51)/2002, s. 74 i n.), w której glosator zarzuca jednak zbędność „świadomości" ustawodawcy jako przesłanki dopuszczalności pominięcia prawodawczego; zob. wyrok z 15 maja 2019 r., sygn. **SK 26/17** (OTK ZU A/2019, poz. 20) oraz postanowienie z 30 listopada 2015 r., sygn. **SK 30/14** (OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 184)

[863] zob. pkt 1.4.1.

sygnalizacji. W moim przekonaniu, korzystanie przez Trybunał z formuły sygnalizacyjnej może odgrywać rolę istotną i pożyteczną dla kształtowania standardów konstytucyjnych polskiego prawodawstwa zwłaszcza w zakresie tych przestrzeni, których prawodawca – co naturalne – nie przewidział bądź tych, w związku z którymi tworzone prze zeń akty normatywne – wbrew jego intencjom (*ratio*) – w niejednolitej praktyce ich stosowania, zyskały treść niedającą się pogodzić z określonymi wartościami konstytucyjnymi.[864] Problem ten bywa często dostrzegalny również na gruncie stosowania prawa podatkowego.[865] W takich przypadkach, postępowanie przed Trybunałem należy umorzyć z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku, stąd rozpoznając choćby skargę kwestionującą konstytucyjność regulacji prawnopodatkowych o odpowiedzialności solidarnej osób trzecich (w tym członków zarządów spółek kapitałowych) za zaległości podatkowe spółek kapitałowych na podstawie art. 107 § 1 w związku z art. 116 § 1 i 2 o.p.,[866] Trybunał podkreślił, że nie jest uprawniony do oceny sposobu orzekania przez organy podatkowe, a w trybie odwoławczym przez sądy administracyjne, gdyż *de lege lata* kontrola konstytucyjności kwestionowanego w skardze prawa, dotyczyć może jedynie hierarchicznej zgodności aktów normatywnych, nie zaś aktów i trybu ich stosowania.[867]

Trybunał w swoim orzecznictwie konsekwentnie podkreśla zatem, że nie jest uprawniony do orzekania o zaniechaniach legislacyjnych, natomiast może, a niekiedy nawet „ma obowiązek" badać, czy w uchwalonych przepisach nie brakuje pewnych elementów normatywnych, koniecznych z

[864] O roli postanowień sygnalizacyjnych, zob. pkt 7 rozdziału I, zaś o niejednolitej orzeczniczej wykładni prawa podatkowego, zob. pkt 5 rozdziału I.

[865] zob.: wyroki z: 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU 3A/2011, poz. 22); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100) oraz przywoływane tam orzecznictwo

[866] zob. uchwała siedmiu sędziów NSA z 9 marca 2009 r., sygn. akt **I FPS 4/08** (LEX nr 486211)

[867] zob. pkt 1.5.

punktu widzenia ustawy zasadniczej.[868] Jednak kwestionowanie pominięcia w danym akcie normatywnym unormowania określonych zagadnień dopuszczalne jest pod warunkiem precyzyjnego określenia materii, która nie zostało w nich unormowane oraz powołania jako wzorców kontroli tych przepisów konstytucyjnych, z których – zdaniem skarżącego (sądu pytającego w przypadku pytań prawnych lub wnioskodawcy w przypadku wniosków) – wynika obowiązek unormowania w danym akcie pominiętych zagadnień, albowiem – zgodnie z obowiązującą w postępowaniu przed Trybunałem zasadą skargowości (art. 67 ust. 1-2 u.o.t.p.TK) – to na tym, kto kwestionuje pominięcie określonych regulacji, ciąży obowiązek wskazania związku między zaskarżonym aktem normatywnym a konstytucyjnym obowiązkiem ustanowienia danych regulacji.[869] Z tego względu Trybunał umorzył choćby postępowanie w sprawie pytania prawnego, które kwestionowało wiele przepisów, tworzących łącznie – choćby niejednolity – normatywny reżim sukcesji prawnopodatkowej, bez jednoczesnego określenia, która w istocie norma dotknięta jest pominięciem ustawodawczym.[870] Innym razem, rozpoznając zarzut pominięcia ustawodawczego Trybunał stwierdził, iż zróżnicowanie normatywne, na jakie zdecydował się prawodawca w rozdziale 14 dziale III o.p. (*Prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów przekształconych*), uniemożliwia przeprowadzenie analizy „ewentualnej tożsamości lub bliskiego podobieństwa materii uregulowanej oraz materii pozostawionej poza zakresem regulacji", które zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem konstytucyjnym stanowi jeden z warunków identyfikacji pominięcia ustawodawczego, pozwalający na odróżnienie go od

[868] zob. wyrok pełnego składu z 24 października 2001 r., sygn. **SK 22/01** (OTK ZU nr 7/2001, poz. 216) oraz wyroki z: 6 maja 1998 r., sygn. **K 37/97** (OTK ZU 3/1998, poz. 33); 3 kwietnia 2006 r., sygn. **SK 46/05** (OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39); 14 października 2008 r., sygn. **SK 6/07** (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 137); z 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26) czy postanowienia z: 11 grudnia 2002 r., sygn. **SK 17/02** (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 98); 17 października 2007 r., sygn. **P 29/07** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 116); 13 kwietnia 2010 r., sygn. **P 35/09** (OTK ZU 4A/2010, poz. 39); 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

[869] zob. postanowienia: z 2 września 2002 r., sygn. **K 17/02** (OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 68); 9 lipca 2002 r., sygn. **K 1/02** (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 55)

[870] postanowienie z 13 kwietnia 2010 r., sygn. **P 35/09** (OTK ZU 4A/2010, poz. 39)

zaniechania ustawodawczego, na marginesie dodając, że niepełność hipotezy art. 93a § 2 pkt 1 lit. a o.p. nie była dotąd sygnalizowana w orzecznictwie administracyjnym, które zasadniczo opowiada się za raczej restrykcyjną interpretacją przepisów o następstwie prawnopodatkowym jako norm o charakterze *iuris stricte*.[871] Powyższe prowadzi do wniosku że „o ile parlamentowi przysługuje bardzo szerokie pole decyzji, jakie materie wybrać dla normowania w drodze stanowionych przez siebie ustaw, to skoro decyzja taka zostanie już podjęta, regulacja danej materii musi zostać dokonana przy poszanowaniu zasad konstytucyjnych", a więc przepis ustawy – określając zakres jej zastosowania – *a contrario* wyklucza jego zastosowanie do sytuacji pozostałych, toteż za sprzeczny z art. 2, art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji, Trybunał uznał choćby art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f.[872] w zakresie, w jakim „pozbawia prawa do określenia wysokości podatku łącznie od sumy dochodów małżonków, między którymi istniała wspólność majątkowa: a) podatnika, który zawarł związek małżeński przed początkiem roku podatkowego, a którego małżonek zmarł w trakcie roku podatkowego; b) podatnika, który pozostawał w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy, a którego małżonek zmarł po upływie roku podatkowego nie złożywszy wspólnego zeznania rocznego."[873] Ocena, czy ustawodawca dopuścił się pominięcia prawodawczego, wymaga więc *a casu ad casum* zbadania danego unormowania w kontekście wzorców i wartości konstytucyjnych, które ze względu na naturę tej regulacji muszą zostać poszerzone o daną kategorię podmiotów lub zachowań przewidzianych hipotezą wyrażoną w treści kwestionowanego przepisu. Przeprowadzenie przez Trybunał takiej kontroli możliwe jest zatem dopiero wtedy, gdy ze wskazanych w skardze norm konstytucyjnych wynika wzorzec instytucji prawnej kształtowanej w danym

[871] *Ibid.*; por. wyrok z 24 czerwca 2008 r., sygn. **P 8/07** (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 84)

[872] w brzmieniu wynikającym z sentencji wyroku derogującego

[873] wyrok z 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37)

akcie normatywnym, lecz instytucja ta nie odpowiada konstytucyjnemu wzorcowi.[874]

Określona regulacja może być uznana za zawierającą unormowanie niepełne w sytuacji, gdy z punktu widzenia zasad lub wartości konstytucyjnych ma zbyt wąski zakres zastosowania albo pomija treści istotne z punktu widzenia jej przedmiotu i celu.[875] Pominięcie prawodawcze może zatem dotyczyć „rozmaitych treści odnoszących się do przedmiotu regulacji: kwestii materialnoprawnych, procedury, zakresu itd. Jedna z postaci takiego pominięcia polega na tym, że wymieniając pewne kategorie adresatów norm, prawodawca nie uwzględnia określonej grupy, która z różnych przyczyn (mających znaczenie konstytucyjne) powinna się w tym wyliczeniu znaleźć. Wówczas, stosując powszechnie uznaną (choć – co trzeba podkreślić – nie zawsze dającą prawidłowy wynik) argumentację *a contrario*, przyjmuje się, że podmioty należące do takiej grupy nie są adresatami danej normy. Pominięciem legislacyjnym podlegającym kontroli Trybunału jest zatem sytuacja, gdy ustawodawca unormował jakąś dziedzinę stosunków społecznych, ale dokonał tego w sposób niepełny. (…) Podkreślić należy, że zarzut pominięcia podmiotowego (nieobjęcia regulacją pewnej grupy czy kategorii osób) wymaga wyraźnego wskazania w wypadku zaskarżenia konstytucyjnej nieodzowności szerszego zakreślenia kręgu adresatów normy, niż uczynił to ustawodawca,”[876] stąd największa grupa wyroków dotyczących pominięcia ustawodawczego dotyczy właśnie nieprzyznania pewnych praw

[874] postanowienie z 18 czerwca 2013 r., sygn. **SK 1/12** (OTK ZU 5A/2013, poz. 70); zob. wyrok z 6 listopada 2012 r., sygn. **K 21/11** (OTK ZU nr 10/A/2012, poz. 119)

[875] zob. M. Grzybowski, *Legislative omission in practical jurisprudence of the Polish Constitutional Tribunal,* [w:] E. Jarašiunas (red.) *Problems of legislative omission in constitutional jurisprudence*, Wilno 2009, s. 698 (za:) postanowienie z 29 listopada 2010 r., sygn. **P 45/09** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 125); zob. również postanowienie z 18 czerwca 2013 r., sygn. **SK 1/12** (OTK ZU 5A/2013, poz. 70)

[876] wyrok z 2 czerwca 2009 r. sygn. **SK 31/08** (OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 83); postanowienie z 13 kwietnia 2010 r., sygn. **P 35/09** (OTK ZU 4A/2010, poz. 39)

określonej kategorii podmiotów.[877] *Ad vocem, k*ontrola konstytucyjności „niedostatków legislacyjnych" przepisów prawa proceduralnego dopuszczalna jest zwłaszcza wówczas, gdy wskutek wnioskowania *a contrario,* prowadzą one do pozbawienia określonej kategorii podmiotów możliwości realizacji praw.[878] Orzeczenia dotyczące kontroli konstytucyjności norm proceduralnych prawa podatkowego dotyczyły przede wszystkim właściwej ochrony praw majątkowych podatników.[879]

W tym stanie rzeczy, Trybunał derogował choćby art. 100 o.p.[880] w zakresie, w jakim „nie przyznaje spadkobiercom podatnika podatku od towarów i usług prawa do określenia w decyzji podatkowej prawa do zwrotu na ich rzecz nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, jeżeli spadkodawca przed śmiercią nabył prawo do zwrotu podatku i nie złożył stosownej deklaracji".[881] Innym razem derogował przepis o postępowaniu wobec dłużników alimentacyjnych oraz zaliczce alimentacyjnej w zakresie, w jakim „pomija prawo osób wychowywanych przez osoby pozostające w związku małżeńskim do zaliczki alimentacyjnej" oraz w zakresie, w jakim „pomija prawo do zaliczki alimentacyjnej osób wychowywanych przez osoby pozostające w związku małżeńskim lub wychowywanych przez osoby, które wspólnie wychowują co najmniej jedno dziecko z jego rodzicem."[882] Z

[877] zob. wyroki: z 16 czerwca 2009 r., sygn. **SK 5/09** (OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 84); 28 kwietnia 2009 r., sygn. **K 27/07** (OTK ZU nr 4/A/2009, poz. 54) oraz postanowienie z 29 listopada 2010 r., sygn. **P 45/09** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 125)

[878] wyrok z 2 lipca 2009 r., sygn. **K 1/07** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 104)

[879] zob. wyroki z 27 listopada 2007 r., sygn. **SK 39/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127) oraz z 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26)

[880] (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 732 i Nr 143, poz. 1199 oraz z 2006 r. Nr 66, poz. 470, Nr 104, poz. 708, Nr 143, poz. 1031, Nr 217, poz. 1590 i Nr 225, poz. 1635) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r.

[881] wyrok z 29 maja 2007 r., sygn. **P 20/06** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 52)

[882] wyrok z 23 czerwca 2008 r., sygn. **P 18/06** (OTK ZU 5A/2008, poz. 83)

podobnych względów metodologicznych Trybunał derogował również przepisy inne, niż prawnopodatkowe.[883]

Umarzając z kolei postępowanie w sprawie kontroli konstytucyjności „działu III rozdziału 9 »Nadpłata« Ordynacji podatkowej, w szczególności jej art. 72 § 1 pkt 1" – w zakresie, w jakim nie warunkują stwierdzenia nadpłaty podatku akcyzowego i jej zwrotu od tego, kto poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku, Trybunał Konstytucyjny – przywołując dotychczasowe swoje orzecznictwo – przypomniał, że linia demarkacyjna oddzielająca sytuacje, w których ma miejsce zaniechanie ustawodawcze, od tych, w których może występować niekonstytucyjne pominięcie ustawodawcze, uwarunkowana jest od odpowiedzi na pytanie, czy w określonej sytuacji zachodzi „jakościowa tożsamość materii unormowanych w danym przepisie i tych pozostawionych poza jego zakresem", stąd kierując się ostrożnością w dokonywaniu ocen tego rodzaju, Trybunał wyjaśnił, że zbyt pochopne „upodobnienie" materii nieuregulowanych z materiami, które znalazły swój wyraz w treści kwestowanego przepisu, może spowodować wykroczenie przez Trybunał poza sferę kontroli prawa i uzurpowanie sobie uprawnień prawotwórczych[884] z naruszeniem konstytucyjnych zasad trójpodziału władzy i legalizmu (art. 10 i art. 7 Konstytucji). Doktryna oraz orzecznictwo trybunalskie podkreślają, że abstrakcyjne (tj. oderwane od przedmiotu konkretnej sprawy) określenie linii oddzielającej zarzut pominięcia od zarzutu zaniechania jest w zasadzie niemożliwe, gdyż granica ta jest nieostra.[885] Dlatego zaklasyfikowanie danego zarzutu jako zaniechania lub jako pominięcia charakteryzuje się – w moje ocenie – silnym nacechowaniem

[883] zob. wyroki z: 24 czerwca 2008 r., sygn. **P 8/07** (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 84); 13 listopada 2007 r., sygn. **P 42/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 123); 2 grudnia 2008 r., sygn. **P 48/07** (OTK ZU nr 10/A/2008, poz. 173)

[884] wyroki z: 8 września 2005 r., sygn. **P 17/04** (OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 90); 22 lipca 2008 r., sygn. **K 24/07** (OTK ZU nr 6/A/2008, poz. 110) oraz postanowienia z: 29 listopada 2010 r., sygn. **P 45/09** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 125); 11 grudnia 2002 r., sygn. **SK 17/02** (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 98); 13 kwietnia 2010 r., sygn. **P 35/09** (OTK ZU 4A/2010, poz. 39)

[885] zob. P. Tuleja, *Zaniechanie ustawodawcze*, [w:] J. Czajowski (red.) *Ustroje, doktryny, instytucje polityczne. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Mariana Grzybowskiego*, Kraków 2007, s. 398, 403-404

aksjologicznym, uzależnionym od całokształtu rozpoznawanej sprawy. Do najbardziej spornych zalicza się ocenę konstytucyjności takiej regulacji prawnej, która nie uwzględniając określonych podmiotów lub sytuacji, implikuje „nietrafny dobór cech relewantnych", ze względu na które, kwestionowana regulacja wprowadza nieuzasadnione zróżnicowanie między sytuacjami określonych podmiotów.[886] Umarzając z kolei postępowanie w sprawie skargi kwestionującej konstytucyjność art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d.[887] (w zakresie, w jakim zwolnienie od podatku nabycia przez małżonka lub zstępnych w drodze spadku lub darowizny danego przedsiębiorstwa lub jego części nie znajduje zastosowania w przypadku darowania udziałów w spółce jawnej, pomimo spełnienia wszelkich innych warunków uzyskania zwolnienia oraz w zakresie, w jakim zwolnienie od podatku nabycia przez małżonka lub zstępnych w drodze spadku lub darowizny tego przedsiębiorstwa lub jego części nie znajduje zastosowania w przypadku darowania udziałów w spółce jawnej, powstałej w wyniku obligatoryjnego zgłoszenia do sądu rejestrowego spółki cywilnej na mocy art. 26 § 4 [k.s.h.] pomimo spełnienia wszelkich innych warunków uzyskania zwolnienia) Trybunał uznał, że przedmiotem zaskarżenia nie było tu ani zaniechanie, ani pominięcie prawodawcze, lecz określony sposób rozumienia kwestionowanego przepisu ustawy podatkowej, a więc norma prawna dekodowana zgodnie z ustaloną praktyką sądową przyjmującą, iż w stanie prawym obowiązującym w 2004 r., nabycie w drodze darowizny udziałów w spółce jawnej nie mieści się w definicji nabycia zakładu lub jego części w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d.[888] Innym zaś razem Trybunał uznał, iż brak powiązania zdolności podatkowej z przepisami odnoszącymi się do minimum egzystencji lub innymi określonymi wskaźnikami społeczno-ekonomicznymi powoduje, że choć przepisy te pozostają poprawne pod względem formalnym, stają się niesprawiedliwe i jako niezgodne z zasadą

[886] wyrok z 6 listopada 2012 r., sygn. **K 21/11** (OTK ZU 10A/2012, poz. 119)

[887] (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514), w brzmieniu z 1 stycznia 2005 r.

[888] postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego, podlegają derogacji.[889]

Powyższe prowadzi do konkluzji, iż zgodnie z art. 188 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny orzeka przede wszystkim o hierarchicznej zgodności norm prawa stanowionego,[890] natomiast ocenianie konstytucyjności aktów prawnych pod względem zupełności regulacji dopuszcza się – jak wyjaśnia trybunalskie orzecznictwo[891] i współczesna doktryna prawa[892] – na zasadzie wyjątku. W konsekwencji możliwość oceny konstytucyjności pominięć prawodawczych winna podlegać regule *excepciones non sunt extendendae,* stąd z dużą ostrożnością Trybunał podchodzi do zarzutów odnoszących się do istnienia luki normatywnej, by zgodnie przede wszystkim z zasadami demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji) i legalizmu (art. 7 Konstytucji), działalnością orzeczniczą nie wkraczać w sferę tworzenia prawa, zastrzeżoną co do zasady, dla władzy ustawodawczej.[893] Doniosłe są

---

[889] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152) stwierdzający że art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. (we wskazanym brzmieniu) w zakresie, w jakim nie przewiduje mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek, gwarantującego co najmniej minimum egzystencji, jest niezgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji

[890] Poza kontrolą hierarchicznej zgodności norm, polski Trybunał Konstytucyjny, zgodnie z art. 189 Konstytucji, rozstrzyga również spory kompetencyjne pomiędzy centralnymi konstytucyjnymi organami państwa.

[891] zob. wyroki z: 8 września 2005 r., sygn. **P 17/04** (OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 90); 6 listopada 2012 r., sygn. **K 21/11** (OTK ZU nr 10/A/2012, poz. 119) oraz postanowienia z: 11 grudnia 2002 r., sygn. **SK 17/02** (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 98); 29 listopada 2010 r., sygn. **P 45/09** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 125); 5 marca 2013 r., sygn. **K 4/12** (OTK ZU nr 3/A/2013, poz. 30); postanowienie z 19 września 2019 r., sygn. **SK 5/18** (OTK ZU A/2019, poz. 56)

[892] P. Tuleja, *Zaniechanie ustawodawcze*, [w:] J. Czajowski, (red.) *Ustroje, doktryny, instytucje polityczne. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Mariana Grzybowskiego*, Kraków 2007, s. 397-405; P. Radziewicz, *Kontrola konstytucyjności zaniechań ustawodawczych przez Trybunał Konstytucyjny*, Państwo i Prawo 2013, nr 9, s. 3-7

[893] postanowienie z 18 czerwca 2013 r., sygn. **SK 1/12** (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 70) wydane w sprawie kontroli konstytucyjności (w trybie skargi konstytucyjnej) m.in.: 1) art. 20 i art. 21 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 225, poz. 1635, ze zm.) w zakresie, w jakim uchylając ustawę o opłacie skarbowej z 2000 r., nie przewidują regulacji przejściowych, umożliwiających zwrot niewykorzystanych urzędowych blankietów wekslowych bądź zwrot w trybie administracyjnoprawnym środków pieniężnych uiszczonych przez nabywców tych blankietów wekslowych oraz 2) art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 13 czerwca 2007 r. o zmianie ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 128, poz. 883)

także skutki prawne derogacji określonej normy w zakresie uwzględnionego zarzutu pominięcia prawodawczego. Derogacja taka upoważniać może wprost organ stosujący prawo do zastosowania normy prawnej uwzględniającej akt derogacyjny. Jednak praktyka Trybunału zna przypadki, w których jej zastosowanie może nastąpić dopiero z chwilą wejścia w życie stosownego aktu normatywnego ustanowionego przez prawodawcę, stanowiącego wykonanie rzeczonego wyroku (tzw. wyrok podlegający wykonaniu). Ta zaś okoliczność wiąże się z innym jeszcze zagadnieniem – odroczeniem daty wejścia wyroku w życie, kiedy to niekonstytucyjna norma prawna, mimo obalenia domniemania jej konstytucyjności, zachowuje moc obowiązującą przez czas określony w sentencji wyroku. Praktyka ta wzbudza jednak uzasadnione zastrzeżenia z perspektywy zasady demokratycznego państwa prawnego, albowiem w czasie od wydania wyroku do upływu terminu jego wejścia w życie, kwestionowana norma wciąż zachowuje moc obowiązującą, stanowiąc podstawę prawną orzeczeń organów administracji publicznej i sądów, jednak wskutek orzeczonej przez Trybunał derogacji, niemożliwym staje się jej ponowne zakwestionowanie z uwagi na zasadę rzeczy osądzonej, implikującej umorzenie postępowania (art. 59 ust. 1 pkt 3 uotpkTK).[894]

Podstawą prawną ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie objętej skargą, której zarzutem jest niekonstytucyjność ów legislacyjnego niedostatku może być zatem: po pierwsze – „brak określonej treści" w co najmniej jednym przepisie co najmniej jednego aktu normatywnego, a więc po drugie – norma prawna dekodowana z tego przepisu za pomocą wnioskowania *a contrario*, a więc po trzecie – przepis ten w zakresie, w jakim nie zawierając określonej treści normatywnej – wymaganej konstytucyjnymi wartościami, zasadami, wolnościami, prawami lub obowiązkami –

w zakresie, w jakim nie przewiduje mechanizmu wykorzystania po 31 grudnia 2006 r. urzędowych blankietów wekslowych nabytych przed 1 stycznia 2007 r. i niewykorzystanych przed tą datą.

[894] o skutkach wyroków derogacyjnych Trybunału w zakresie zarzutu pominięcia prawodawczego – zob. P. Tuleja, *Zaniechanie…*, s. 404

zdeterminował treść tego orzeczenia. Kumulatywne spełnienie powyższych przesłanek uprawnia skarżącego do zakwestionowania w trybie skargi konstytucyjnej tak wywiedzionej normy w zakresie zarzutu pominięcia prawodawczego.

8. Wnioski

Przedmiotem kontroli w trybie skargi konstytucyjnej jest – wyrażona w przepisie lub przepisach co najmniej jednego aktu normatywnego – norma prawna, stanowiąca podstawę ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie objętej wnoszoną skargą. W przypadku norm prawa podatkowego, przedmiot kontroli w trybie skargi może stanowić norma dekodowana z co najmniej jednego przepisu aktu prawa podatkowego albo przepisu prawa podatkowego w związku z innym przepisem prawa publicznego (administracyjnego, karnego) lub przepisem prawa cywilnego, o ile zrekonstruowana z nich norma prawna – wskutek jej indywidualizacji i konkretyzacji w akcie jej zastosowania, wydanym jako ostateczne orzeczenie w sprawie – doprowadziła do zarzucanego w skardze naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw albo obowiązków jej adresata. Przedmiotem skargi jest zatem żądanie derogacji tej normy z powodu jej niezgodności z przepisem ustawy zasadniczej, wyrażającym określone konstytucyjne wolności lub prawa albo obowiązki skarżącego, które naruszone zostały – jego zdaniem – wskutek jej indywidualizacji i konkretyzacji w ostatecznym akcie jej zastosowania. Skarżącym jest z kolei adresat tegoż aktu, którego konstytucyjnych wolności lub praw albo obowiązków bezpośrednio i osobiście on dotyczył.

Określenie zarzutu niekonstytucyjności przedmiotu kontroli, koncentrującego się jedynie na istnieniu określonego podatku, czy też jego wysokości jest co do zasady niedopuszczalne, gdyż obecnie obowiązująca polska ustawa zasadnicza przewiduje daleko posuniętą swobodę prawodawcy podatkowego. Przewidzianym w orzecznictwie konstytucyjnym wyjątkiem tego jest indywidualizacja zdolności podatkowej podatnika, zakazująca ustanawiania takich obowiązków podatkowych, których ciężar jest niemożliwy do poniesienia lub na spełnienie których adresat normy –

przy zachowaniu reguł należytej staranności wymaganej okolicznościami danego rodzaju – nie ma wpływu (np. działalność osób trzecich). Pozostałe wyjątki szczególne wynikać mogą wprawdzie z zasady sprawiedliwości podatkowej, lecz zgodnie z regułą *exceptiones non sunt extendae* podlegają wykładni ścisłej i rozpoznawane być mogą *a casu ad casum*.

Dopuszczalne jest natomiast kwestionowanie w trybie skargi konstytucyjnej zarówno tych norm prawa podatkowego, które dotyczą zachowania właściwej formy nakładania obowiązków związanych z opodatkowaniem, jak i tych, które określają tzw. negatywne przesłanki opodatkowania (ulgi, zwolnienia, umorzenia, przedawnienie etc.). Z tego względu norma podatkowoprawna może zostać poddana kontroli w trybie skargi konstytucyjnej w zakresie nie samej okoliczności nałożenia podatku, lecz formy i sposobu nakładania – szeroko pojętych – „powinności podatkowych". Dopuszczalne jest zatem przeprowadzenie kontroli w trybie skargi konstytucyjnej normy podatkowoprawnej kształtującej zarówno: po pierwsze – warunki dotyczące opodatkowanie, po drugie – warunki, jakie muszą zostać spełnione, aby skorzystać z negatywnej przesłanki opodatkowania i po trzecie – skutki niespełnienia tych warunków, albowiem norma taka dotyczy nie tyle ingerencji w prawa majątkowe, polegające na nałożeniu podatku jako takiego, ile na ingerencji w prawa majątkowe, wynikające z nałożenia określonych obowiązków, wykraczających poza granice samego podatku.

Kognicji Trybunału podlega zatem ocena konstytucyjności prawnopodatkowych norm merytorycznych (określających powinność zachowania nienormodawczego), norm stanowienia (określających powinność zachowania normodawczego) oraz norm formalnych (określających powinność zachowania zgodnego z inną normą obowiązującą), między którymi zachodzą powiązania statyczne (tworzące system statyczny), dynamiczne (tworzące system dynamiczny) i mieszane (tworzące system statyczno-dynamiczny).

Wobec tego, że rzeczywista treść wielu przepisów prawnych, w tym prawa podatkowego, formułuje się dopiero na gruncie wykładni operatywnej

w procesie ich stosowania, to niezależnie od intencji twórców danego aktu normatywnego, organy ją stosujące mogą także wydobywać z niej treści nie do pogodzenia z konstytucyjnymi normami, zasadami lub wartościami. Z tego powodu, jeżeli określony sposób rozumienia danego przepisu prawa utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego lub Naczelnego Sądu Administracyjnego, to uznać należy, że przepis ten – w praktyce obrotu – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju, albowiem stałość, powtarzalność i powszechność praktyki sądowej może nadawać kwestionowanemu unormowaniu w sposób powszechny określone znaczenie, podlegające następnie kontroli konstytucyjności. W takim wypadku przedmiot kontroli konstytucyjności stanowi norma prawna dekodowana z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką. Wówczas zadaniem Trybunału nie jest ocena, czy wykładnia ta jest poprawna (z punktu widzenia zasad wykładni prawa), lecz rozstrzygnięcie, czy – jako norma prawna odczytywana z treści tego przepisu w praktyce jego stosowania – zgodna jest ze wskazanym w skardze wzorcem konstytucyjnym. Przedmiotem skargi nie może być jednak dążenie do dokonania przez Trybunał wykładni kwestionowanych przepisów, lecz żądanie orzeczenia o ich niezgodności z konstytucyjnie chronionymi prawami i wolnościami skarżącego. Jeśli jednak wykładnia ta nie ma charakteru utrwalonego, a co najwyżej charakter dominujący lub niejednolity, wówczas przeprowadzenie kontroli jej konstytucyjności – w ramach wyjątku – może zostać uznane za dopuszczalne tylko wówczas, gdy to brzmienie danego przepisu stanowi bezpośrednie źródło rozbieżności interpretacyjnych utrudniających określenie sytuacji prawnej jednostki.

Proces subsumpcji normy podatkowoprawnej ze stanem faktycznym danej sprawy nie podlega kontroli w trybie skargi konstytucyjnej. Jednak Trybunał oceniając – wskazany w skardze – sposób naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw, związany jest zarówno zakresem zaskarżenia (art. 67 ust. 1-2 u.ot.p.TK), jak i treścią ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie objętej wnoszoną skargą (art. 53 ust. 1 pkt 1-2 u.o.t.p.TK). Rezultat subsumpcji kwestionowanej normy prawa podatkowego

decyduje zatem, czy zastosowanie znajduje – a jeśli tak, to w jakim zakresie – jej dyspozycja oraz sankcja (jeśli norma ją przewiduje). To z kolei przesądza, czy norma ta determinując wydanie orzeczenia w sprawie podatkowej, stanowiła jego podstawę, a tym samym, czy dopuszczalne jest – zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK – jej zakwestionowanie w trybie skargi konstytucyjnej.

Wprawdzie przedmiot postępowania w trybie skargi konstytucyjnej stanowić może wyłącznie akt normatywny (jego konkretny przepis), na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach, albo obowiązkach określonych w Konstytucji, a skutkiem orzeczenia przez Trybunał niezgodności kwestionowanego przepisu z określonymi przepisami konstytucyjnymi jest jego wyeliminowanie z obowiązującego systemu prawnego, a sam Trybunał nie ma żadnych kompetencji prawotwórczych, to jednak – w ramach wyjątku – Trybunał uprawniony jest do orzekania nie tylko o treści aktu prawnego, ale również o tym, co ustawodawca pominął, a w kwestionowanej materii normatywnej powinien był uregulować, by w odniesieniu do niej, spełnione zostały wymogi konstytucyjne wyrażone we wskazanym w skardze wzorcu kontroli. W przypadku podniesienia w skardze konstytucyjnej zarzutu niezgodności z Konstytucją – nie treści bezpośrednio wyrażonej w kwestionowanym w skardze przepisie prawa, lecz – braku treści, która wymagana jest dla zachowania zgodności przepisów z Konstytucją, dopuszczalność skargi konstytucyjnej zależy od zakwalifikowania skarżonego „niedostatku legislacyjnego" jako zaniechania bądź pominięcia prawodawczego (legislacyjnego). W przypadku zaniechania legislacyjnego, prawodawca „świadomie pozostawia określoną materię w całości poza uregulowaniem prawnym", a w związku tym, że ukształtowana w prawie polskim kognicja Trybunału Konstytucyjnego nie przewiduje orzekania o zaniechaniach legislacyjnych, wnoszenie takich spraw pod rozstrzygnięcie Trybunału jest niedopuszczalne, gdyż wyroki Trybunału nie mogą uzupełniać obowiązującego stanu prawnego o rozwiązania pożądane z punktu widzenia inicjatora postępowania. Z kolei z pominięciem legislacyjnym do czynienia mamy wówczas, gdy w uchwalonych przepisach brakuje pewnych elementów

normatywnych, koniecznych z punktu widzenia Konstytucji, a więc wówczas gdy integralną część regulacji powinien stanowić element, którego brakuje, a z uwagi na podobieństwo do istniejących unormowań, należy – zgodnie z wartościami konstytucyjnymi – oczekiwać jego istnienia. Zgodnie z obowiązującą w postępowaniu przed Trybunałem zasadą skargowości (art. 67 ust. 1-2 u.o.t.p.TK), to na skarżącym, który kwestionuje pominięcie określonych regulacji, ciąży obowiązek wskazania związku między zaskarżonym aktem normatywnym a konstytucyjnym obowiązkiem ustanowienia danych regulacji. Ocena, czy ustawodawca dopuścił się pominięcia prawodawczego, wymaga więc *a casu ad casum* zbadania danego unormowania w kontekście wzorców i wartości konstytucyjnych, które ze względu na naturę tej regulacji muszą zostać poszerzone o daną kategorię podmiotów lub zachowań przewidzianych hipotezą wyrażoną w treści kwestionowanego przepisu. Ocena konstytucyjności pominięć prawodawczych podlega regule *excepciones non sunt extendendae,* stąd z dużą ostrożnością Trybunał podchodzić powinien do zarzutów odnoszących się do istnienia luki normatywnej, by zgodnie przede wszystkim z zasadami demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji), trójpodziału władzy (art. 10 Konstytucji) i legalizmu (art. 7 Konstytucji), działalnością orzeczniczą nie wkraczać w sferę tworzenia prawa, zastrzeżoną dla władzy ustawodawczej. Podstawą prawną ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie objętej skargą, której zarzutem jest niekonstytucyjność ów legislacyjnego niedostatku może być zatem: po pierwsze – „brak określonej treści" w co najmniej jednym przepisie co najmniej jednego aktu normatywnego, a więc po drugie – norma prawna dekodowana z tego przepisu za pomocą wnioskowania *a contrario*, a więc po trzecie – przepis ten w zakresie, w jakim nie zawierając określonej treści normatywnej – wymaganej konstytucyjnymi wartościami, zasadami, wolnościami, prawami lub obowiązkami – zdeterminował treść tego orzeczenia. Spełnienie powyższego uprawnia skarżącego do zakwestionowania w trybie skargi konstytucyjnej tak wywiedzionej normy w zakresie zarzutu pominięcia prawodawczego.

ROZDZIAŁ III

WZORZEC KONTROLI KONSTYTUCYJNOŚCI NORMY PODATKOWOPRAWNEJ W TRYBIE SKARGI KONSTYTUCYJNEJ

1. Uwagi wprowadzające

Preambuła Konstytucji Rzeczypospolitej zawiera wezwanie skierowane przez Naród polski – wszystkich obywateli Rzeczypospolitej wobec podmiotów stanowiących i stosujących prawo, by czyniły to w trosce o byt i przyszłość swojej Ojczyzny, dbając o zachowanie przyrodzonej i niezbywalnej godności człowieka, a także: z jednej strony – jego prawa do wolności oraz z drugiej – obowiązku solidarności z innymi, a poszanowanie tych zasad mieli za niewzruszoną podstawę Rzeczypospolitej Polskiej. Na gruncie tej relacji polski ustawodawca zasadniczy ukształtował szereg, funkcjonalnie związanych z sobą zasad, praw i wolności oraz obowiązków konstytucyjnych, wyrażanych w poszczególnych postanowieniach Konstytucji. W sposób szczególnie widoczny relacja ta odczytywana jest w kontekście aktów normatywnych prawa podatkowego, w których stosunek „prawa do wolności" względem „obowiązku solidarności z innymi", silnie koresponduje z zasadą poszanowania przyrodzonej i niezbywalnej godności każdego człowieka, urzeczywistnianej w trosce o byt i przyszłość Rzeczypospolitej. Rzecz polega więc na wyważeniu, krzyżujących się z sobą przestrzeni prawnych: prawa do wolności oraz obowiązku solidarności z innymi, która dokonuje się przez pryzmat poszanowania przyrodzonej i niezbywalnej godności człowieka oraz troski o byt i przyszłość Rzeczypospolitej. Oznacza to, że norma podatkowoprawna dla zachowania swej konstytucyjności, nie może doprowadzić do nieproporcjonalnego naruszenia „prawa do wolności" podmiotu, którego dotyczy (np. prawo własności lub wolności gospodarczej) oraz jednocześnie zachować musi „obowiązek solidarności z innymi" (np. zapłata podatku jako przejaw dbania o dobro wspólne). Równowaga ta musi być zapewniona przy poszanowaniu dwóch zasadniczych wartości. Po pierwsze, przyrodzonej i niezbywalnej godności człowieka, np. respektując zakaz ustanawiania tzw. praw pozornych bądź nakaz przestrzegania zasady praw słusznie nabytych, czy też w kontekście tzw. humanitarnej egzekucji. Po drugie, przy poszanowaniu troski o byt i przyszłość Rzeczypospolitej, wyrażanej np. z jednej strony dążeniem organów stanowiących i stosujących prawo do zapewnienia sprawnego egzekwowania obowiązków podatkowych lecz z drugiej strony, nakładaniem

ich w sposób zgodny z wymogami konstytucyjnymi i międzynarodowymi standardami ochrony praw podatnika, a także – co istotne – takim stanowieniem i stosowaniem prawa podatkowego, które przy udziale podatnika przyczyniać się będzie do rozwoju dobra wspólnego, nie zaś do unicestwienia jego – zgodnej z prawem – aktywności, objętej obowiązkami podatkowymi. I jak stanowi preambuła w ostatnich swych słowach – poszanowanie tych zasad stanowi niewzruszoną podstawę Rzeczypospolitej Polskiej. Warto podkreślić użyte w tym zdaniu określenie tej podstawy jako „niewzruszonej", co utożsamić należy z przyjętą jako aprioryczne założenie transcendentalno-logiczne normą podstawową, upoważniającą określone autorytety normodawcze do wykonywania swych prawotwórczych kompetencji, zarówno w zakresie tworzenia jak i stosowania prawa, gdyż podstawa jej obowiązywania zachodzi – zdaniem H. Kelsena – wówczas, gdy „istnieje wiara w to, że ustanowiona ona została przez wolę Boga lub jakiegoś innego nadludzkiego autorytetu, lub ponieważ została wytworzona w wyniku obyczaju i dlatego – jak wszystko co związane z obyczajem – traktowana jest jako oczywista".[895] Źródła obowiązywania i stosowania normy prawnej, wyrażane i regulowane są bowiem normami względem nich wyższymi, albowiem każda norma należy do określonego porządku prawnego z tego właśnie powodu, że ustanowiona została zgodnie z określeniem innej normy tego porządku, co ostatecznie prowadzi do normy podstawowej, która nie jest już ustanowiona zgodnie z określeniem innej normy i dlatego musi zostać jedynie założona – tak kształtowany i ustanowiony przez wspólnotę prawną porządek prawny, składa się z norm prawnych stanowionych przez organy tej wspólnoty, na jej rzecz i w jej imieniu.[896] Pogląd ten zachowuje swą aktualność na gruncie polskiego porządku prawnego, w którym Rzeczpospolita Polska jako demokratyczne państwo prawne, urzeczywistniające zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji), stanowi dobro wspólne wszystkich jej obywateli (art. 1 Konstytucji), którzy jako Naród sprawują nad nią władzę zwierzchnią przez swoich

[895] H. Kelsen, *Czysta…*, s. 298 i 305

[896] zob. *Ibid.*, s. 348-350

przedstawicieli lub bezpośrednio (art. 4 Konstytucji). Rozważania te pozostają więc w ścisłej relacji z teorią normatywizmu i związanym z nią zagadnieniem tożsamości konstytucyjnej, o czym mowa w rozdziale drugim tej pracy (pkt 4.2. *Statyczny i dynamiczny system norm prawa podatkowego*). Z tej perspektywy wyjątkowość (szczególność) aktów prawa podatkowego względem pozostałych aktów normatywnych polega więc na trudności, z jaką mierzyć się musi prawodawca podatkowy, konfrontując chociażby przysługujące podatnikowi prawo własności (zwłaszcza prawo własności środków pieniężnych) z jego obowiązkiem zachowania solidarności z innymi w trosce o byt i przyszłość Rzeczypospolitej (wyrażanym przede wszystkim wykonywaniem przez niego obowiązków podatkowych wynikających z przepisów prawa podatkowego). Zastrzec przy tym należy, iż naruszenie norm prawa międzynarodowego, chociażby wyrażały konkretne podmiotowe prawa jednostki, nie może stanowić podstawy skargi konstytucyjnej, gdyż wzorzec kontroli w postępowaniu zainicjowanym wniesieniem skargi stanowić mogą wyłącznie normy konstytucyjne, co jednoznacznie wynika z użytego w art. 79 ust. 1 Konstytucji zwrotu „konstytucyjne wolności lub prawa".[897] Okoliczność, że sformułowanie to obejmuje także prawa człowieka i obywatela uregulowane w podstawowych aktach prawa międzynarodowego, zwłaszcza w Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka, Międzynarodowym Pakcie Praw Obywatelskich i Politycznych czy w Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, stanowić może istotny i związany z wykładnią systemową (zwłaszcza w kontekście art. 87 ust. 1 oraz art. 91 Konstytucji) argument uzasadnienia niekonstytucyjności kwestionowanej w skardze normy prawnej, jednak nie może stanowić wzorca kontroli w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej.[898]

---

[897] zob. wyroki z: 8 czerwca 1999 r., sygn. **SK 12/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 96); 6 lutego 2002 r., sygn. **SK 11/01** (OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 2); 11 października 2016 r., sygn. **SK 28/15** (OTK ZU A/2016, poz. 79) oraz postanowienie TK z 5 lipca 2011 r., sygn. **SK 3/10** (OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 64)

[898] zob. wyrok z 10 lipca 2000 r., sygn. **SK 21/99** (OTK ZU nr 5/2000, poz. 144) oraz wskazane tam orzecznictwo TK i poglądy doktryny, a także postanowienia z: 17 lipca 2019 r., sygn. **Ts 142/17** (OTK ZU B/2019, poz. 20); 25 sierpnia 2020 r., sygn. **Ts 162/18** (OTK ZU B/2020, poz. 352); 2 grudnia 2020 r., sygn. **Ts 4/19** (OTK ZU B/2021, poz. 60)

Celem analizy rozdziału drugiego będzie zatem ukazanie podstaw rekonstruowania i dekodowania treści normatywnej przepisów polskiej Konstytucji, wyrażającej podstawowe wolności, prawa i obowiązki, które z perspektywy dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego mogą doznać naruszenia wskutek wydania w sprawie podatkowej ostatecznego orzeczenia opartego o normę podatkowoprawną. Chodzi więc o kategoryzację konstytucyjnych wolności, praw i obowiązków, które mogą stanowić wzorzec takiej kontroli według reguł wypracowywanych w trybunalskim orzecznictwie, nie zaś o jego wyczerpujące opracowanie, które z uwagi na względy metodologiczne, byłoby w ramach niniejszej pracy niecelowe i z gruntu skazane na niepowodzenie. Katalog ten, jako niedookreślony znaczeniowo, wciąż pozostaje bowiem otwarty. Złożoność stanów prawnych, w związku z którymi inicjowane są postępowania w trybie skargi konstytucyjnej powoduje, iż w rozwijającym się i ewoluującym na przestrzeni lat orzecznictwie Trybunału ukazywane są wciąż kolejne odsłony (aspekty), dotychczas odczytywanych przez orzecznictwo konstytucyjnych zasad, wartości, praw, wolności i obowiązków, dekodowanych (odkrywanych) z treści poszczególnych przepisów Konstytucji.

2. Klauzula demokratycznego państwa prawnego i zasady pochodne

2.1. Uwagi wprowadzające

Zasada demokratycznego państwa prawnego w obecnie obowiązującym brzmieniu została wprowadzona do polskiego porządku konstytucyjnego na mocy art. 1 pkt 4 zd. pierwsze[899] ustawy z dnia 29 grudnia 1989 r. o zmianie Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej[900],

[899] Treść przepisu: „W Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej (Dz. U. z 1976 r. Nr 7, poz. 36, z 1980 r. Nr 22, poz. 81, z 1982 r. Nr 11, poz. 83, z 1983 r. Nr 39, poz. 175, z 1987 r. Nr 14, poz. 82, z 1988 r. Nr 19, poz. 129 i z 1989 r. Nr 19, poz. 101) wprowadza się następujące zmiany: (...) ***Art. 1****. Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.*

[900] Dz. U. nr 75, poz. 444; dalej: **nowela grudniowa**. Szerzej o tzw. „pożarowym trybie prac" nad nowelą grudniową: E.H. Morawska, *Klauzula państwa prawnego w Konstytucji RP na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Toruń 2003, s. 19-54 oraz E. Łętowska (w:) E.

która weszła w życie 31 grudnia 1989 r.[901] Doktryna z uznaniem odniosła się do wprowadzonej regulacji, podkreślając istotne jej miejsce w polskim porządku konstytucyjnym.[902] Zasadzie tej, nazywanej także klauzulą demokratycznego państwa prawnego[903], nadano *niebagatalne znaczenie,*[904] co wymagało spojrzenia na funkcje państwa i prawa polskiego z innej niż dotychczas perspektywy.[905] I mimo, iż samo pojęcie demokratycznego państwa prawnego nie było obce polskiemu systemowi prawnemu, gdyż funkcjonowało już w języku prawnym drugiej Rzeczypospolitej[906] (o obowiązującym później[907] art. 8 ust. 1 Konstytucji PRL[908] oraz pierwszym zdaniu preambuły[909] do niej – nie wspominając[910]), kierunek kształtowania

---

Łętowska, J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość. Konwersatorium*, Warszawa 1996, s. 6

[901] art. 5 noweli grudniowej: „Ustawa wchodzi w życie z dniem ogłoszenia."

[902] np. M. Wyrzykowski, *Legislacja – demokratyczne państwo prawne – radykalne reformy polityczne i gospodarcze*, Państwo i Prawo 1991, z. 5, s. 17 i 25.

[903] S. Wronkowska-Jaśkiewicz (w:) E. Łętowska, J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość. Konwersatorium*, Warszawa 1996, s. 2

[904] E.H. Morawska, *Doktrynalne ujęcie klauzuli państwa prawnego w Polsce* (w:) K. Skotnicki (red.) *Demokratyczne państwo prawne w teorii i w praktyce w państwach Europy Środkowej i Wschodniej,* Łódź 2010, s. 98; J. Zakrzewska, *Nowa Konstytucja* Rzeczypospolitej, Państwo i Prawo 4/1990, s. 8. Mawiało się także o „zawrotnej karierze" klauzuli demokratycznego państwa prawnego: M. Wyrzykowski (w:) E. Łętowska, J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996, s. 1

[905] E.H. Morawska, *Doktrynalne ujęcie…*, s. 98 i n.

[906] S. Wronkowska-Jaśkiewicz (w:) E. Łętowska, J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996, s. 2.

[907] treść art. 8 ust. 1 Konstytucji PRL: *Prawa Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej są wyrazem interesów i woli ludu pracującego.* Przepis w tym brzmieniu obowiązywał od 21.02.1976 r. do 31.12.1989 r.

[908] Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej (Dz. U. z 1976 r. Nr 7, poz. 36, z 1980 r. Nr 22, poz. 81, z 1982 r. Nr 11, poz. 83, z 1983 r. Nr 39, poz. 175, z 1987 r. Nr 14, poz. 82, z 1988 r. Nr 19, poz. 129 i z 1989 r. Nr 19, poz. 101), dalej: Konstytucja PRL.

[909] Zdanie pierwsze preambuły Konstytucji PRL: *Polska Rzeczpospolita Ludowa jest republiką ludu pracującego.*

się tej zasady w okresie transformacji ustrojowej[911] – zarówno w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, jak i szeroko pojętej kulturze prawnej[912] i świadomości społecznej nie był wówczas rzecz jasna do końca znany.[913] Zasada demokratycznego państwa prawnego została zachowana w niezmienionym brzmieniu w obecnie obowiązującym art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.,[914] który brzmi: „*Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.*"

Wobec tego, że tak ujęta klauzula generalna[915] jest językowo niedookreślona, słusznie podnoszono, że jej kształt i perspektywa rozwoju zostanie dopiero wyegzemplifikowana w nowej kształtującej się polskiej praktyce ustrojowej[916] – prawodawczej, wykonawczej i sądowniczej – ze szczególnym uwzględnieniem roli orzeczniczej Trybunału

---

910 We współczesnej literaturze podkreśla się bowiem, że antytezą społeczeństwa obywatelskiego (*civil society*) jest społeczeństwo upaństwowione (*state society*), w którym tzw. „organizacje społeczne ludu pracującego" służyły nie temu, by obywatele mogli kontrolować państwo, lecz by państwo mogło kontrolować swoich obywateli (L. Morawski, *Filozofia prawa,* Toruń 2014, s. 306).

911 nowela grudniowa (zob. przypis nr 3 powyżej).

912 zob. S. Wronkowska-Jaśkiewicz (w:) E. Łętowska, J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996, s. 2-3

913 M. Dębicki [w:] E. Łętowska, J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996, s. 21, w którym wskazano, iż „Państwo prawa to nie jest coś, co w jakimś dniu się stanie. To jest proces. Jego ocena będzie się zmieniała zależnie od warunków".

914 Dz. U. Nr 78, poz. 483; dalej: Konstytucja

915 S. Wronkowska-Jaśkiewicz (w:) E. Łętowska, J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996, s. 2

916 zob. S. Wronkowska-Jaśkiewicz [w:] E. Łętowska, J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996, s. 2, gdzie wskazano, iż „w gruncie rzeczy tę koncepcję określa nie ustrojodawca, który sformułował jedynie przepis, ale praktyka"

Konstytucyjnego.[917] Jak bowiem pisał L. Wittgenstein: „aby ustanowić praktykę, potrzeba nie tylko reguł, ale także przykładów. Nasze reguły pozostawiają otwarte furtki i praktyka musi mówić sama za siebie".[918] Należy bowiem podkreślić, że już od czasów H.L.A. Harta i jego słynnych publikacji o otwartej strukturze języka prawnego (*open texture of law*)[919] wśród logików, metodologów i lingwistów panuje powszechna zgodność co do tego, że „przepisy konstytucyjne są w mniejszym lub większym stopniu niedookreślone znaczeniowo".[920] Stąd tak istotną rolę w kształtowaniu lub wyjaśnianiu (odkrywaniu)[921] ich treści normatywnej[922] odgrywa orzecznictwo samego Trybunału Konstytucyjnego, który w ramach swej wykładni operatywnej,[923] kierując się współczesnymi standardami wiedzy logicznej i metodologicznej o języku, dążyć powinien do przedstawiania

[917] S. Wronkowska-Jaśkiewicz (w:) E. Łętowska, J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996, s. 3

[918] L. Wittgenstein, *O pewności* (tłum. W. Sady), pkt 139 (dostęp on-line z 18.02.2022: *https://sady.up.krakow.pl/wittgenstein.op.htm*); choć bliższe bezpośredniemu oryginałowi jest: (tłum) B. Chwedeńczuk, Warszawa 2001, s. 30: „Aby ustanowić praktykę, nie wystarczą reguły, lecz potrzebne są też przykłady. Przy naszych regułach tylne drzwi stoją otworem, a praktyka musi mówić sama za siebie" (oryg. „*Um eine Praxis festzulegen, genügen nicht Regeln, sondern man braucht auch Beispiele. Unsre Regeln lassen Hintertüren offen, und die Praxis muß für sich selbst sprechen*.")

[919] zob. H.L.A. Hart, *Pojęcie prawa* (tłum. J. Woleński), Warszawa 1998, s. 170 (pierwsze wydanie: tenże, *The Concept of Law*, London 1961)

[920] por. L. Morawski, *Opinia Komisji Weneckiej w sprawie ustawy nowelizującej z 22 grudnia 2015 roku – analiza krytyczna*, Prawo i Więź 2016 nr 1(15), s. 41; S. Wronkowska-Jaśkiewicz (w:) E. Łętowska, J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996, s. 3; E. Łętowska (w:) E. Łętowska, J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996, s. 4-5.

[921] *K. Wojtyczek, Sądownictwo konstytucyjne w Polsce. Wybrane zagadnienia,* Warszawa 2013, s. 242 - 245

[922] zob. M. Zmierczak, *Kształtowanie się koncepcji państwa prawnego (na przykładzie niemieckiej myśli polityczno-prawnej)* [w:] H. Rot (red.) *Demokratyczne państwo prawne (aksjologia, struktura, funkcje). Studia i szkice,* Wrocław 1994, s. 20

[923] Poprzez wykładnię operatywną Trybunału mamy na myśli wykładnię norm (interpretację przepisów) dokonywaną przez Trybunał w toku rozpoznawania zawisłej przed nim sprawy (zob. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa,* Toruń 2010, s. 45).

rozstrzygnięć sędziowskich nie jako jedynie słusznych paradygmatów, lecz jako rezultatu argumentacyjnie uzasadnionego wyboru.[924] Stąd istotna stała się refleksja dotycząca roli wartości[925] w kształtowaniu tego, co określono terminem demokratycznego państwa prawnego. Zapoczątkowana wówczas dyskusja, obecna w debacie naukowej i społecznej, a także na kartach uzasadnień orzeczeń sądowych i trybunalskich[926] – nadal się toczy i mimo egzemplifikowania blasków i cieni poszczególnych koncepcji omawianej zasady (tak w doktrynie, jak i w orzecznictwie), jednoznaczne jej określenie wydaje się być wciąż perspektywą nieco bardziej odległą. Sam Trybunał badając konstytucyjność przepisów ustawy podatku od towarów i usług[927] wyjaśniał bowiem, że „w ślad za nauką należy przyjąć, że występuje wiele możliwych znaczeń pojęcia sprawiedliwości, nieraz przeciwstawnych (np. każdemu to samo, każdemu według jego pracy, każdemu według jego potrzeb)."[928] Niewątpliwie jednak sprawiedliwość przejawia się poprzez prawo, które z kolei powinno stanowić nośnik sprawiedliwości i sprawiedliwość tę charakteryzować, w duchu rzymskiej paremii – *Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi*. *Iuris praecepta*

[924] Jako argument z tzw. *władzy rozumu* (*ad imperio rationis)*, a nie *racji władzy* (*ad ratione imperii)*, czy – w wolnym tłumaczeniu – siły argumentu zamiast argumentu siły autorytetu; zob. L. Morawski, *Opinia Komisji Weneckiej w sprawie ustawy nowelizującej z 22 grudnia 2015 roku – analiza krytyczna*, Prawo i Więź 2016 nr 1(15), s. 41

[925] L. Morawski, *Spór o pojęcie państwa prawnego,* Państwo i Prawo z. 4/1994, s. 4-6; S. Wronkowska-Jaśkiewicz (w:) E. Łętowska, J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996, s. 4

[926] tak Trybunałów i Sądów Konstytucyjnych w Europie i na świecie, jak i trybunałów międzynarodowych (na czele z ETS, czy ETPCz, których orzecznictwo prawnopodatkowe pełni rolą istotną)

[927] art. 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (we wskazanym brzmieniu) w zakresie, w jakim nakłada na komorników sądowych obowiązki płatnika podatku od dokonywanej w trybie egzekucji dostawy towarów, polegającej na sprzedaży nieruchomości będącej własnością dłużnika, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

[928] wyrok TK z 4 listopada 2010 r., sygn. **P 44/07** (OTK ZU 9A/2010, poz. 97)

sunt haec: *honeste vivere*, *alterum non leadere*, *suum cuique tribuere*.[929] Warto w tym miejscu dodać wszakże, iż to od przyjęcia określonych kierunków rozumienia tej zasady w polskiej praktyce ustrojowej, uzależnione jest dalsze kształtowanie się tzw. tożsamości konstytucyjnej polskiego społeczeństwa, a więc tego „na jakich wartościach będzie się opierać życie publiczne w naszym kraju i w jakim duchu będą wychowywane przyszłe pokolenia Polaków".[930] To, w jaki sposób Trybunał kształtował swoje orzecznictwo w sprawach zgodności norm podatkowoprawnych z generalną klauzulą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej – w trybie skargi konstytucyjnej, jest właśnie przedmiotem analizy niniejszego podrozdziału.

Przed wejściem w życie obecnie obowiązującej Konstytucji, przedstawiciele doktryny poszukiwali odpowiedzi na pytanie jakie standardy ontologiczne spełniać powinien system prawny Rzeczpospolitej, by móc określić go mianem „demokratycznego państwa prawnego" oraz czy Rzeczpospolita standardy te spełnia.[931] W tamtym czasie doktryna udzielała odpowiedzi przeczącej, przede wszystkim z tego względu, że „w państwie prawa obowiązuje jakaś określona kultura polityczna i prawna, a tej nam brakuje".[932] Jak wspominał Prof. L. Garlicki, sformułowanie *demokratyczne państwo prawne* „występuje w wielu konstytucjach postkomunistycznych. Ale w niewielu z tych państw stał[o] się on[o] normą prawną. Najczęściej jest ładnym hasłem na początku konstytucji i nic z niego w praktyce nie

[929] B. Rakoczy, *Filozofia prawa ochrony środowiska – zagadnienia podstawowe* (w:) J. Jędrzejewska, J. Kozłowska, *Wybrane zagadnienia z zakresu prawa, bezpieczeństwa i terroryzmu*, Lublin 2021, s. 49

[930] L. Morawski, *O tożsamości konstytucyjnej Polaków*, Prawo i Więź, nr 2 (20), 2017, s. 19 (pierwsze wydanie: tenże, *O tożsamości…*, Prawo i Więź nr 1, 2012, s. 9-25)

[931] por. E. Łętowska (w:) E. Łętowska, J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996, s. 24

[932] S. Wronkowska-Jaśkiewicz (w:) E. Łętowska, J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996, s. 25

wynika."[933] Tymczasem w postępowaniach przed Trybunałem art. 2 Konstytucji jest przywoływany jako związkowy lub samodzielny wzorzec kontroli w licznych wnioskach lub skargach konstytucyjnych, w tym mających za przedmiot kontrolę konstytucyjności norm podatkowoprawnych. W większości z tych orzeczeń art. 2 Konstytucji nie stanowił jedynego wzorca kontroli, w niektórych z kolei wyrokowano w przedmiocie zgodności kwestionowanej normy z innym wzorcem umarzając postępowanie w pozostałym zakresie, jednak w każdej z tych spraw art. 2 Konstytucji wskazywany był w piśmie inicjującym postępowanie przed Trybunałem, jako co najmniej jeden wzorzec kontroli. Okoliczność ta wskazuje, jak doniosłe znaczenie w polskiej praktyce ustrojowej, zwłaszcza w zakresie orzecznictwa polskiego Trybunału Konstytucyjnego, odegrała klauzula demokratycznego państwa prawnego. Istotne wątpliwości nie dotyczyły zatem jej doniosłości prawnej, lecz treści normatywnej odczytywanej z niej na kartach trybunalskich orzeczeń.

Z zasadą demokratycznego państwa prawnego wiążą się również takie pojęcia jak: państwo prawa oraz jego pozytywistyczne i niepozytywistyczne koncepcje,[934] praworządność materialna i formalna,[935] a także pojęcia tak niedookreślone znaczeniowo jak słuszność i sprawiedliwość,[936] czy w końcu wolność[937] i demokracja[938]. Niniejszy podrozdział w żadnej mierze nie

[933] L. Garlicki, (w:) E. Łętowska, J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996, s. 12

[934] L. Morawski, *Spór o pojęcie państwa prawnego,* Państwo i Prawo z. 4/1994, s. 4; J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, (w:) E. Łętowska, J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996, s. 8, 26

[935] L. Morawski, *Spór o pojęcie państwa prawnego,* Państwo i Prawo z. 4/1994, s. 4-6; S. Wronkowska-Jaśkiewicz (w:) E. Łętowska, J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996, s. 3

[936] J. Nawrot, O. Nawrot, *Sprawiedliwość a prawo* [w:] *Wielka encyklopedia prawa* (red. nacz.) B. Hołyst, t. VII, *Teoria i filozofia prawa* (red.tomu) A. Bator, J. Zajadło, M. Zirk-Sadowski, Warszawa 2016, s. 390-393

[937] zob. P. Sut, *Wolność a prawo* [w:] *Wielka encyklopedia prawa* (red. nacz.) B. Hołyst, t. VII, *Teoria i filozofia prawa* (red.tomu) A. Bator, J. Zajadło, M. Zirk-Sadowski, Warszawa 2016, s.

aspiruje do zaprezentowania tych zagadnień ani nawet wyników ich transpozycji na grunt kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego. Aby zaprezentować obszerne badania doktryny i orzecznictwo – choćby tylko na gruncie spraw podatkowych – mające na celu wyjaśnienie i ustandaryzowanie rozmaitych kategorii ontologicznych, wywodzących się z omawianej klauzuli generalnej, należałoby opracować wielotomową rozprawę, która i tak w sposób niezupełny opracowałaby obszerny materiał badawczy. Możliwie jednak wydaje się skupienie badań na analizie orzecznictwa trybunalskiego i doktryny prawa, jedynie celem udzielenia odpowiedzi na pytanie – w jakim zakresie i z jakich względów art. 2 Konstytucji może stać się wzorcem kontroli normy podatkowoprawnej w trybie skargi konstytucyjnej.

2.2. Dopuszczalność wskazywania art. 2 Konstytucji jako wzorca kontroli skargi konstytucyjnej

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, skarga konstytucyjna przysługuje każdemu, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone. Z tego względu wzorcem kontroli konstytucyjności w trybie skargi konstytucyjnej może być tylko taki przepis polskiej ustawy zasadniczej, który wyraża konkretną wolność lub prawo podmiotowe skarżącego naruszone przez kwestionowaną w skardze generalno-abstrakcyjną normę prawną, skonkretyzowaną i zindywidualizowaną w ostatecznym akcie jej zastosowania (inaczej: stanowiącą podstawę – wydanego w sprawie objętej wniesioną skargą – ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego). Przeprowadzając kontrolę konstytucyjności przepisów ustaw o podatkach dochodowych Trybunał przypomniał, że jego dotychczasowe orzecznictwo na tle art. 2 Konstytucji

---

473-477; zob. D. W. Treadgold, *Wolność. Zarys historii* (tłum.) A. Soszyńska, J. Soszyński, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1996, s. 7-12 (oryg.: tenże*, Freedom. A history,* New York University)

[938] zob. M. Łuszczyńska, *Demokracja* [w:] *Wielka encyklopedia prawa* (red. naczelny) B. Hołyst, t. VII, *Teoria i filozofia prawa* (red.tomu) A. Bator, J. Zajadło, M. Zirk-Sadowski, Warszawa 2016, s. 86-88

zasadniczo nie pozwala na taki zabieg interpretacyjny, którego efektem byłaby identyfikacja prawa podmiotowego lub wolności obywatelskiej o charakterze konstytucyjnym, uprawniającym do określenia go samodzielnym wzorcem kontroli konstytucyjności w trybie skargi konstytucyjnej,[939] gdyż – zdaniem Trybunału – żadna z zasad składająca się na klauzulę „demokratycznego państwa prawnego, urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej" nie przybiera postaci konstytucyjnej wolności lub prawa podmiotowego, podczas gdy zarzut niezgodności z tymi zasadami może być rozpatrywany wyłącznie w ramach oceny sposobu naruszenia konkretnych konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego.[940] Z tego względu na etapie wstępnego rozpoznania skargi konstytucyjnej, kwestionującej zgodność § 54 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów[941] w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym – z art. 2 Konstytucji, Trybunał w słynnym postanowieniu pełnego składu z 12 grudnia 2000 r. (sygn. Ts 105/00)[942] wyjaśnił, że art. 2 Konstytucji może stanowić samoistny wzorzec kontroli w trybie skargi konstytucyjnej tylko w razie wyprowadzenia z niego takiego prawa podmiotowego, które nie zostało zawarte w innym przepisie Konstytucji. Zdaniem Trybunału postanowienia Konstytucji normujące zasady ogólne nie mogą bowiem stanowić samodzielnych wzorców kontroli w zakresie, w jakim określony problem konstytucyjnoprawny doczekał się odrębnej, wyraźnej regulacji w szczegółowych postanowieniach Konstytucji dotyczących poszczególnych wolności i praw obywatelskich.[943] W uzasadnieniu wyroku derogującego art.

---

[939] postanowienie z 3 listopada 2004 r., sygn. **SK 24/01** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 111)

[940] postanowienie z 26 czerwca 2002 r., sygn. **SK 1/02** (OTK ZU 4A/2002, poz. 53)

[941] z dnia 21 grudnia 1995 r. (Dz. U. Nr 154, poz. 797 ze zm.)

[942] OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60

[943] Zachowujący swą aktualność również na gruncie postępowania w trybie skarg konstytucyjnych: pogląd wyrażony w uzasadnieniu wyroku z 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26), derogującego art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim nie regulują trybu złożenia korekty

30 § 1, 3 i 4 o.p. w zakresie, w jakim dotyczą odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany, Trybunał przypomniał z kolei, że art. 2 Konstytucji może stanowić samodzielną podstawę skargi konstytucyjnej pod warunkiem, że zostanie sprecyzowany zarzut naruszenia prawa podmiotowego nim chronionego bądź też kiedy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z naruszeniem art. 2 wiąże się naruszenie innych konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego.[944]

Niewłaściwe jest zatem umarzanie postępowania z uwagi na niedopuszczalność orzekania lub odmowa nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu – w zakresie kontroli kwestionowanej regulacji z art. 2 Konstytucji bez sprawdzenia lub wyjaśnienia, czy skarżący wyprowadził z treści tego przepisu takie prawo podmiotowe lub taką wolność obywatelską o charakterze samoistnym (samodzielnym), które nie zostało zawarte w innym przepisie polskiej ustawy zasadniczej, a które naruszone w ostatecznym akcie zastosowania kwestionowanej regulacji – może jednak stanowić wzorzec jej kontroli w trybie skargi konstytucyjnej. Dlatego też umarzając postępowanie w sprawie kontroli konstytucyjności przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Trybunał w ślad za poglądem doktryny[945] dodał, że art. 2 Konstytucji stanowi zasadę przedmiotową, wyznaczającą granice ingerencji władzy publicznej w sferę praw podmiotowych, stąd gwarantuje jedynie pewien standard kreowania przez prawodawcę wolności i praw oraz ogólny standard korzystania z nich przez podmioty, jednak nie statuuje żadnej konkretnej wolności czy prawa i w konsekwencji stanowić może wzorzec kontroli tylko w razie wskazania przez skarżącego, jaka jego wolność lub jakie prawo, wynikające z innych przepisów, uregulowane zostały wbrew – wynikającym z art. 2 Konstytucji – zasadom demokratycznego państwa

---

deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług przez byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem tego podatku – jako niezgodnymi z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji

[944] wyrok 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99) i wskazane tam orzecznictwo

[945] zob. W. Sokolewicz, *Uwagi do art. 2 Konstytucji*, [w:] L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2007, t. 5, s. 28

prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej.[946] Jeśli jednak skarżący odwołuje się do zasad wyrażonych w art. 2 Konstytucji dla „uzupełnienia lub wzmocnienia argumentacji dotyczącej naruszenia praw i wolności statuowanych w innym przepisie konstytucyjnym", to – jak wyjaśnił Trybunał w wyroku derogującym kwestionowane w skardze przepisy ustawy akcyzowej – art. 2 Konstytucji pełni tzw. funkcję pomocniczego (inaczej: niesamodzielnego lub niesamoistnego) wzorca kontroli.[947] W takim stanie rzeczy, wzorzec kontroli stanowi wówczas określone w danym przepisie Konstytucji prawo podmiotowe (wolność) skarżącego, naruszone w związku z naruszeniem zasady demokratycznego państwa prawnego w danym jej obszarze (subzasada).

2.3. Subzasady dekodowane z klauzuli demokratycznego państwa prawnego w systemie norm prawa podatkowego

Derogując art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.[948] w części, w jakiej uzależniał prawo do zwolnienia od podatku w przypadku nabycia własności rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia od dokonania zgłoszenia tegoż nabycia w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku – jako niezgodnym z wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa – Trybunał uznał, że inkryminowana norma gwarantuje jedynie pozorną ochronę jednostki i stanowi w istocie niewykonalną konstrukcję normatywną. W uzasadnieniu tego stanowiska wyjaśnił również, iż jego bogate orzecznictwo ukształtowane na kanwie art. 2 Konstytucji, pozwala na rekonstrukcję w drodze wykładni tzw. pochodnych zasad klauzuli demokratycznego państwa prawnego.[949] Każda z tych zasad, choć wywiedziona z tego samego art. 2 Konstytucji, wymaga jednak odrębnego i

[946] postanowienie z 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU 7A/2012, poz. 87)

[947] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[948] ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514, ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r.,

[949] wyrok z 4 czerwca 2013 r., sygn. **P 43/11** (OTK ZU 5A/2013, poz. 55)

właściwego do swej treści uzasadnienia w kontekście zarzutu jej naruszenia, gdyż kontrola konstytucyjności danej normy z każdą z tych zasad dokonywana być musi przez pryzmat odmiennych kryteriów, które składają się na różne testy mimo, iż podpadające pod wspólny mianownik, jakim jest konstytucyjny standard demokratycznego państwa prawnego.[950] I tak przykładowo zasada poprawnej legislacji zawiera w sobie w szczególności wymóg określoności prawa oraz nakaz dochowania odpowiedniego trybu jego stanowienia, choć – jak zastrzega Trybunał – zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa nie jest tożsama z zasadą poprawnej legislacji, mimo że obie służą osiągnięciu pewności prawa jako wartości konstytucyjnej. Podobnie niezgodność z zasadą poprawnej legislacji co do zasady implikuje naruszenie zasady lojalności, mimo iż niezgodność z zasadą lojalności nie jest równoznaczne z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, albowiem nie każde naruszenie zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa polega na uchybieniu określoności prawa.[951] Zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, określana inaczej jako zasada lojalności państwa wobec adresata norm prawnych ma bowiem utrwaloną pozycję w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, w którym podkreśla się, że w demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może stanowić pułapki dla obywateli.[952] Z zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, Trybunał Konstytucyjny wyprowadził kolejne zasady pochodne, na które składają się: a) ochrona praw nabytych i ekspektatyw, b) uwzględnianie interesów w toku,

[950] zob. wyroki z: 19 maja 2011 r., sygn. **K 20/09** (OTK ZU nr 4/A/2001, poz. 35); 4 czerwca 2013 r., sygn. **P 43/11** (OTK ZU 5A/2013, poz. 55)

[951] wyrok z 4 czerwca 2013 r., sygn. **P 43/11** (OTK ZU 5A/2013, poz. 55) oraz przywołane tam orzecznictwo

[952] zob. orzeczenie z 3 grudnia 1996 r., sygn. **K 25/95** (OTK ZU nr 6/1996, poz. 52) oraz wyroki z: 10 kwietnia 2001 r., sygn. **U 7/00** (OTK ZU nr 3/2001, poz. 56); 5 listopada 2002 r., sygn. **P 7/01** (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 80); 7 czerwca 2004 r., sygn. **P 4/03** (OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 55); 15 lutego 2005 r., sygn. **K 48/04** (OTK ZU 2A/2005, poz. 15); 29 listopada 2006 r., sygn. **SK 51/06** (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156); 19 maja 2011 r., sygn. **K 20/09** (OTK ZU nr 4/A/2001, poz. 35); 21 czerwca 2011 r. sygn. **P 26/10** (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43); 4 czerwca 2013 r., sygn. **P 43/11** (OTK ZU 5A/2013, poz. 55); 4 czerwca 2013 r., sygn. **SK 49/12** (OTK ZU 5A/2013, poz. 56)

c) generalny zakaz retroakcji oraz d) wymóg zachowania odpowiedniej *vacatio legis*.[953] Jak wyjaśnia trybunalskie orzecznictwo, z zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wynika również zakaz formułowania przez prawodawcę obietnic bez pokrycia oraz zakaz nieuzasadnionej konstytucyjnie zmiany „reguł gry".[954]

2.3.1. Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego.

Wywodząca się z art. 2 Konstytucji zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa "rozumianej jako przysługujących prawu zespołowi cech, których celem jest zapewnienie jednostce bezpieczeństwa prawngo oraz umożliwienie jej decydowania o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych i konsekwencji prawnych, jakie ich działania mogą za sobą pociągnąć".[955] Zasada ta implikuje zapewnienie jednostce przez ustawodawcę możliwości określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego oraz oczekiwania, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny tak, by bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwiało jej przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych.[956] Gwarancja ta urzeczywistnia zarówno wolność jednostki układającej swoje sprawy wedle

---

[953] zob. w sprawach kontroli norm prawa podatkowego lub prawa ubezpieczeń społecznych – wyroki z: 13 marca 2006 r., sygn. **P 8/05** (OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 28); 25 czerwca 2002 r., sygn. **K 45/01** (OTK ZU 4A/2002, poz. 46); 4 czerwca 2013 r., sygn. **P 43/11** (OTK ZU 5A/2013, poz. 55)

[954] wydane w sprawie kontroli konstytucyjności regulacji prawa podatkowego lub prawa ubezpieczeń społecznych – wyroki z: 13 marca 2006 r., sygn. **P 8/05** (OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 28); 8 stycznia 2009 r., sygn. **P 6/07** (OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 2; 4 czerwca 2013 r., sygn. **P 43/11** (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 55)

[955] wyrok z 17 lipca 2012 r., sygn. **P 30/11** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81)

[956] wyrok pełnego składu z 25 kwietnia 2001 r., sygn. **K 13/01** (OTK ZU nr 4/2001, poz. 81, dot. podatku dochodowego od dochodów ze sprzedaży akcji dopuszczonych do publicznego obrotu)

własnych preferencji, przyjmującej odpowiedzialność za swoje decyzje, jak i przede wszystkim jej godność, wyrażanej przez szacunek porządku prawnego dla jednostki, jako autonomicznej, racjonalnej istoty.[957] Trybunał wyjaśnia, iż wartości te zostają naruszone w przypadku takiej zmiany stanu prawnego, która stanowi obiektywne zaskoczenie dla jej adresata nieposiadającego podstaw do jej przewidzenia zwłaszcza, że "gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa, byłaby inaczej zdecydowała o swoich sprawach".[958] Z zasady tej wynika bowiem prawo jednostki do określania, zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego, jak i oczekiwania, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny, stąd bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwiać winno przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych.[959] Rzeczona zasada zawiera również w sobie zasadę pewności obrotu gospodarczego, pozostającą w funkcjonalnym związku normatywnym z zasadami społecznej gospodarki

[957] wyrok pełnego składu z 14 czerwca 2000 r., sygn. **P 3/00** (OTK ZU nr 5/2000, poz. 138) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 40 ust. 1 i 4 w związku z art. 3 ustawy z dnia 11 kwietnia 1997 r. o ujawnieniu pracy lub służby w organach bezpieczeństwa państwa lub współpracy z nimi w latach 1944-1990 osób pełniących funkcje publiczne (Dz. U. z 1999 r. Nr 42, poz. 428, ze zm.) oraz wyrok z 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37) dotyczący prawa do określenia wysokości podatku łącznie od sumy dochodów małżonków, między którymi istniała wspólność majątkowa

[958] w sprawach podatkowych i prawa finansów publicznych: wyrok pełnego składu z 25 kwietnia 2001 r., sygn. **K 13/01** (OTK ZU nr 4/2001, poz. 81) oraz wyroki z: 25 czerwca 2002 r., sygn. **K 45/01** (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46); 6 lipca 2004 r., sygn. **P 14/03** (OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 62); 2 kwietnia 2007 r., sygn**. SK 19/06** (OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37); 16 marca 2010 r., sygn. **K 17/09** (OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 21); 5 października 2010 r., sygn. **K 16/08** (OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 72); 10 lutego 2015 r., sygn. **P 10/11** (OTK ZU 2A/2015, poz. 13)

[959] pogląd sformułowany w uzasadnieniu wyroku pełnego składu z 14 czerwca 2000 r., sygn. **P 3/00** (OTK ZU nr 5/2000, poz. 138) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 40 ust. 1 i 4 w związku z art. 3 ustawy z dnia 11 kwietnia 1997 r. o ujawnieniu pracy lub służby w organach bezpieczeństwa państwa lub współpracy z nimi w latach 1944-1990 osób pełniących funkcje publiczne (Dz. U. z 1999 r. Nr 42, poz. 428, ze zm.) oraz przytaczany w późniejszym orzecznictwie także w zakresie kontroli konstytucyjności norm prawnopodatkowych z: 4 listopada 2010 r., sygn. **P 44/07** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 97); 21 czerwca 2011 r. sygn. **P 26/10** (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43); 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65); 4 czerwca 2013 r., sygn. **SK 49/12** (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 56); 10 lutego 2015 r., sygn. **P 10/11** (OTK ZU 2A/2015, poz. 13); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

rynkowej (art. 20 Konstytucji) oraz wolności działalności gospodarczej (zob. art. 22 Konstytucji).[960] Wskazane przepisy stanowią także adekwatny wzorzec kontroli norm prawa podatkowego w trybie skargi konstytucyjnej.[961] Zasada lojalności państwa wobec obywateli, zapewniająca bezpieczeństwo prawne również w sferze prawa podatkowego, oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa, która w tej dziedzinie prawa w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, ile na możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Zwiększenie obciążeń poprzez zmianę prawa daninowego powinno być bowiem dokonywane w ten sposób, by podmioty prawa, których ono dotyczy, miały odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami.[962] Aktualność swą zachowuje zatem pogląd, zgodnie z którym zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga od prawodawcy, by ten nie stanowił norm prawnych obciążających obywateli określonymi powinnościami bez jednoczesnego wprowadzenia zasad postępowania, które w odpowiednio jasny sposób umożliwiłyby im dochodzenie swoich praw.[963] Adresatami tej zasady są zatem wszystkie organy władzy publicznej, zarówno tworzące, jak i stosujące prawo i mimo, iż zasada ta nie została *expressis verbis* wysłowiona w tekście Konstytucji, to jednak – zdaniem Trybunału – niewątpliwie należy do kanonu zasad składających się na koncepcję państwa prawnego w znaczeniu, w jakim to pojęcie pojawia się w art. 2 Konstytucji.[964]

Z tych względów Trybunał derogował choćby art. 70 § 6 pkt 1 o.p. (we

[960] wyrok z 26 listopada 2007 r., sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 12) derogujący art. 36 § 1 o.p. (we wskazanym tam brzmieniu)

[961] postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

[962] wydane w sprawie kontroli norm podatkowoprawnych wyroki z: 10 lutego 2015 r., sygn. **P 10/11** (OTK ZU 2A/2015, poz. 13); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[963] orzeczenie z 8 grudnia 1992 r., sygn. **K 3/92** (OTK z 1992 r., poz. 26) oraz wyrok z 17 lipca 2012 r., sygn. **P 30/11** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81)

[964] wyroki z: 20 grudnia 1999 r., sygn. **K 4/99** (OTK ZU nr 7/1999, poz. 165); 17 lipca 2012 r., sygn. **P 30/11** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81)

wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 o.p., uznając ów przedmiot kontroli za niezgodny z wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.[965] Kierunek ten rozwinięty został w późniejszym orzecznictwie, w którym podkreślano, iż kwalifikowane naruszenie zasady równości ochrony praw majątkowych podatników przy określaniu zasad działania instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych (w szczególności tych o charakterze gwarancyjnym, takich jak długość terminu przedawnienia, zasady jego zawieszania, przerywania i wyłączania), implikuje konieczność uznania niekonstytucyjności art. 70 § 6 o.p. w badanym wówczas brzmieniu, mimo iż – jak podkreślił Trybunał – brak przedawnienia zobowiązań podatkowych korzystnie przyczynia się do egzekwowania obowiązku płacenia podatków.[966] Zasada ta, określana też mianem zasady lojalności państwa wobec obywatela, pozostaje więc ściśle związana z bezpieczeństwem prawnym jednostki. Wyraża się bowiem w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by „nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny”.[967]

Z zasady tej Trybunał wywiódł również zakaz tworzenia prawa, które wprowadzałoby pozorne instytucje prawne, gdyż brak możliwości realizacji

[965] wyrok z 17 lipca 2012 r., sygn. **P 30/11** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81)

[966] wyrok z 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); por.: wyrok z 17 lipca 2012 r., sygn. **P 30/11** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81) oraz postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166)

[967] wyroki z: 7 lutego 2001 r., sygn. **K 27/00** (OTK ZU nr 2/2001, poz. 29); 21 czerwca 2011 r. sygn. **P 26/10**, (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43)

prawa w granicach określonych przez ustawodawcę jest przejawem tworzenia pozornej instytucji prawnej, co stanowi przejaw naruszenia art. 2 Konstytucji.[968] Trybunał w swoim orzecznictwie wielokrotnie przypominał, że ustawodawca nie może tworzyć konstrukcji normatywnych, które są wobec ich adresatów niewykonalne lub stanowią złudzenie prawa, a w konsekwencji dają jedynie pozór ochrony interesów jednostki. Co do zasady Trybunał za niedopuszczalne uznaje doprowadzanie przez prawodawcę do istotnego zawężenia możliwości realizacji formalnie przyznanego jednostce prawa podmiotowego, co w istocie prowadzi do powstania swoistego *nudum ius*, a więc prawa bezprzedmiotowego.[969]

Na przykładzie kwoty wolnej od podatku Trybunał wyjaśnił, że brak mechanizmu korygującego wysokość kwoty zmniejszającej podatek sprzyja traktowaniu jej jako instytucji pozornej, gdyż „nie jest racjonalna regulacja prawa podatkowego, która zakłada stałą kwotę zmniejszającą podatek, przez co kwotę wolną od podatku ustala się na poziomie 3091 zł, podczas gdy u.p.s. [ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej] określa, że osobą żyjącą w ubóstwie jest ta, której dochód roczny ustalony z zastosowaniem reguł określonych w art. 8 ust. 3 i 4 u.p.s. nie przekracza 7608 zł, w wypadku osoby samotnie gospodarującej i 6168 zł, w wypadku osoby w rodzinie".[970] Z kolei na przykładzie świadczeń emerytalno-rentowych, Trybunał wyjaśniał również, że do kwestii kwoty pomniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych należy odnosić argument związany z problemem waloryzacji niektórych świadczeń budżetowych, kiedy to na prawodawcy ciąży obowiązek dostosowywania kwoty tych świadczeń do poziomu wartości pieniądza i realnych kosztów utrzymania. Obowiązek ten wynika z zasady respektowania tzw. zdolności podatkowej obywateli.[971] I mimo, iż zgodnie z

[968] wyroki z: 19 grudnia 2002 r., sygn. **K 33/02** (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97); 4 czerwca 2013 r., sygn. **P 43/11** (OTK ZU 5A/2013, poz. 55)

[969] wyroki z: 8 stycznia 2013 r., sygn. **K 18/10** (OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 2); 4 czerwca 2013 r., sygn. **SK 49/12** (OTK ZU 5A/2013, poz. 56)

[970] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[971] wyrok pełnego składu z 19 grudnia 2012 r., sygn. **K 9/12** (OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 136)

art. 2 i art. 84 Konstytucji Trybunał nie ma kognicji do wskazywania w uzasadnieniu swoich orzeczeń optymalnego mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych, ani tym bardziej do określania sposobów kształtowania prawa podatkowego, to – jako prawodawca negatywny – władny jest do wskazywania, iż dana wysokość kwoty zmniejszającej podatek jest nieadekwatna do jakichkolwiek parametrów gospodarczych, gdyż to właśnie z zasad sprawiedliwości podatkowej i sprawiedliwości społecznej, a także innych zasad konstytucyjnych wynika nakaz wprowadzania swoistego mechanizmu korygowania, który rzeczywiście gwarantować będzie adekwatność tej kwoty do celu, w jakim została ona ustanowiona, biorąc pod uwagę wskaźniki o charakterze ekonomicznym i społecznym, dzięki którym możliwe będzie określenie zobowiązania podatkowego w taki sposób, by korespondowało ono ze zdolnością podatnika do jego wypełnienia, albowiem "prawodawca nie powinien pozostawiać obywateli, zwłaszcza ubogich, o niskiej zdolności podatkowej, samych sobie lub kierować ich do systemu pomocy społecznej. Istnienie kwoty zmniejszającej podatek nie stanowi przywileju danego przez władzę obywatelom (...) ale jest wyrazem podtrzymywania przez państwo wolności ekonomicznej. Pozostawienie podatnikowi podatku dochodowego od osób fizycznych pewnej wysokości dochodu do swobodnej dyspozycji (bez obowiązku uiszczania za niego podatku) jest w szczególności ważne dla osób o niskiej zdolności podatkowej. W ocenie Trybunału, punktem odniesienia waloryzacji jest zawsze kierowanie się przez prawodawcę zapewnieniem pewnego minimum życiowego". [972]

Na kanwie kontroli norm prawnopodatkowych, Trybunał wielokrotnie wyjaśniał, że szeroka swoboda normodawcza polskiego prawodawcy podatkowego nie uprawnia go do ustanawiania wobec podatnika również takich warunków, których nie jest w stanie spełnić, gdyż takie prawodawstwo stanowi przejaw naruszenia – wynikającej z art. 2 Konstytucji – zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady

[972] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152) i przywołane tam orzecznictwo

zakazu nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe podatnika, co na gruncie prawa podatkowego wiąże się z koniecznością uiszczenia podatku albo zapłacenia go w zwiększonej wysokości spowodowanej choćby niemożnością skorzystania z preferencji podatkowych etc.[973] Przykładem niemożności tego rodzaju było – zdaniem Trybunału – unormowanie, w świetle którego zawierające nieprawdziwe dane oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego (spełniające wymogi formalne) utożsamiane było z brakiem takiego oświadczenia, a przez to z niespełnieniem warunku skorzystania przez sprzedawcę z ulgi lub zwolnienia w zakresie podatku akcyzowego, co implikowało konieczność zapłaty podatku według stawki przewidzianej dla oleju napędowego. Zdaniem Trybunału, konstytucyjnie niedopuszczalne jest bowiem obciążenie podatnika koniecznością poniesienia zwiększonych obciążeń podatkowych w sytuacji nieświadomego przyjęcia oświadczenia zawierającego nieprawdziwe dane, przy czym nie budziło wątpliwości Trybunału, że potwierdzenie braku świadomości mogą stanowić ustalenia dokonane przez sąd karny w prawomocnym wyroku skazującym osoby odpowiedzialne za wprowadzenie tego podatnika w błąd.[974]

Wychodząc z założenia, że omawiana zasada wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką na jednostkę i by mogła ona układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mogła przewidzieć w momencie podejmowania decyzji, Trybunał Konstytucyjny w wyroku pełnego składu z 7 lutego 2001 r. (sygn. K 27/00)[975] stwierdził, że ocena zgodności aktów normatywnych z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga kolejno: a) ustalenia, na ile usprawiedliwione jest oczekiwanie jednostki, że nie narazi się na prawne skutki, których nie mogła przewidzieć w momencie podejmowania decyzji lub działań; b) uwzględnienia horyzontu czasowego działań podejmowanych przez

[973] wyroki z: 12 lutego 2015 r., sygn. **SK 14/12** (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[974] *Ibid.*

[975] OTK ZU nr 2/2001, poz. 29

jednostkę w danej sferze życia (im dłuższa jest perspektywa czasowa podejmowanych działań, tym silniejsza powinna być ochrona zaufania do państwa i do stanowionego przez nie prawa); oraz c) identyfikacji chronionych konstytucyjnie interesów w toku, ekspektatyw oraz praw słusznie nabytych.

2.3.2. Zasada poprawnej legislacji podatkowej

Z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa funkcjonalnie związana jest – wywodzona z art. 2 Konstytucji – zasada dostatecznej określoności prawa, stanowiąca jedno z podstawowych kryteriów poprawności legislacyjnej przepisów.[976] Nakazuje ona, by przepisy prawa formułowane były w sposób precyzyjny i komunikatywny oraz poprawny pod względem językowym.[977] Zwłaszcza ustawowe ograniczenia korzystania z konstytucyjnych wolności i praw muszą zachować szczególnie wysoki standard precyzji z uwagi na konstytucyjną zasadę proporcjonalności odczytywaną z treści art. 31 ust. 3 Konstytucji.[978] Precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie.[979] Skierowana do ustawodawcy zasada poprawnej legislacji nakazuje również zachowanie precyzji i semantycznej jednoznaczności formułowanych przepisów prawnych oraz ich legislacyjnej

[976] wyroki z: 9 października 2007 r., sygn. **SK 70/06** (OTK ZU nr 9/A/2007 poz. 103); 28 października 2009 r., sygn. **Kp 3/09** (OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138); 13 września 2011 r., sygn. **P 33/09** (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

[977] wyrok pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79) oraz wyroki z: 9 października 2007 r., sygn. **SK 70/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103); 3 marca 2011 r., sygn. **K 23/09** (OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 8)

[978] wyrok z 8 lipca 2014 r., sygn. **K 7/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 69)

[979] wyroki z: 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80) wydany w sprawie kontroli konstytucyjności art. 30 ust. 1 pkt 7 o.p. (we wskazanym tam brzmieniu); 13 października 2008 r., sygn. **K 16/07** (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 87 ust. 2 uVAT (we wskazanym tam brzmieniu)

poprawności, co ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym[980] zwłaszcza tam, gdzie przewidują one obowiązek samoobliczenia, gdyż tylko uiszczenie podatku należnego w poprawnie obliczonej przez podatnika kwocie, prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego, zaś niespełnienie tego obowiązku naraża podatnika na powstanie zaległości podatkowej, a niekiedy na odpowiedzialność karnoskarbową.[981] Metoda samoobliczenia, oparta na założeniu zaufania do podatnika, obejmuje nie tylko kwestię uczciwości podatników, ale i związanej z nią kwestią dołożenia należytej staranności w obliczaniu wysokości tych zobowiązań.[982] Z tej perspektywy w sposób szczególny uwidacznia się rola zasady poprawnej legislacji podatkowej wymagającej od ustawodawcy takiego kształtowania treści norm prawnopodatkowych, które umożliwiają podatnikom ustalenie w sposób zrozumiały i precyzyjny, ciążących na nich obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku.[983] Formułowanie przepisu w sposób niejasny i nieprecyzyjny powoduje bowiem niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków.[984] Zdaniem Trybunału stwarza to zbyt szerokie ramy dla organów, które stosując taki przepis, muszą w istocie zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny lub nieprecyzyjny, co prowadzi do

[980] zob. wyrok pełnego składu z 11 maja 2004 r., sygn. **K 4/03** (OTK ZU 5A/2004, poz. 41) oraz wyrok z 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

[981] postanowienie z 15 lipca 2010 r., sygn. **K 21/09**, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 64)

[982] zob. wyrok z 29 kwietnia 1998 r., sygn. **K 17/97** (OTK ZU 3/1998, poz. 30)

[983] wyrok pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79)

[984] wyrok pełnego składu z 7 stycznia 2004 r., sygn. **K 14/03** (OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 1) w sprawie kontroli konstytucyjności ustawy z dnia 23 stycznia 2003 r. o powszechnym ubezpieczeniu w Narodowym Funduszu Zdrowia (we wskazanym tam brzmieniu) przez to, że tworząc instytucję publiczną w kształcie uniemożliwiającym jej rzetelne i sprawne działanie, naruszają zasady państwa prawnego w zakresie konstytucyjnego prawa obywateli do równego dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych; zob. również wyrok z 3 czerwca 2003 r., sygn. **K 43/02** (OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 49) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 66 ustawy z dnia 21 listopada 1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej (we wskazanym tam brzmieniu) oraz wyrok z 17 października 2000 r., sygn. **SK 5/99** (OTK ZU nr 7/2000, poz. 254) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 5 k.c. (klauzula nadużycia prawa podmiotowego)

naruszenia „zasady określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki" (będącej konsekwencją zasady poprawnej legislacji), z której z kolei wynika zakaz takiego formułowania tekstu przepisów, które pozostawia organom, mającym je stosować, nadmierną swobodę przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki, co niedopuszczalne jest zwłaszcza na gruncie prawa karnego i podatkowego właśnie.[985] Taki stan rzeczy stwarza bowiem niepewność adresatów norm podatkowoprawnych co do ciążących na nich obowiązków i zobowiązań podatkowych,[986] podczas gdy powinni oni znać dokładną treść i wysokość ciążących na nich obowiązków i powinności podatkowoprawnych.[987]

[985] zob. wyroki pełnego składu z: 10 listopada 1998 r., sygn. **K 39/97** (OTK ZU nr 6/1998, poz. 99) w sprawie kontroli konstytucyjności ustawy z dnia 11 kwietnia 1997 r. o ujawnieniu pracy lub służby w organach bezpieczeństwa państwa lub współpracy z nimi w latach 1944-1990 osób pełniących funkcje publiczne (Dz. U. Nr 70, poz. 443); 11 maja 2004 r., sygn. **K 4/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41) m.in. derogujący art. 14 § 2 o.p. (w podanym tam brzmieniu) w części stanowiącej, że interpretacje ministra właściwego do spraw finansów publicznych wiążą organy podatkowe i organy kontroli skarbowej (zob. obszernie przywołane tam orzecznictwo TK, np. wyrok z 13 lutego 2001 r., sygn. **K 19/99** [OTK ZU 2/2001, poz. 30] w sprawie kontroli konstytucyjności przepisów ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej [w podanym tam brzmieniu]) oraz wyroki z: 13 lutego 2001 r., sygn. **K 19/99**, (OTK ZU nr 2/2001, poz. 30) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 100, poz. 442 ze zm.) stanowiącego, że czynności wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 3, 5, 6, 7 i 8 tej ustawy kontrolowany jest obowiązany, na żądanie inspektora kontroli skarbowej, udostępnić bądź wykonywać nieodpłatnie; 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 86 ust. 3 i 5 oraz art. 88 ust. 1 pkt 3 uVAT (we wskazanym tam brzmieniu); 27 listopada 2007 r., sygn. **SK 39/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127) derogujący art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim pomija element normy określający, że wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży wartość stanowiąca przychód ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych oraz innych rzeczy jest pomniejszona o należny podatek od towarów i usług; 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22) wydany w sprawie kontroli konstytucyjności art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu.) w zakresie, w jakim prowadzi do nieuzasadnionego zróżnicowania opodatkowania poszczególnych kategorii podatników posiadających na utrzymaniu dzieci i rodziny oraz dyskryminacji niektórych z nich

[986] wyrok pełnego składu z 22 maja 2002 r., sygn. **K 6/02** (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33) oraz wyrok z 8 lipca 2014 r., sygn. **K 7/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 69)

[987] wyroki z: 2 kwietnia 2007 r., sygn**. SK 19/06** (OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37); 27 listopada 2007 r., sygn. **SK 39/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127); oraz postanowienie z 5 czerwca 2013 r., sygn. **SK 25/12** (OTK ZU 5A/2013, poz. 68)

Niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisów stwarza więc szerokie pole dla dowolności działania organów stosujących prawo, a to istotnie zwiększa ryzyko bezpodstawnego stosowania sankcji lub wysokość ponoszonych ciężarów publiczno-prawnych.[988] Dlatego derogując art. 15 ust. 2a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (we wskazanym w sentencji brzmieniu) Trybunał przypomniał również, że zasada poprawnej legislacji wymaga od ustawodawcy także wyjaśnienia pojęć, którymi w danym akcie normatywnym się posługuje.[989] Wynika to z obowiązku ustawodawcy szanowania zasad poprawnej legislacji jako szczególnego aspektu zasady demokratycznego państwa prawnego o charakterze proceduralnym.[990]

Zdaniem Trybunału dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są trzy następujące założenia. Po pierwsze, każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie, przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie, przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.[991] Dopiero spełnienie podstawowego warunku, by przepis prawny

---

[988] zob. wyrok z 12 września 2005 r., sygn. akt **SK 13/05** (OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 91) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 56 § 2 w związku z § 1 k.k.s. (Dz. U. Nr 83, poz. 930 ze zm.)

[989] wyrok z 8 grudnia 2009 r., sygn. **K 7/08** (OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 166)

[990] zob. wyrok pełnego składu z 22 maja 2002 r., sygn. **K 6/02** (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33)

[991] wyrok pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79) oraz wyroki z: 9 października 2007 r., sygn. **SK 70/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103) wydany w sprawie kontroli konstytucyjności art. 190 § 1 pkt 6 lit. a ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (we wskazanym tam brzmieniu); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80) wydany w sprawie kontroli konstytucyjności art. 30 ust. 1 pkt 7 o.p. (we wskazanym tam brzmieniu); a także wydany w ramach kontroli abstrakcyjnej

skonstruowany był w sposób poprawny z językowego i logicznego punktu widzenia pozwala na jego dalszą ocenę z perspektywy pozostałych kryteriów zasady poprawnej legislacji.[992] Nie mniej, wywodząca się z zasady poprawnej legislacji podatkowej – zasada określoności ustawy podatkowej (podobnie: ustawy karnej) nie wyklucza jednak posługiwania się przez ustawodawcę zwrotami niedookreślonymi lub ocennymi, jeśli z punktu widzenia obowiązującej w danym systemie prawnym semantyki języka, ich desygnaty można ustalić w drodze wykładni.[993] Występowanie w aktach prawnych pojęć niedookreślonych jest bowiem powszechne i nieuniknione, albowiem stosowanie określonych instytucji prawnych z natury swej oparte jest na kryteriach ocennych, biorących pod uwagę wiele okoliczności faktycznych i prawnych, których ujęcie w sposób ogólny i wyczerpujący w jednym katalogu byłoby niemożliwe, czy wręcz – prowadziłyby do nadmiernej kazuistyki, zaprzeczającej w istocie ich abstrakcyjnemu charakterowi.[994] Jak podkreśla się w orzecznictwie Trybunału, nieostrość i niedookreśloność pojęć prawnych „sprzyja uelastycznieniu porządku prawnego i uczynieniu go wrażliwym na zachodzące w rzeczywistości stany faktyczne, a przez to przyczyniać się może do pełniejszego wyrażenia w trakcie stosowania prawa wartości, które wynikają z zasady państwa prawnego. Można nawet sformułować tezę, iż nadmierna kazuistyka w konkretnych sytuacjach

---

wyrok z 13 października 2008 r., sygn. **K 16/07** (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 87 ust. 2 uVAT (we wskazanym tam brzmieniu)

[992] wyroki wydane w sprawach kontroli konstytucyjności przepisów u.p.d.o.f.: wyrok pełnego składu z 22 maja 2002 r., sygn. **K 6/02** (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33) oraz wyrok z 8 lipca 2014 r., sygn. **K 7/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 69)

[993] zob. wyrok z 12 września 2005 r., sygn. akt **SK 13/05** (OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 91) a także przywołane tam orzecznictwo (np. wyrok z 23 stycznia 2003 r., sygn. **K 2/02** [OTK ZU 1A/2003, poz. 4]) oraz odnoszące się do prawa karnego przykłady: art. 218 § 1 k.k. – gdzie mowa o oddziaływaniu „złośliwym", art. 304 k.k. – wspominający o „przymusowym położeniu", czy art. 311 k.k. – posługujący się sformułowaniem „istotnego znaczenia"

[994] wyroki z: z 26 lutego 2008 r., sygn. **SK 89/06** (OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 7); 12 maja 2008 r., sygn. **SK 43/05** (OTK ZU nr 4/A/2008, poz. 57); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

prowadzić może do deformacji idei państwa prawnego".[995] Podobnie złożone stany prawne, charakteryzujące się „nakładaniem" lub „krzyżowaniem" regulacji prawnych stanowią dość typową podstawę wielu rozstrzygnięć indywidualno-konkretnych (decyzji organów, orzeczeń sądów administracyjnych etc.), dlatego nie każde wprowadzenie do systemu prawa norm pozostających ze sobą w sprzeczności oraz nie każde zjawisko rozproszonej materii prawodawczej (tj. licznych odesłań w tekście prawnym, uregulowanie określonego zagadnienia w różnych częściach aktu normatywnego, a nawet w różnych aktach normatywnych) można uznać za niezgodne z zasadą poprawnej legislacji.[996] Dlatego tylko – jak to ujmuje Trybunał – w „sytuacjach skrajnych" (kwalifikowanych) obowiązywanie językowo sprzecznych z sobą norm albo występowanie zjawiska rozproszonej materii prawodawczej można uznać za niezgodne z zasadą poprawnej legislacji.[997] Do sytuacji tego rodzaju Trybunał zaliczył choćby ujmowanie regulacji jednego zagadnienia w różnych przepisach lub różnych ustawach, jeśli skutkiem tego działania byłaby „poważna dezorientacja adresatów i organów stosujących prawo".[998] W ślad za – zachowującym swą

[995] wyrok z 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); zob. przywołane tam orzecznictwo

[996] zob.: 1) wyrok z 13 września 2011 r., sygn. **P 33/09** (OTK ZU 7A/2011, poz. 71) stwierdzający, iż art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, rozumiany w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji; 2) postanowienie z 18 czerwca 2008 r., sygn. **SK 69/05** (OTK ZU 5A/2008, poz. 96) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 16 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. oraz art. 158 § 2 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. – Kodeks handlowy (we wskazanych tam brzmieniach)

[997] wyrok z 3 grudnia 2002 r., sygn. **P 13/02** (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90) wydany w sprawie kontroli konstytucyjności art. 27a ust. 17 pkt 1 u.p.d.o.f. (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) oraz wyrok z 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97) wydany w sprawie kontroli konstytucyjności art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 o.p. (w określonym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim uzależnia zabezpieczenie należności podatkowej w toku kontroli podatkowej od przesłanki „uzasadnionej obawy" niewykonania zobowiązania podatkowego; por. wyrok pełnego składu z 22 maja 2002 r., sygn. **K 6/02** (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33) wydanym w sprawie kontroli konstytucyjności przepisów dot. podatku od osób fizycznych

[998] wyrok z 3 grudnia 2002 r., sygn. **P 13/02** (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90)

aktualność i słuszność – poglądem prawnym, wyrażonym w wyroku pełnego składu Trybunału[999] zastrzec należy, iż do naruszenia zasady poprawnej legislacji dochodziłoby tu tylko wówczas, gdy ów „poważna dezorientacja" przybiera formę „niejasności kwalifikowanej", a więc takiej, która nie może zostać usunięta zgodnie z przyjętymi zasadami wykładni prawa[1000], albowiem to nie do Trybunału[1001], lecz do sądów administracyjnych należy sprawowanie wymiaru sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej, w tym administracji podatkowej[1002] oraz do Sądu Najwyższego – nadzór nad działalnością sądów powszechnych i wojskowych w zakresie orzekania.[1003] Trafnie rzecz ujął Trybunał wyjaśniając, że o uznaniu regulacji za zgodną bądź niezgodną z zasadą poprawnej legislacji decyduje więc to, „czy istnieje możliwość odtworzenia na jej podstawie norm prawnych jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujących albo zakazujących określonym podmiotom, zwanym ich adresatami, by w pewnych okolicznościach podjęły jakieś działania albo zaniechały jakichś działań", co uprawnia Trybunał do samodzielnej interpretacji zaskarżonego unormowania wraz z jego otoczeniem normatywnym i orzeczniczym, w szczególności orzecznictwa Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego, które to działania w żadnym razie nie można utożsamiać z dokonywaniem przez Trybunał powszechnie wiążącej wykładni aktów normatywnych.[1004] W innym orzeczeniu pełnego składu Trybunału

[999] wyrok pełnego składu z 31 marca 2005 r., sygn. **SK 26/02** (OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 29)

[1000] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22) wydany w sprawie kontroli konstytucyjności art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim prowadzi do nieuzasadnionego zróżnicowania opodatkowania poszczególnych kategorii podatników posiadających na utrzymaniu dzieci i rodziny oraz dyskryminacji niektórych z nich

[1001] art. 188 Konstytucji *a contrario*

[1002] art. 184 Konstytucji oraz art. 3 § 2 i art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2167)

[1003] art. 183 ust. 1 Konstytucji

[1004] wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80) wydany w sprawie kontroli konstytucyjności art. 30 ust. 1 pkt 7 o.p. (we wskazanym tam brzmieniu);

wyjaśniono bowiem, że niejasność lub nieprecyzyjność przepisu może naruszać zasadę poprawnej legislacji podatkowej, o ile jest ona tak daleko posunięta, że wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków, mających na celu wyeliminowanie niejednolitości stosowania prawa.[1005] Pogląd ten, słusznie wyraża także doktryna podkreślając, iż domniemanie konstytucyjności wiąże zarówno Trybunał Konstytucyjny, jak i interpretatora (zwłaszcza adresata normy oraz przede wszystkim organ lub sąd stosujący prawo), dlatego „dopiero absolutna niemożność takiej wykładni zmuszałaby do stwierdzenia niekonstytucyjności regulacji prawnej"[1006] w trybie przewidzianym przepisami prawa. Jeśli zatem dana materia normodawcza dotknięta jest – nawet daleko idącą – wadą legislacyjną (np. rozproszonej materii prawodawczej), lecz wada ta może zostać usunięta w drodze wykładni, to jej przeprowadzenie należy do kompetencji organów stosujących prawo (przede wszystkim najwyższych organów sądowych, zgodnie z ich właściwością). Derogowanie takiej normy przez Trybunał jest zatem – co do zasady – niedopuszczalne z uwagi na domniemanie jej konstytucyjności oraz związaną z tym domniemaniem zasadą rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych zgodnie z zasadami wykładni prawa, w tym zgodnie z wartościami i zasadami konstytucyjnymi (z regułami *in dubio* na czele). Wyjątek od tej reguły stanowić może kontrola konstytucyjności normy prawnej dekodowanej z danego przepisu zgodnie z utrwaloną i jednolitą linią orzeczniczą, do czego nawiązano w podrozdziale piątym rozdziału pierwszego tej pracy (pn. *Utrwalona, dominująca i niejednolita wykładnia orzecznicza*). Zasada ta nie jest zatem wolna od wyjątków, jednak te z uwagi na domniemanie konstytucyjności oraz związaną z tym domniemaniem ograniczoną kognicją Trybunału w zakresie oceny konstytucyjności „stosowania lub interpretowania prawa", zgodnie z zasadą *exceptiones non sunt extendae* nie podlega wykładni rozszerzającej i musi być

[1005] wyrok pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79)

[1006] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Stosowanie regulacji GAAR do operacji dokonanych przed jej wejściem w życie. Czy walka o efektywność systemu podatkowego usprawiedliwia już wszystko?*, Przegląd Podatkowy nr 3/2021, s. 24

interpretowana ściśle.[1007] Na marginesie należy dodać, że oczywiście z perspektywy kultury stanowienia i stosowania prawa, najbardziej pożądanym rozwiązaniem jest stosowna nowelizacja, eliminująca rzeczoną wadę legislacyjną z zachowaniem stosownych norm intertemporalnych,[1008] z tym wszakże zastrzeżeniem, że uwzględniając zasadę nie retroaktywności, niekiedy tylko Trybunał i to jedynie w trybie skargi konstytucyjnej, uprawniony jest do derogacji określonej normy prawnej, która uprawnia podmioty będące adresatami orzeczeń wydanych na podstawie tej normy do wznowienia postępowań zakończonych wydaniem takich orzeczeń. Prawo wznowienia postępowania podatkowego wskutek wydania wyroku derogującego omówione zostało w rozdziale pierwszym (pkt 6.2.). Nieco inaczej rzecz przedstawił Trybunał na przykładzie „zasad, wyjątków od nich oraz wyjątków od tych wyjątków" wyjaśniając, że już sam fakt wzajemnej sprzeczności lub możliwa dowolna interpretacja danych przepisów – zwłaszcza podatkowych – stanowi naruszenie zasady poprawnej legislacji.[1009] Dlatego ocena, czy inkryminowana norma narusza zasadę poprawnej legislacji podatkowej dokonywana jest zatem *a casu ad casum* w zależności od przedstawionej w skardze konstytucyjnej (wniosku lub pytaniu prawnym) argumentacji i zaprezentowanych tam poglądów judykatury oraz przede wszystkim od zapatrywań określonego składu orzekającego. Stąd tak istotną rolę odgrywa wzmacnianie uzasadnienia skargi (bądź wniosków lub pytań prawnych) powoływanie się na metody i wartości wskazywane w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału. Jak wyjaśnia trybunalskie orzecznictwo, kwalifikowany charakter niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność lub nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy: „1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy

[1007] zob. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa,* Toruń 2010, s. 65, 193-195, 202-203

[1008] zob. P. Bobrowicz*, Alternatywne metody rozwiązywania sporów z perspektywy poklasycznej koncepcji procesu* (w:) G. Jędrejek, S. Kotas, F. Manikowski (red.), *Postępowanie cywilne – projektowane i wprowadzone zmiany 2019,* s. 446, Warszawa 2019

[1009] wyrok z 8 grudnia 2009 r., sygn. **K 7/08** (OTK ZU 11A/2009, poz. 166)

tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych (w tym wypadku możemy mieć do czynienia nie tylko z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, lecz także zasady podziału władzy, wyrażonej w art. 10 Konstytucji, skoro ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań decydują tu nie organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania) bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii."[1010] Tytułem przykładu zarzut „niezrozumiałości" art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f.[1011] został przez Trybunał uznany za wynik nie tyle co wadliwej jego konstrukcji legislacyjnej, ile subiektywnych założeń skarżącego odnośnie do rozumienia pojęcia „wychowywanie dziecka", sprowadzonej przez niego do jednego, materialnego jego aspektu.[1012]

W praktyce często jednak zdarza się, że wniesiona skarga konstytucyjna zarzuca naruszenie określonych konstytucyjnych zasad, wartości, praw lub wolności w sprawie, w której ostateczne orzeczenie ukształtowane zostało na podstawie wykładni, naruszającej standardy konstytucyjne. Wówczas, zgodnie z zasadą legalizmu i z przyczyn wyżej określonych, Trybunał zasadniczo zobowiązany jest odmówić nadania takiej skardze dalszego biegu lub postępowanie umorzyć mimo, iż skarżący pozostaje z prawomocnym orzeczeniem, naruszającym jego konstytucyjne

[1010] wydane w sprawach kontroli konstytucyjności norm podatkowoprawnych wyroki z: 13 września 2011 r., sygn. **P 33/09** (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

[1011] w brzmieniu obowiązującym w latach 1996-2001, w zakresie, w jakim prowadzi do nieuzasadnionego zróżnicowania opodatkowania poszczególnych kategorii podatników posiadających na utrzymaniu dzieci i rodziny oraz dyskryminacji niektórych z nich

[1012] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22) stwierdzający, iż art. 6 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (we wskazanym tam brzmieniu) jest zgodny z wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą poprawnej legislacji, a także z art. 32 ust. 1 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 33 i art. 48 Konstytucji

wolności lub prawa. Taki stan rzeczy nie może jednak zostać zaakceptowany w państwie prawnym, stąd uzasadnione jest określenie postulatów *de lege lata* i *de lege ferenda,* które z poszanowaniem zasady legalizmu i kognicji Trybunału przewidywać będą zasady postępowania w sprawie takiej skargi. Z tożsamych względów metodologicznych, w tym miejscu powtórzyć należy myśl wyrażoną w rozdziale drugim (pkt 5) jako przyczynek do dalszych analiz, a skonkretyzowanych na gruncie omawianej w podrozdziale niniejszym zasady poprawnej legislacji podatkowej, że wyznaczenie *in abstracto* granicy między zwykłą a kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego jest w istocie niemożliwe tym bardziej, że – jak wyjaśnia Trybunał – w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób,[1013] gdyż „wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej jednoznaczności i precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa".[1014] Okoliczność ta stanowi konsekwencję „odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości."[1015] Należy bowiem zaznaczyć, że zgodnie z trybunalskim orzecznictwem utrwalony został pogląd, że ogólne zasady, wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane – zarówno przez organy stosujące jak i tworzące prawo – szczególnie restryktywnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności lub prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa.[1016] Pogląd ten zachował swą

[1013] wyrok z 13 września 2011 r., sygn. **P 33/09** (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71)

[1014] wyrok pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79)

[1015] wyroki z: 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80) i przywołane w nich orzecznictwo

[1016] wyrok pełnego składu z 20 listopada 2002 r., sygn. **K 41/02** (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83) w trybie kontroli prewencyjnej, zainicjowanej wnioskiem Prezydenta RP (art. 122 ust. 3

aktualność w orzecznictwie konstytucyjnym w sprawie kontroli norm prawa podatkowego.[1017]

Niezwykle istotne z punktu widzenia określania w skardze konstytucyjnej wzorca kontroli jest to, że Trybunał jasno wskazał, że o ile zasada poprawnej legislacji dekodowana jest z – wynikającej z art. 2 Konstytucji – klauzuli demokratycznego państwa prawnego, to wobec tego, że przepis ten nie może co do zasady stanowić samodzielnego wzorca kontroli (o czym mowa w pkt 1.2. niniejszego rozdziału), w przypadku skargi konstytucyjnej opartej o zarzut naruszenia tej zasady przez wydanie ostatecznego orzeczenia w sprawie podatkowej, dopuszczalne jest jej dekodowanie z art. 2 w związku z art. 64 Konstytucji (wzorzec kontroli).[1018] Na potrzeby poszczególnych przypadków – w zależności od wskazanego w skardze sposobu naruszenia oraz zakresu zaskarżenia – możliwe jest także modyfikowanie, w tym rozbudowywanie tego wzorca o inne stosowne przepisy Konstytucji (zwłaszcza art. 217 lub art. 84 – niekiedy w związku z art. 31 ust. 3).[1019] Jak wskazano w wyroku pełnego składu Trybunału z 29 lipca 2014 r. (sygn. P 49/13), przepisy art. 217 i art. 84 Konstytucji

---

Konstytucji) w sprawie kontroli konstytucyjności przepisów ustawy z dnia 26 września 2002 r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy – Kodeks karny skarbowy (tzw. ustawa abolicyjna).

[1017] wyrok z 8 lipca 2014 r., sygn. **K 7/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 69) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f. rozumianych w ten sposób, że „inne nieodpłatne świadczenie" oznacza wyłącznie przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości, otrzymane przez pracownika

[1018] wyroki z: 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 15 lipca 2015 r., sygn. **SK 69/13** (OTK ZU 7/A/2015, poz. 110); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[1019] zob.: wyrok z 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2), gdzie Trybunał wskazał na dopuszczalność wyprowadzania zasady poprawnej legislacji z art. 64 ust. 3 w związku z – w zależności od zakresu zaskarżenia i wskazanego sposobu naruszenia – art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji; zob. wydane w innych trybach orzeczenia TK: wyrok z 13 września 2011 r., sygn. **P 33/09** (OTK ZU 7A/2011, poz. 71) stwierdzający zgodność kwestionowanych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji oraz postanowienie z 15 lipca 2010 r., sygn. **K 21/09** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 64)

wzmacniają bowiem wymagania dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji w przypadku dziedziny prawa podatkowego, a zasada określoności przepisów prawa w sferze prawa podatkowego znajduje swoją podstawę w treści art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.[1020] Wprawdzie zarówno art. 2 Konstytucji, jak i art. 84 oraz art. 217 Konstytucji zasadniczo nie mogą stanowić samodzielnych wzorców kontroli w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej, gdyż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału nie wyrażają one tzw. samoistnych konstytucyjnych wolności lub praw podmiotowych,[1021] to jednak Trybunał wyjątkowo dopuszcza wskazywanie ich jako wzorców kontroli w trybie skargi konstytucyjnej wówczas, gdy mają „charakter pomocniczy" i powiązane są z określonym, naruszonym konstytucyjnym prawem podmiotowym (na gruncie kwestionowanych norm podatkowoprawnych: zwłaszcza prawem własności).[1022] Trybunał wyjaśniał bowiem, że konstytucyjne wolności i prawa jednostki zostały zagwarantowane nie tylko w przepisach rozdziału II Konstytucji, gdyż wszystkie przepisy poddające pod ochronę konstytucyjne wolności i prawa muszą być interpretowane systemowo stanowiąc nierozerwalną całość, w której art. 84 i art. 217 Konstytucji stanowią z perspektywy art. 2 Konstytucji w związku z innymi adekwatnymi przepisami ustawy zasadniczej, istotną rolę w procesie kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego, zwłaszcza w trybie skargi konstytucyjnej, o ile skarżący jednoznacznie wskazał prawo podmiotowe, którego dotykają zakwestionowane regulacje.[1023] Tym samym Trybunał dopuszcza również zarzut naruszenia

[1020] wyrok pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79)

[1021] zob.: wyroki z: 23 listopada 1998 r., sygn. **SK 7/98** (OTK ZU nr 7/1998, poz. 114); 5 listopada 2008 r., sygn. **SK 79/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153) oraz postanowienie z: 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166)

[1022] postanowienia z: 20 grudnia 2007 r., sygn. **SK 42/06** (OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 167); 16 maja 2012 r., sygn. **SK 29/10** (OTK ZU 5/A/2012, poz. 60); 5 czerwca 2013 r., sygn. **SK 25/12** (OTK ZU 5/A/2013, poz. 68)

[1023] zob. wyroki z: 9 października 2007 r., sygn. **SK 70/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

zasady określoności prawa wywodzonej z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji w przypadku wskazania, w zakresie jakich praw podmiotowych skarżącego zasada ta została naruszona w kontekście doznanego uszczerbku w zakresie przysługujących mu konstytucyjnych praw i wolności.[1024] Komplementarny charakter art. 2 i art. 84 Konstytucji na płaszczyźnie zasady poprawnej legislacji podatkowej zobowiązuje ustawodawcę, by w sferze prawa daninowego precyzyjnie określał on relacje między adresatem normy podatkowoprawnej a organem państwa w taki sposób, aby jej adresat, przy zachowaniu standardów należytej staranności mógł poznać dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku.[1025] W innym orzecznictwie, powyższe reguły Trybunał wyprowadzał także z art. 217 Konstytucji, jako że przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania „muszą być określone", co oznacza, że nie może być niejasności również co do podstawy opodatkowania wynikającej z jego przedmiotu (zasada poprawnej legislacji podatkowej).[1026] Podkreśla się bowiem, że to właśnie podstawa opodatkowania umożliwia kwantyfikację jego przedmiotu.[1027] Konieczność ustawowego i precyzyjnego ograniczania w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw, wyprowadza się także z konstytucyjnej zasady proporcjonalności wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji.[1028] Dopuszczalność kontroli zgodności normy

[1024] postanowienie z 5 czerwca 2013 r., sygn. **SK 25/12** (OTK ZU 5A/2013, poz. 68)

[1025] zob. wyroki z: 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107); 2 kwietnia 2007 r., sygn**. SK 19/06** (OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37) oraz postanowienia z: 15 lipca 2010 r., sygn. **K 21/09**, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 64) oraz 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU 7A/2012, poz. 87);

[1026] wyrok z 27 listopada 2007 r., sygn. **SK 39/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127)

[1027] wyrok z 8 lipca 2014 r., sygn. **K 7/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 69), tamże: C. Kosikowski, *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji,* „Glosa" 1999, nr 7, s. 2 oraz W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku,* Warszawa 2002, s. 38

[1028] por. wyroki pełnego składu z: 22 maja 2002 r., sygn. **K 6/02** (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33) w sprawie kontroli konstytucyjności przepisów podatku dochodowego od osób fizycznych; 20 listopada 2002 r., sygn. **K 41/02** (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83) derogujący przepisy ustawy z dnia 26 września 2002 r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy – Kodeks karny skarbowy

podatkowoprawnej z zasadą proporcjonalności stanowi przedmiot rozważań podrozdziału trzeciego (pkt 5.3). O ile na gruncie wykładni operatywnej powyższe rozwiązania interpretacyjne wzbudzać mogą pewne wątpliwości metodologiczne, to jednak skoro powyższe reguły zostały jasno wywiedzione w orzecznictwie trybunalskim, to zgodnie z zasadą *in dubio pro libertate* i wynikającej z niej zasady *favor debitoris*,[1029] interpretować należy je na rzecz „prawa do skargi konstytucyjnej" (prawa do rozpoznania zarzutu niekonstytucyjności z tak określanymi wzorcami kontroli), a więc na korzyść skarżącego na gruncie kolejnych, tak kształtowanych skarg konstytucyjnych. Skoro bowiem taki zabieg interpretacyjny uznany został za dopuszczalny przez jeden skład orzekający, to – *cæteris paribus* – zasadniczo wykluczona jest interpretacja rozstrzygająca kwestię dopuszczalności takiego wzorca na niekorzyść innego skarżącego przez inny skład. Odstąpienie od takiego poglądu prawnego – choć co do zasady wykluczone – wymagałoby jednak na kanwie danej sprawy, niebudzącego wątpliwości prawnych, przekonującego uzasadnienia metodologicznego, opartego o silną argumentację aksjologiczną. Zgodnie bowiem z zasadą *in dubio pro actione*[1030] – wątpliwości interpretacyjne należy rozstrzygać na rzecz: sądowej drogi dochodzenia praw

(tzw. ustawa abolicyjna) oraz wyrok z 3 grudnia 2002 r., sygn. **P 13/02** (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 27a ust. 17 pkt 1 u.p.d.o.f.;

[1029] L. Morawski, *Zasady wykładni...*, s. 185; G. Jędrejek, *Wykładnia przepisów prawa cywilnego materialnego i procesowego*, Warszawa 2020, Lex/el nr 369461896; w zakresie wykładni *favor debitoris* zob. orzeczenie TK z 19 listopada 1994 r., sygn. **K 7/95** (OTK ZU 6/1996, poz. 49); por. A. Mariański, *Zasada in dubio pro tributario w orzecznictwie NSA oraz Trybunału Konstytucyjnego* [w:] Z. Ofiarski (red.) *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014, s. 501–508; A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011; Ł. Folak, *Zasada in dubio pro libertate w prawie administracyjnym i orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ" 2017/4, s. 123–138.

[1030] zob. wyroki pełnego składu z: 24 października 2007 r., sygn. **SK 7/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 108) oraz 13 marca 2013 r., sygn. **K 25/10** (OTK ZU nr 3/A/2013, poz. 27); postanowienia z: 11 kwietnia 2005 r., sygn. **SK 48/04** (OTK ZU 4A/2005, poz. 45) oraz 24 listopada 2016 r., sygn. **K 11/15** (OTK ZU A/2016, poz. 93); zd.odr. STK M. Wyrzykowskiego do postanowienia pełnego składu z 8 stycznia 2004 r., sygn. **Tw 74/02** (OTK ZU 1B/2004, poz. 2)

przez jednostkę,[1031] a więc realizacji prawa do ochrony sądowej;[1032] na rzecz otwarcia drogi do merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy przez niezawisły Sąd[1033] oraz w zależności od kontekstu: „na rzecz toczącego się postępowania";[1034] „na rzecz procesu",[1035] a niekiedy „w razie wątpliwości należy przyjąć zasadę poszerzania, a nie zawężania kompetencji sądu".[1036] Zasada ta silnie koresponduje z konstytucyjną zasadą prawa do sądu, urzeczywistnianą przez Trybunał zarówno w sferze orzekania o zgodności przedmiotu kontroli z art. 45 ust. 1 bądź art. 78 i art. 77 ust. 2 Konstytucji, a także – podobnie jak sądy i organy administracji publicznej – w zakresie stosowanej wykładni operatywnej, zwłaszcza na gruncie przepisów postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym. Warto również dopowiedzieć, iż Trybunał Sprawiedliwości wyjaśnia, że zasada *in dubio pro actione* nakazuje dać pierwszeństwo takiej wykładni przepisów postępowania, która „nie pozbawia zainteresowanych ich prawa do środka

[1031] J. Holocher, *In dubio pro libertate jako dyrektywa interpretacyjna – uwagi na kanwie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Prawa Publicznego", nr 7–8/2019, s. 89 oraz Ł. Folak, *Zasada in dubio pro libertate w prawie administracyjnym i orzecznictwie sądów administracyjnych,* „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ" nr 2017/4, s. 125-126 oraz i przywołane tam orzecznictwo i literatura; por.: A. Jakubowski, *Glosa do uchwały NSA z dnia 5 grudnia 2011 r., II OPS 1/11*, „Samorząd Terytorialny 3/2012" s. 85", który uzasadnia, że również wątpliwości co do istnienia interesu prawnego w postępowaniu administracyjnym powinny być, zgodnie z zasadą *in dubio pro actione*, rozstrzygane na rzecz jego stwierdzenia po stronie, powołującego się na to podmiotu.

[1032] postanowienie NSA z 4 listopada 2016 r., sygn. **I OSK 1211/16** (LEX nr 2169770); wyroki NSA z: 19 grudnia 2018 r., sygn. **I OSK 3067/18** (LEX nr 2734478); 23 stycznia 2020 r., sygn. **I OSK 1503/18** (LEX nr 3026862)

[1033] postanowienie SN z14 listopada 2002 r., sygn. **III RN 73/02** (LEX nr 577491), które dekoduje zasadę *in dubio pro actione* również z art. 6 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r.; Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284, ze zm.) i orzecznictwa Sądu Najwyższego (postanowienie SN z 24 września 1997 r. **III RN 43/97** [OSNAPiUS 1998/6/172; LEX nr 520125348])

[1034] wyrok NSA z 18 listopada 2015 r., sygn. **II OSK 614/14** (LEX nr 2002210)

[1035] wyrok NSA z 5.05.2015 r., **II OSK 1604/13** (LEX nr 1796093)

[1036] wyrok NSA z 30.06.2016 r., **II OSK 2671/14** (LEX nr 2106710)

prawnego przed sądem".[1037] A. Gołąb zastrzega, że zasada *in dubio pro actione* „powinna być jednak oddzielnie analizowana w stosunku do każdej przesłanki procesowej i w granicznych przypadkach należy ją uzupełnić rozumowaniem *in dubio pro ratione legis* (…) [a] w razie niemożności stwierdzenia faktów procesowych istotnych dla wykazania przesłanki warunkującej merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy, stan niepewności będzie oddziaływał na niekorzyść powoda, ponieważ sąd wyda orzeczenie formalne [w przypadku postępowania w trybie skargi konstytucyjnej – postanowienie o umorzeniu postępowania lub o odmowie nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu]. Z kolei w przypadku niemożności stanowczego stwierdzenia bezwzględnej przeszkody procesowej rozkład ciężaru dowodu w stanie *non liquet* zostanie odczytany zgodnie z zasadą *in dubio pro actione*".[1038] Reguła powyższa, choć nie wysłowiona wprost w uzasadnieniach orzeczeń Trybunału, stanowi jego utrwaloną praktykę interpretacyjną na gruncie ciężaru dowodu niekonstytucyjności kwestionowanej normy, gdyż ciężar uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie, spoczywa na skarżącym.[1039]

Za zbędne – w rozumieniu art. 59 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK (zbędność jako jedna z przesłanek umorzenia postępowania) – Trybunał uznaje z kolei przeprowadzanie kontroli zgodności normy ze wzorcem wyrażającym niższy standard legislacyjny, jeśli norma ta nie spełnia wyższego standardu legislacyjnego, albowiem spełnienie standardu wyższego przesądza o

[1037] pkt 69 wyroku TS z 21 lutego 2018 r., sygn. **C-326/16 P** (Zbiór Orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości i Sądu nr 2018/2/I-83; LEX nr 522537686) oraz wskazane tam orzecznictwo i opinie rzecznika generalnego

[1038] A. Gołąb, *Umorzenie postępowania w procesie cywilnym,* Warszawa 2020 LEX/el nr 369461768

[1039] zob. postanowienie pełnego składu TK z 22 lipca 2015 r., sygn. **SK 20/14** (OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 115); por. art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK, który wymaga, by skarga konstytucyjna zawierała „uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie"

spełnieniu standardu niższego, z kolei naruszenie wyższego standardu legislacyjnego czyni bezprzedmiotowym weryfikację realizacji standardu niższego.[1040] Rozpoznając natomiast zarzut naruszenia zasady poprawnej legislacji podatkowej na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych, Trybunał uznał za bezzasadny zarzut „podwójnego opodatkowania" w przypadku konfuzji opodatkowania dochodu spółki z opodatkowaniem dochodu osoby fizycznej – udziałowca, którego dochody kapitałowe są opodatkowane podatkiem zryczałtowanym, gdyż w sytuacji gdyby wszystkie wydatki spółki na rzecz wspólników nieprowadzących bieżącej działalności spółki, podlegały zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodu, to o kwotę tych wydatków powiększony zostałby czysty zysk dochodów wspólników, czemu z kolei przeciwdziałać ma kwestionowana regulacja (*ratio legis*), co – zdaniem Trybunału – skutkowałoby naruszeniem interesów podatkowych Skarbu Państwa i możliwe byłoby również w odniesieniu do tzw. spółek jednoosobowych, gdzie „w sensie faktycznym (lecz nie prawnym) następuje zatarcie granic między podmiotem zarządzającym a właścicielskim".[1041]

Konkluzją tej części rozważań warto uczynić tezę, iż zgodnie z orzecznictwem Trybunału, naruszenie zasady poprawnej legislacji podatkowej przez daną normę podatkowoprawną w stopniu uzasadniającym jej niekonstytucyjność, odbiera jej „legitymację pozbawiania podatników ich własności", bo choć prawidłowo stanowione podatki nie stanowią niekonstytucyjnej ingerencji w sferę własności, to naruszenie legislacyjnych reguł stanowienia podatków, może stanowić niezgodną z Konstytucją

[1040] wyrok z 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85) derogujący art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141) rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem

[1041] postanowienie z 18 czerwca 2008 r., sygn. **SK 69/05** (OTK ZU 5A/2008, poz. 96) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 16 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. oraz art. 158 § 2 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. – Kodeks handlowy (we wskazanych tam brzmieniach)

ingerencję w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 Konstytucji.[1042]

2.3.3. Zasada zachowania *vacatio legis* norm podatkowoprawnych

Jedną z emanacji zasady poprawnej legislacji podatkowej jest – skierowany do prawodawcy – nakaz (obowiązek) ustanawiania odpowiedniej *vacatio legis* wprowadzanych aktów normatywnych prawa podatkowego, gdyż – związane z zasadą pewności prawa – bezpieczeństwo prawne jednostki, umożliwiając przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych, urzeczywistnia zarówno wolność jednostki, która układa swoje sprawy i przyjmuje odpowiedzialność za swoje decyzje, a także „jej godność, poprzez szacunek porządku prawnego dla jednostki jako autonomicznej [i] racjonalnej istoty".[1043] Wartości te zostają przez ustawodawcę naruszone, gdy istniały obiektywnie uzasadnione przypuszczenia, że gdyby w danych okolicznościach jednostka przewidywałaby zmianę prawa, inaczej pokierowałaby swoimi sprawami.[1044] Zasada ta podkreśla pewność prawa rozumianą jako gwarancję tego, iż w oparciu o obowiązujące prawo obywatel może kształtować swoje stosunki życiowe, jako że – zdaniem Trybunału – „prawo pewne oznacza także prawo sprawiedliwe".[1045]

W orzecznictwie konstytucyjnym wymóg zachowania odpowiedniego *vacatio legis* wywodzony jest zatem z zasady pewności prawa i zaufania do

---

[1042] postanowienie z 15 lipca 2010 r., sygn. **K 21/09**, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 64); por. T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 214

[1043] zob. wyrok pełnego składu z 14 czerwca 2000 r., sygn. **P 3/00** (OTK ZU nr 5/2000, poz. 138) oraz wyrok z 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37)

[1044] wyrok pełnego składu z 25 kwietnia 2001 r., sygn. **K 13/01** (OTK ZU nr 4/2001, poz. 81, dot. podatku dochodowego od dochodów ze sprzedaży akcji dopuszczonych do publicznego obrotu)

[1045] *Ibid;* wyrok pełnego składu z 14 czerwca 2000 r., sygn. **P 3/00** (OTK ZU nr 5/2000, poz. 138) oraz wyrok z 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37)

państwa, gdzie podkreśla się, iż wymóg ten – stanowiąc gwarancję ochrony interesów jednostki – odgrywa istotne znaczenie zwłaszcza w prawie daninowym właśnie.[1046] Pogląd ten wciąż zachowuje swą aktualność, gdyż istotę tej gwarancji stanowi „wymóg, aby ustawodawstwo podatkowe znane było podatnikom z odpowiednim wyprzedzeniem przed początkiem roku podatkowego, tak aby mogli oni rozporządzać swoimi interesami życiowymi przy uwzględnieniu regulacji opublikowanych jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego (kalendarzowego)".[1047]

Zdaniem Trybunału, wymogu zachowania odpowiedniej *vacatio legis* nie należy odnosić do ochrony adresata normy prawnej przed pogorszeniem się jego sytuacji, lecz do możliwości zapoznania się przez niego z nową regulacją z tym wszakże zastrzeżeniem, iż ocena tego, czy w danym przypadku długość przewidzianej *vacatio legis* jest odpowiednia, zależy od wielu okoliczności, zwłaszcza od przedmiotu i treści unormowań przewidzianych w nowych przepisach, w tym od tego, jak bardzo różnią się one od unormowań dotychczasowych.[1048] W przypadku podatków

[1046] zob. orzeczenie z 28 grudnia 1995 r., sygn. **K 28/95** (OTK ZU 1995, poz. 40) derogujące kwestionowane przepisy art. 1 pkt 8 lit. b oraz punkt 9 ustawy z dnia 1 grudnia 1995 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przez to, że wprowadzały zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych bez odpowiedniego okresu dostosowawczego, co naruszyło zasady pewności prawa i zaufania obywateli do państwa wynikające z zasady demokratycznego państwa prawnego, a dekodowane z ówczesnego art. 1 przepisów konstytucyjnych utrzymanego w mocy przez art. 77 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426 i z 1995 r. Nr 38, poz. 184)

[1047] wyrok z 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37) derogujący art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim pozbawia prawa do określenia wysokości podatku łącznie od sumy dochodów małżonków, między którymi istniała wspólność majątkowa lub podatnika, który zawarł związek małżeński przed początkiem roku podatkowego, a którego małżonek zmarł w trakcie roku podatkowego lub podatnika, który pozostawał w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy, a którego małżonek zmarł po upływie roku podatkowego nie złożywszy wspólnego zeznania rocznego – jako niezgodnym z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej i wynikającą z niej zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zasadą ochrony i opieki Rzeczypospolitej Polskiej nad małżeństwem i rodziną (art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji)

[1048] wyroki z: 25 marca 2003 r., sygn. **U 10/01** (OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 23); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

wymierzanych w skali rocznej, w orzecznictwie Trybunału ukształtowała się reguła miesięcznego okresu dostosowawczego, wynikająca z konieczności publikowania aktów normatywnych nowelizujących regulacje podatkowe najpóźniej miesiąc przed rozpoczęciem roku podatkowego, którego dotyczą.[1049]

W innych orzeczeniach[1050] Trybunał przekonuje jednak, że Konstytucja nie wyznacza konkretnej *vacatio legis,* a standardowym rozwiązaniem (poprawnym w typowych okolicznościach) jest ustalenie 14-dniowego okresu spoczywania ustawy. Pogląd ten zachowuje swą aktualność o tyle, iż termin ten *de lege lata* wynika z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych,[1051] z zastrzeżeniem: po pierwsze – art. 4 ust. 2 tej ustawy, przewidującego możliwość skrócenia tego terminu w uzasadnionych przypadkach, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym oraz po drugie – art. 4 ust. 3 tej ustawy, przewidujący wejście w życie przepisów porządkowych po upływie trzech dni od dnia ich ogłoszenia z możliwością jego skrócenia pod określonymi w tym przepisie warunkami. Jednocześnie Trybunał wyjaśniał, że nakaz zachowania *vacatio legis* nie ma charakteru bezwzględnego i w pewnych okolicznościach ustawodawca (a więc także ustawodawca

[1049] wyroki z: 18 listopada 2014 r., sygn. **K 23/12** (OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[1050] wyrok z 16 czerwca 1999 r., sygn. **P 4/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 98) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 10 grudnia 1993 r. o kształtowaniu środków na wynagrodzenia w państwowej sferze budżetowej w 1994 r. (Dz. U. Nr 129, poz. 601) w zakresie odnoszącym się do prokuratorów oraz w nowszym orzecznictwie wyroki z: 18 listopada 2014 r., sygn. **K 23/12** (OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113) w sprawie kontroli konstytucyjności przepisów ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz. U. poz. 362 oraz z 2014 r. poz. 1215) i 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100) w sprawie kontroli konstytucyjności przepisów prawa akcyzowego

[1051] Dz. U. z 2019 r., poz. 1461

podatkowy) może „wręcz zrezygnować z ustanowienia *vacatio legis”.*[1052] Jednak stanowczo doprecyzować tu należy, iż może to uczynić tylko w sytuacjach przewidzianych prawem (zob. wyżej wskazany art. 4 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych). Nie mniej Trybunał wyjaśnia, iż odstąpienie od *vacatio legis* jest dopuszczalne tylko wówczas, gdy wymaga tego „ważny interes publiczny, którego nie można wyważyć z interesem jednostki” albo gdy przemawia za tym inna zasada prawnokonstytucyjna z tym, że ów interes publiczny przejawia się – zdaniem Trybunału – zwłaszcza w konieczności ochrony stabilności interesów finansowych państwa i zachowania równowagi budżetowej.[1053] Ustawodawca dopuszcza wprawdzie, mocą art. 5 przywołanej ustawy możliwość nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, to jednak przesłanki te muszą być interpretowane wyjątkowo ściśle i jak podkreśla doktryna, mocy wstecznej aktu normatywnego nie można domniemywać.[1054] Dlatego też derogując chociażby przepisy nowelizujące ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych[1055] w zakresie, w jakim od 1 stycznia danego roku kalendarzowego pozbawiły podatników tego podatku możliwości amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości, wprowadzonego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych przed 1 stycznia roku poprzedniego, uznając je za niezgodne z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą ochrony interesów w toku – Trybunał wyjaśnił, że do naruszenia wartości znajdujących się u podstaw zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez

[1052] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[1053] wyroki z: 16 czerwca 1999 r., sygn. **P 4/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 98); 12 grudnia 2012 r., sygn. **K 1/12** (OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 134); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100); 3 lipca 2019 r., sygn. **SK 16/17** (OTK ZU A/2019, poz. 47)

[1054] zob. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Stosowanie regulacji GAAR do operacji dokonanych przed jej wejściem w życie. Czy walka o efektywność systemu podatkowego usprawiedliwia już wszystko?*, Przegląd Podatkowy nr 3/2021, s. 25

[1055] art. 4 w związku z art. 1 pkt 6 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 95, poz. 1101 oraz z 2002 r. Nr 100, poz. 923)

nie prawa dochodzi w sytuacji, gdy rozstrzygnięcie prawodawcy „jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła (…) go przewidzieć, szczególnie zaś wtedy, gdy przy jego podejmowaniu prawodawca mógł przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa, byłaby inaczej zdecydowała o swoich prawach".[1056] Na podstawie takiej interpretacji rzeczonej zasady, w doktrynie pojawia się postulat zachowywania przez prawodawcę podatkowego rocznego *vacatio legis* w przypadku aktów normatywnych wprowadzających istotne zmiany podatkowoprawne o charakterze systemowym,[1057] gdyż zgodnie z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez niego prawa oraz zasadą ochrony interesów w toku, podatnicy powinni mieć zagwarantowaną możliwość dokończenia przedsięwzięć, które zostały przez nich podjęte na podstawie wcześniejszych regulacji prawnych.[1058] Element retroaktywności i retrospektywności prawa podatkowego wyłożony został w pkt 2.3.5. tego rozdziału. Z kolei na przykładzie oceny zarzutu naruszenia zasady zachowania *vacatio legis* nowelizacji ustawy akcyzowej,[1059] Trybunał stwierdził, że motywy jej pilnego wprowadzenia nie usprawiedliwiały braku jakiejkolwiek jej *vacatio legis* nawet wówczas, gdy ustawodawca pragnął zapobiec podwyższeniu stawki na olej opałowy przeznaczony na cele

[1056] wyrok z 10 lutego 2015 r., sygn. **P 10/11** (OTK ZU 2A/2015, poz. 13) oraz przywołane w nim orzecznictwo, zwłaszcza: wyrok pełnego składu z 14 czerwca 2000 r., sygn. **P 3/00** (OTK ZU nr 5/2000, poz. 138) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 40 ust. 1 i 4 w związku z art. 3 ustawy z dnia 11 kwietnia 1997 r. o ujawnieniu pracy lub służby w organach bezpieczeństwa państwa lub współpracy z nimi w latach 1944-1990 osób pełniących funkcje publiczne (Dz. U. z 1999 r. Nr 42, poz. 428, ze zm.)

[1057] zob. J. Pustuł, *Podatek dochodowy od osób prawnych – zmiany od 1.01.2021 r.,* „Przegląd Podatkowy" nr 2/2021, s. 17: „Przy tak rewolucyjnych zmianach zasad opodatkowania spółek komandytowych *vacatio legis* bez wątpienia powinno być dłuższe niż rok. (…) Konstrukcja spółki komandytowej była znana od lat i nagłego uznania jej za «wehikuł optymalizacyjny», który wymaga natychmiastowej reakcji ustawodawcy, nie sposób pogodzić z zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa ani zasadą ochrony interesów w toku."

[1058] J. Pustuł, *Trybunał Konstytucyjny i przepisy prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy" nr 5/2016, s. 17–26

[1059] ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341)

opałowe, chcąc jednocześnie chronić stabilności budżetu państwa, albowiem uzyskanie tożsamego celu było – zdaniem Trybunału – możliwe z zachowaniem odpowiedniego okresu dostosowawczego tej ustawy.[1060] Trybunał uznał również, że niejasny stan prawny, spowodowany wejściem w życie ustawy nowelizującej bez zachowania jakiegokolwiek *vacatio legis*, mógł utrudnić podatnikom ocenę co do zakresu ciążących na nich obowiązków, co naraziło ich na wymierne straty finansowe. Oznacza to, że skarżący lub wnioskodawca, argumentując zarzut naruszenia omawianej zasady, wykazać może nieproporcjonalność naruszenia w stosunku do celu (dobra) na rzecz którego nie zachował odpowiedniego *vacatio legis* tym bardziej, o ile istniały alternatywne legislacyjne rozwiązania lub narzędzia, jakimi zachowując właściwy okres spoczywania ustawy, osiągnąć mógł tożsamy z tym cel. Oceny takiej Trybunał dokonuje *a casu ad casum* z zachowaniem – jak zawsze – domniemania konstytucyjności kwestionowanej regulacji oraz – co istotne – zasady proporcjonalności, gdyż nie każde naruszenie rzeczonej zasady implikuje *per se* niekonstytucyjność inkryminowanego aktu normatywnego, choć każde jej naruszenie wzbudza uzasadnione wątpliwości tak konstytucyjne, jak i w zakresie standardów demokratycznego państwa prawnego.

2.3.4. Zasada ochrony praw słusznie nabytych w prawie podatkowym

Zasada ochrony praw nabytych obejmuje wyłącznie te uprawnienia, które „zostały nabyte w sposób słuszny, z uwzględnieniem zasad sprawiedliwości społecznej, a także zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa”,[1061] nie wyłączając również ekspektatywy w postaci praw

[1060] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[1061] wyrok pełnego składu z 24 lutego 2010 r., sygn. **K 6/09** (OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 15) w sprawie kontroli konstytucyjności przepisów ustawy z dnia 10 grudnia 1993 r. o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy zawodowych oraz ich rodzin (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 66, ze zm.) dodanych przez ustawę z dnia 23 stycznia 2009 r. o zmianie ustawy o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy zawodowych oraz ich rodzin oraz ustawy o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego,

tymczasowych o charakterze maksymalnie ukształtowanym[1062] (tj. spełniającym zasadniczo wszystkie przesłanki ustawowe nabycia praw pod rządami danej ustawy, bez względu na stosunek późniejszej ustawy względem nich).[1063] Nie obejmuje natomiast praw nabytych niesłusznie lub niegodziwie, a także „praw niemających oparcia w założeniach obowiązującego w dacie orzekania porządku konstytucyjnego".[1064] Wyklucza to również zastosowanie rzeczonej zasady „w odniesieniu do praw nabytych *contra legem i praeter legem* oraz uzyskanych w sposób niedopuszczalny w demokratycznym państwie prawnym albo z naruszeniem zasady sprawiedliwości społecznej".[1065] Dlatego nazywa się ją zasadą praw słusznie nabytych. Pogląd ten zachowuje swą aktualność w orzecznictwie konstytucyjnym w sprawach kontroli norm podatkowoprawnych.[1066]

Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Biura Ochrony Rządu, Państwowej Straży Pożarnej i Służby Więziennej oraz ich rodzin (Dz. U. Nr 24, poz. 145)

[1062] wyroki z: 24 października 2000 r., sygn. **SK 7/00** (OTK ZU nr 7/2000, poz. 256; dot. przepisów regulujących przejmowanie nieruchomości rolnych przez rolnicze spółdzielnie produkcyjne na podstawie przepisów prawa spółdzielczego); 10 lutego 2015 r., sygn. **P 10/11** (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 13; dot. amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych na gruncie CIT)

[1063] wyrok z 22 czerwca 1999 r., sygn. **K 5/99** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 100, dot. ustawy o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych); por. wyrok z 23 listopada 1998 r., sygn. **SK 7/98** (OTK ZU Nr 7/1997, poz. 114, dot. naliczania okresów nieskładkowych przy ustalaniu wysokości świadczeń emerytalnych) oraz wskazane tam orzecznictwo

[1064] por. sprawy dotyczące praw emerytalno-rentowych, np.: orzeczenie pełnego składu z 11 lutego 1992 r., sygn. **K 14/91** (OTK w 1992 r., cz. I) oraz wyroki z: 23 listopada 1998 r., sygn. **SK 7/98** (OTK ZU nr 7/1997, poz. 114); 22 czerwca 1999 r., sygn. **K 5/99** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 100); 20 grudnia 1999 r., sygn. **K 4/99** (OTK ZU nr 7/2000, poz. 165); a także wyrok z 13 stycznia 2006 r., sygn**. K 23/03** (OTK ZU nr 1/A/2006, poz. 8) stwierdzający zgodność art. 26 ust. 3 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o ubezpieczeniu społecznym z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych z art. 2 Konstytucji

[1065] wyrok z 10 lutego 2015 r., sygn. **P 10/11** (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 13, dot. amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych na gruncie CIT)

[1066] zob. wyroki z: 8 czerwca 1999 r., sygn. **SK 12/98** (OTK ZU 5/1999, poz. 96); 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65); 4 czerwca 2013 r., sygn. **P 43/11** (OTK ZU 5A/2013, poz. 55), a także postanowienie z 11 lutego 2014 r. , sygn**. P 50/11** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 17)

Podobnie jak złodziej, który przejął w posiadanie rzeczy drogą kradzieży, czy oszust drogą podstępu, nie nabył rzeczy (prawa) w „sposób słuszny", stąd takie posiadanie tylko z samego faktu nabycia niezależnie od podstawy (*causy*), nie zasługuje na ochronę prawną, tak po pierwsze: „nie można okraść złodzieja tylko dlatego, że jest złodziejem"[1067] i po drugie: na gruncie prawa podatkowego – opodatkowaniu nie podlegają czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.[1068] Tak jak domniemywa się, że posiadanie jest zgodne ze stanem prawnym (art. 341 k.c.), a domniemanie to ma *praesumptio iuris tantum* charakter wzruszalny, tak nie wolno naruszać samowolnie posiadania, chociażby posiadacz był w złej wierze (art. 342 k.c.) dopóty, dopóki naruszenie posiadania nie wyniknie: albo z prawomocnego orzeczenia sądowego lub właściwego organu administracji publicznej, albo naruszone zostanie za zgodą posiadacza.[1069] Powyższa konstrukcja cywilnoprawna (choć z uwagi na względy metodologiczne, przedstawiona w nadto uproszczony sposób) stanowić może punkt wyjścia dla abstrakcyjnej kontroli hierarchicznej zgodności norm, w której – stawiany inkryminowanej normie – zarzut naruszenia prawa nabytego, może zostać uwzględniony wówczas, gdy wykaże się, iż (uwzględniając domniemanie jej konstytucyjności) prawo to zostało nabyte w sposób niesłuszny lub niegodziwy, a więc (jak wyjaśnia Trybunał): z naruszeniem zasad sprawiedliwości społecznej, niezgodnie z obowiązującymi przepisami prawa bądź, jeśli prawa te nie mają oparcia w założeniach obowiązującego w dacie orzekania porządku konstytucyjnego.

[1067] B. Sitek, *Komentarz do art. 342 k.c.* (w:) J. Ciszewski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2019 (LEX nr 587804591)

[1068] zob.: uchwała SN z 19 lipca 1973 r., sygn. akt **VI KZP 13/73** (OSNKW nr 9/1973, poz. 104) czy wyrok SN z 12 marca 1976 r., sygn. akt **VI KZP 45/75** (OSNKW nr 4-5/1976, poz. 56.) oraz art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.

[1069] zob. B. Sitek, *Komentarz do art. 342 k.c.* (w:) J. Ciszewski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2019 (LEX/el nr 587804591) i przywołana tam literatura: B. Lackoroński [w:] *Kodeks cywilny*..., t. 2, red. K. Osajda, 2018, kom. do art. 342; S. Rudnicki, *Komentarz*..., Warszawa 2006, s. 512

W swoim orzecznictwie Trybunał zastrzegł również, że „[c]hroniąc prawa nabyte nie można jednak przyjąć, iż każda zmiana istniejącej regulacji, która byłaby zmianą na niekorzyść pewnej grupy obywateli, jest ustawodawczo zakazana. Rozpatrując w każdym przypadku wprowadzenie takiej zmiany należy rozważyć, czy nie zaistniała np. sytuacja, w której inaczej regulując dotychczasowe uprawnienia nie prowadzi się do rozwiązań z punktu widzenia praw obywateli trafniejszych oraz lepiej odpowiadających założeniom Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny nie ma podstaw twierdzić, iż ustawodawca nie może ocenić negatywnie dokonanych wcześniej rozwiązań legislacyjnych. Ponadto można mieć do czynienia z sytuacją, iż stojąc przed wyborem różnych dóbr ustawodawca wypowie się na rzecz tego, które uzna za cenniejsze. W swych poprzednich orzeczeniach Trybunał Konstytucyjny podkreślał, iż wybór takich rozwiązań jest obowiązkiem Sejmu w jego działalności ustawodawczej, co nie wyklucza oceny trafności tego wyboru z punktu widzenia zgodności z Konstytucją”.[1070] Trybunał nie stwierdził również naruszenia zasady ochrony praw słusznie nabytych w sprawie, w której uznał za nieuzasadnione utożsamianie korzyści majątkowej podatnika, uzyskanej wskutek przedawnienia jego zobowiązania podatkowego z konstytucyjnie chronionym prawem podmiotowym tegoż, albowiem – w kontekście rozpoznawanej sprawy – okres sześciu lat od powstania obowiązku podatkowego nie może – w ocenie Trybunału – zostać uznany za termin na tyle długi i uniemożliwiający rzeczywistą stabilizację sytuacji życiowej podatnika, iż staje na przeszkodzie ustabilizowaniu jego sytuacji prawnej.[1071] W innej jednak sprawie Trybunał zastrzegł, iż opodatkowanie dochodów w sytuacji, gdy związane z nimi zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu oznacza z jednej strony podważenie sensu instytucji przedawnienia, z drugiej zaś – eliminację mechanizmu stabilizacji sytuacji

[1070] orzeczenie pełnego składu z 22 sierpnia 1990 r., sygn. **K 7/90** (OTK ZU 1990, poz. 5) dot. zaopatrzenia emerytalnego pracowników i ich rodzin (zob. wydane w tej sprawie postanowienie sygnalizacyjne z 1 września 1990 r., sygn. **S 2/90** [OTK ZU 1990, poz. 32]), które przywołane zostało w ww. wyroku pełnego składu TK z 24 lutego 2010 r., sygn. **K 6/09** (OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 15) oraz uchwale SN z 16 września 2020 r., sygn. **III UZP 1/20** (LEX nr 3051750)

[1071] wyrok z 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65)

podatnika, co prowadzić może do naruszenia zakazu kreowania instytucji pozornych, jak i nakazu stabilizacji stosunków prawnych, wywodzonych z art. 2 Konstytucji.[1072] Dokonując natomiast oceny regulacji, która utrudnia lub uniemożliwia skorygowanie i zwrot nadpłaconego podatku Trybunał uznał, że w takim kontekście nie można mówić o własności w ścisłym rozumieniu, lecz o wierzytelności bądź o ekspektatywie wierzytelności o zwrot nadpłaconego VAT, dlatego wskazany jako wzorzec kontroli art. 64 ust. 3 Konstytucji, stanowiący o przesłankach dopuszczalności ograniczenia własności, nie stanowi w takich przypadkach relewantnego wzorca kontroli konstytucyjnej.[1073] Innym jednak razem Trybunał wskazywał na dopuszczalność wskazywania art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli w sprawach dotyczących zwrotu nadpłaty podatku,[1074] wyjaśniając na przykładzie prawa do zwrotu nadpłaconego VAT, iż nie stanowi ono prawa własności (w ścisłym jej rozumieniu), lecz wierzytelność bądź maksymalnie ukształtowaną ekspektatywę wierzytelności dotyczącą zwrotu nadpłaconego VAT, które to prawo korzysta z ochrony prawnej gwarantowanej przez art. 64 ust. 1 Konstytucji „innym niż własność prawom majątkowym".[1075] Ocena ta stanowi istotny pogląd prawny zasługujący na pogłębienie na kartach przyszłych orzeczeń Trybunału w sprawach z zakresu kontroli zgodności norm prawa podatkowego z art. 64 Konstytucji, zwłaszcza w trybie wnoszonych do Trybunału skarg konstytucyjnych. Trybunał dotykał problemu ochrony praw słusznie nabytych i ekspektatyw również na gruncie prawa spadkowego w związku z przepisami prawa podatkowego stwierdzając, iż „[p]rawo do zwrotu różnicy między podatkiem naliczonym a podatkiem należnym należy do kategorii praw i obowiązków majątkowych objętych zakresem stosowania art. 97 § 1 ordynacji podatkowej i

[1072] wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

[1073] wyrok z 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26)

[1074] wyroki z: 30 listopada 2004 r., sygn. **SK 31/04** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110); 16 października 2007 r., sygn. **SK 63/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105)

[1075] wyroki z 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26); 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62)

podlegających ochronie na podstawie art. 21 i art. 64 Konstytucji", co zdecydowało o niezgodności art. 100 o.p. w zakresie, w jakim nie przyznaje spadkobiercom podatnika podatku od towarów i usług prawa do określenia w decyzji podatkowej prawa do zwrotu na ich rzecz nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, jeżeli spadkodawca przed śmiercią nabył prawo do zwrotu podatku i nie złożył stosownej deklaracji – z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji.[1076] Ostatnie powyższe przykłady wskazują, iż z zarzutem naruszenia zasady ochrony praw słusznie nabytych, funkcjonalnie związane są również zasady ochrony interesów w toku oraz zakazu retroakcji – również na gruncie prawa publicznego[1077] w tym podatkowego.[1078]

2.3.5. Zasada ochrony interesów w toku z perspektywy retroaktywności i retrospektywności prawa podatkowego

Dekodowana z ogólnej klauzuli demokratycznego państwa prawnego i funkcjonalnie związana z zasadą ochrony praw słusznie nabytych – zasada ochrony interesów w toku, nakazuje chronić zaufanie podatnika, który zakładając stabilność wcześniejszych przepisów, zaplanował określone posunięcia ekonomiczne i przystąpił do ich realizacji.[1079] Zasadę ochrony interesów w toku uzasadnia bowiem założenie, iż zmiana norm prawnych określających warunki realizacji zaplanowanych posunięć ekonomicznych nie może naruszać interesów w toku osób, które podjęły dane działania na gruncie wcześniejszych przepisów.[1080] Trybunał zaznacza wprawdzie, że zasada ochrony interesów w toku – podobnie jak większość zasad ogólnych –

[1076] wyrok z 29 maja 2007 r., sygn. **P 20/06** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 52)

[1077] zob. wyrok pełnego składu z 7 lutego 2001 r., sygn. **K 27/00** (OTK ZU 2/2001, poz. 29)

[1078] zob. wyroki z: 4 czerwca 2013 r., sygn. **P 43/11** (OTK ZU 5A/2013, poz. 55); 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9), a także postanowienie z 13 kwietnia 2010 r., sygn. **P 35/09** (OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 39)

[1079] wyrok z 5 lipca 2011 r., sygn. **P 36/10** (OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 50) derogujący przepisy podatku o spadku i darowizn i od czynność cywilnoprawnych w zakresie, w jakim „nie uwzględniały ulgi podatkowej osoby zaliczanej do III grupy podatkowej (…)" uznające je za niezgodne z zasadą ochrony interesów w toku wynikającą z art. 2 Konstytucji

[1080] *Ibid.*

nie ma charakteru absolutnego, gdyż zmienność prawa jest elementem, z którym muszą się liczyć adresaci norm prawnych, to jeśli jednak przepisy prawa wyznaczały określony horyzont czasowy dla zaplanowania i przeprowadzenia danego przedsięwzięcia finansowego lub gospodarczego, ustawodawca nie może zmieniać kluczowych „reguł gry" przed końcem terminu, który sam wcześniej wyznaczył.[1081] Istotne jest więc z tej perspektywy, iż nie chodzi o każdą zmianę, lecz taką, która ma charakter kluczowy, a więc istotny i decydujący, co z kolei stanowi przesłankę niedookreśloną. Zmiana taka może bowiem prowadzić do naruszenia zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, nazywaną zasadą lojalności państwa wobec obywatela. Powyższe założenia z powodzeniem stanowić mogą metodologiczne podstawy uzasadnienia zarzutu niekonstytucyjności norm prawa podatkowego w trybie skargi konstytucyjnej. Wobec tego bowiem, że „ochrona interesów w toku i wynikające z niej oczekiwania prawne mają z założenia charakter tymczasowy i przejściowy, określony ramami czasowymi wyznaczonymi przez ustawodawcę",[1082] to spoczywający na ustawodawcy obowiązek poszanowania interesów w toku aktualizuje się wówczas, gdy łącznie zostaną spełnione trzy przesłanki: pierwsza – kiedy przepisy prawa wyznaczają określony horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć; druga – gdy dane przedsięwzięcie jest rozłożone w czasie; trzecia – jeśli jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji.[1083] W przypadku kumulatywnego ziszczenia się trzech powyższych przesłanek, ustawodawca ma „obowiązek ustanowienia przepisów przejściowych umożliwiających dokończenie przedsięwzięć ekonomicznych stosownie do przepisów obowiązujących w

[1081] wyroki z: 25 listopada 1997 r., sygn. **K 26/97** (OTK ZU 5_6/1997, poz. 64); 5 stycznia 1999 r., sygn. **K 27/98** (OTK ZU nr 1/1999, poz. 1); 5 lipca 2011 r., sygn. **P 36/10** (OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 50)

[1082] wyrok pełnego składu z 20 stycznia 2010 r., sygn. **Kp 6/09** (OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 3); wyrok z 5 lipca 2011 r., sygn. **P 36/10** (OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 50)

[1083] wyroki z: 25 listopada 1997 r., sygn. **K 26/97** (OTK ZU 5_6/1997, poz. 64); 5 lipca 2011 r., sygn. **P 36/10** (OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 50)

chwili ich rozpoczynania albo stworzenia obywatelowi innych możliwości dostosowania się do zmienionej sytuacji prawnej”[1084] z uwzględnieniem (co należałoby tu dodać) obiektywnych skutków ekonomicznych, jakie nastąpiłyby gdyby nie rzeczona zmiana stanu prawnego. Z tego względu również okoliczność nieustanowienia stosownych przepisów przejściowych stanowi – na zasadzie zarzutu pominięcia prawodawczego – naruszenie zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, a tym samym naruszenie art. 2 Konstytucji.[1085] Już w swoim orzecznictwie wydawanym w czasie sprzed wejścia w życie obecnie obowiązującej Konstytucji, Trybunał wskazywał, że „zasada niedziałania prawa wstecz, chociaż nie została wyrażona w Konstytucji PRL, stanowi podstawową zasadę porządku prawnego. Znajduje ona swoje oparcie w takich wartościach, jak bezpieczeństwo prawne i pewność obrotu prawnego oraz poszanowanie praw nabytych. Z tych też względów od zasady nieretroakcji powinno się odstępować wyjątkowo, z bardzo ważnych powodów. Odstępstwo to winno wynikać zawsze z brzmienia ustawy, a nie aktu podustawowego”.[1086] Tymczasem wzrastająca wraz z upływem czasu dynamika zmian legislacji podatkowoprawnej prowadzi do coraz liczniejszych przykładów wzbudzających uzasadnione wątpliwości co do zgodności poszczególnych rozwiązań legislacyjnych z konstytucyjną zasadą ochrony interesów podatnika w toku. Tytułem przykładu, do regulacji tego rodzaju zaliczyć można *de lege lata*, wprowadzone w ramach reformy tzw. Nowego Ładu

[1084] wyrok z 5 lipca 2011 r., sygn. **P 36/10** (OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 50)

[1085] zob. wydany wprawdzie w postępowaniu zainicjowanym pytaniem prawnym: wyrok z 5 lipca 2011 r., sygn. **P 36/10** (OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 50), którego uzasadnienie w tym zakresie, stanowić może metodologiczną podstawę zarzutu niekonstytucyjności w trybie skargi konstytucyjnej pod warunkiem powiązania naruszenia art. 2 Konstytucji z podmiotowym prawem konstytucyjnym skarżącego (np. art. 64 w związku z art. 217 Konstytucji) lub wywiedzeniem takiego prawa bezpośrednio z treści art. 2 Konstytucji.

[1086] orzeczenie z 28 maja 1986 r., sygn. **U 1/86** (OTK ZU 1986, poz. 2) dot. szczegółowych zasad i trybu oddawania w użytkowanie wieczyste gruntów i sprzedaży nieruchomości państwowych, kosztów i rozliczeń z tym związanych oraz zarządzania sprzedanymi nieruchomościami

(nazywanego Polskim Ładem) przepisy choćby art. 10 ust. 2 pkt 4 u.p.d.o.f.[1087] w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie do pojazdów lub innych rzeczy leasingowanych na podstawie umowy leasingu zawartej przed wejściem tego przepisu w życie,[1088] czy też art. 22c pkt 2 u.p.d.o.f.[1089] lub art. 16c pkt 2a uCIT[1090] w zakresie, w jakim wyłączają prawo do amortyzacji wskazanych w nich nieruchomości (tzw. nieruchomości mieszkalnych) nabytych przez podatnika przed wejściem tych przepisów w życie.[1091]

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie podkreśla, że regulując kwestie intertemporalne (międzyczasowe), ustawodawca korzysta

---

[1087] dodany mocą art. 1 pkt 7 ustawy z dnia 29 października 2021 r. (Dz. U. poz. 2105) zmieniającej tę ustawę z dniem 1 stycznia 2022 r. w ramach tzw. Nowego Ładu (nazywanego „Polskim Ładem")

[1088] zob. Sz. Obuchowski, J. Sarnowski, *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 1)*, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Nr 11/2021, s. 6; R. Kowalski, *Sprzedaż poleasingowa z przychodem osoby fizycznej,* (w:) A. Hołda (red.), *Zmiany w podatkach i księgowości 2022. Polski Ład,* Legalis/el 2022; R. Kowalski, *Instrukcja w zakresie rozliczania podatku dochodowego przedsiębiorcy w związku ze sprzedażą składników majątku nabytych po leasingu operacyjnym i wycofanych z działalności gospodarczej,* (w:) A. Hołda (red.), *Instrukcje księgowe i podatkowe. Polski Ład*, Wyd. 4., Warszawa 2022, s. 46 i n.

[1089] dodany mocą art. 1 pkt 7 ustawy z dnia 29 października 2021 r. (Dz. U. poz. 2105) ze skutkiem od 1 stycznia 2022 r.

[1090] dodany mocą art. 2 pkt 33 ustawy z dnia 29 października 2021 r. (Dz. U. poz. 2105) ze skutkiem od 1 stycznia 2022 r.

[1091] Wątpliwości konstytucyjne dotyczące ostatniej z przywołanych grup przepisów w zakresie prawa do amortyzacji, podnoszone są w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych, które nie zdecydowały się na zainicjowanie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w trybie pytania prawnego (zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 20 stycznia 2023 r., sygn. I SA/Gl 1083/22, Legalis/el nr 2877830; wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 31 stycznia 2023 r., sygn.: III SA/Wa 1788/22, Legalis/el nr 2884230; III SA/Wa 2356/22, Legalis/el nr 2884235; III SA/Wa 2355/22, Legalis/el nr 2884234; wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z: 1 lutego 2023 r., sygn. I SA/Po 752/22, Legalis/el nr 2882730; 2 lutego 2023 r., sygn. I SA/Po 856/22, Legalis/el nr 2884317, a także wyroki tego sądu z 10 lutego 2023 r.: sygn. I SA/Po 789/22, Legalis/el nr 2887307; sygn. I SA/Po 790/22, Legalis/el nr 2887308; sygn. I SA/PO 795/22, Legalis/el nr 2887309). Na domniemanie ich konstytucyjności uwagę zwraca także Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydawanych przez siebie urzędowych interpretacjach prawa podatkowego (z: 6 lipca 2022 r., nr 0111-KDWB.4010.17.2022.1.KP; 23 września 2022 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.432.2022.1.SH; 4 października 2022 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.481.2022.1.AW; 17 października 2022 r., nr KIS 0111-KDIB1-1.4010.495.2022.1.SH i n.).

z jednej z trzech metod: a) zasady wstecznego działania prawa (retroaktywność), b) zasady bezpośredniego działania prawa nowego (retrospektywność), c) zasady prospektywnego działania prawa (nazwanego dalszym działaniem prawa nowego).[1092] Zarzuty naruszenia zasady ochrony interesów podatnika w toku związane są jednak z rozróżnieniem reotraktywności i retrospektywności norm prawa podatkowego.[1093] Trybunał wskazuje, że obie kategorie pozostają ściśle związane z zasadą pewności i przewidywalności prawa, która stanowi samodzielną wartość chronioną (także w trybie skargi konstytucyjnej) na podstawie art. 2 Konstytucji.[1094] W postanowieniu pełnego składu z 13 czerwca 2011 r., wydanego w następstwie skargi konstytucyjnej Trybunał, na przykładzie art. XXVI ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Przepisy wprowadzające kodeks cywilny[1095] wskazał, że stosowanie prawa dotychczasowego do stosunków prawnych powstałych przed wejściem w życie nowego aktu normatywnego, stanowi ogólną regułę prawa międzyczasowego (intertemporalnego).[1096] Z uwagi na zasadę pewności prawa, zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz ochrony interesów w toku, ocena

[1092] postanowienie pełnego składu z 13 czerwca 2011 r., sygn. **SK 26/09** (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 46); *tamże:* E. Łętowska, K. Osajda (red.), *Prawo intertemporalne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i Sądu Najwyższego*, Warszawa 2008, s. 29; M. Eliasz, *Reguły intertemporalne w polskim postępowaniu cywilnym*, „Przegląd Sądowy" 2008, nr 3, s. 36; J. Mikołajewicz, *Prawo intertemporalne*, Poznań 2000, s. 62

[1093] zob. E. Łętowska, *Polityczne aspekty prawa intertemporalnego* [w:] J. Łętowski, W. Sokolewicz (red.) *Państwo, prawo, obywatel*: *zbiór studiów dla uczczenia 60-lecia urodzin i 40-lecia pracy naukowej profesora Adama Łopatki*, Wrocław 1989, s. 355; P. Tuleja, *Konstytucyjne podstawy prawa intertemporalnego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Kwartalnik Prawa Prywatnego, z. 1/1997, s. 157

[1094] postanowienie pełnego składu z 13 czerwca 2011 r., sygn. **SK 26/09** (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 46) oraz wyrok z 19 czerwca 2018 r., sygn. **SK 34/14** (OTK ZU A/2018, poz. 49); por. zdania odrębne STK L.Kieresa i P.Pszczółkowskiego do wyroku pełnego składu z 16 czerwca 2021 r., sygn. **P 10/20** (OTK ZU A/2021, poz. 40) dot. obniżenia wysokości policyjnej renty inwalidzkiej byłego funkcjonariusza pełniącego służbę na rzecz totalitarnego państwa

[1095] Dz. U. Nr 16, poz. 94, ze zm.

[1096] postanowienie pełnego składu z 13 czerwca 2011 r., sygn. **SK 26/09** (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 46)

powyższa powinna stanowić punkt wyjścia dla ocen co do konstytucyjności norm intertemporalnych.

Retroakcja (nazywaną retroakcją właściwą) stanowi przejaw naruszenia zasady niedziałania prawa wstecz (*lex retro non agit*), a więc generalnego (tj. nieabsolutnego)[1097] zakazu stanowienia norm prawnych znajdujących zastosowanie do stosunków lub sytuacji prawnych, które istniały przed wejściem w życie tych norm.[1098] Istotę zasady niedziałania prawa wstecz Trybunał wyraził twierdzeniem, iż wobec tego, że prawo powinno co do zasady działać „na przyszłość"[1099], to nie należy stanowić norm prawnych, które „miałyby być stosowane do zdarzeń zaszłych i zakończonych przed ich wejściem w życie".[1100] Trybunał podkreślał bowiem, że stany faktyczne należy oceniać według norm prawnych obowiązujących w czasie ich zajścia także wtedy, gdy w chwili dokonywania oceny (subsumpcji) obowiązują już nowe normy.[1101] W tym sensie retroakcja właściwa dotyczy

[1097] zob.: wyrok pełnego składu z 20 czerwca 2018 r., sygn. **SK 3/13** (OTK ZU A/2018, poz. 41); postanowienie pełnego składu z 13 czerwca 2011 r., sygn. **SK 26/09** (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 46) oraz wyrok z 4 kwietnia 2006 r., sygn. **K 11/04** (OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 40)

[1098] wyroki z: 18 października 2006 r., sygn. **P 27/05** (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 124) dot. opłaty legalizacyjnej w związku z tzw. samowolą budowlaną; 7 kwietnia 2011 r., sygn. **K 4/09** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 20) dot. pozbawienia emerytury mundurowej, świadczeń w okresie zawieszenia dyscyplinarnego, zwolnienia ze służby i prawa do służbowego lokalu mieszkalnego

[1099] wyroki z: 10 stycznia 2012 r., sygn. **SK 25/09** (OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 1) dot. uzależnienia wysokości podwyżki czynszu od wartości kapitału poniesionego na budowę, zakup lub trwałe ulepszenie lokalu; 22 lipca 2020 r., sygn. **K 4/19** (OTK ZU A/2020, poz. 33) derogujący art. 17 pkt 2 ustawy z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1276) w zakresie, w jakim wprowadził z mocą wsteczną art. 2 pkt 1 i 6 oraz art. 3 pkt 1 tej ustawy

[1100] wyroki z: 18 października 2006 r., sygn. **P 27/05** (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 124)) dot. opłaty legalizacyjnej w związku z tzw. samowolą budowlaną; 12 maja 2009 r., sygn. **P 66/07** (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 65) derogujący art. 220 ust. 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. Nr 183, poz. 1538, ze zm.) w zakresie, w jakim stanowi podstawę do zastosowania art. 130 ust. 1 tej ustawy do stanów faktycznych zaszłych w czasie obowiązywania ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. – Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi

[1101] wyrok z 18 października 2006 r., sygn. **P 27/05** (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 124)

tzw. zamkniętego stanu faktycznego, a więc takiego, który w pełni ukształtował się pod rządami przepisów wcześniej obowiązujących.[1102] Tymczasem retrospekcja (nazywana retroakcją niewłaściwą) dotyczy stosunków zaistniałych wcześniej i trwających nadal, kiedy to nowe prawo stosuje się bezpośrednio do trwających stosunków prawnych w tym sensie, że prawodawca stanowi akty normatywne mające zastosowanie do sytuacji trwających po ich wejściu w życie.[1103] Zdaniem Trybunału retrospekcja może więc obejmować zdarzenia o charakterze ciągłym i niezakończonym, zapoczątkowane pod rządami uchylonych norm, z uwagi na dopuszczalne granice „swobody władzy ustawodawczej w kształtowaniu i zmianach treści prawa oraz dostosowywaniu go do zmian społecznych".[1104] W postanowieniu pełnego składu z 13 czerwca 2011 r. Trybunał zastrzegł jednak, że mimo tej swobody Trybunał może orzekać o konstytucyjności wyboru reguły intertemporalnej, jeśli określona derogacja umożliwiłaby ochronę naruszonych konstytucyjnych wolności i praw (zwłaszcza w trybie skargi konstytucyjnej) skonfrontowanych z określonymi argumentami natury systemowej, aksjologicznej, społecznej i ekonomicznej.[1105] Z kolei w wyroku pełnego składu z 16 marca 2017 r. Trybunał, powołując się na swoje dotychczasowe orzecznictwo wskazywał również, że w przypadku retrospektywności nowe normy nie są stosowane do zdarzeń zaistniałych przed ich wejściem w życie, a jedynie w sposób prospektywny, wprowadzają daną zmianę na przyszłość, modyfikując

[1102] wyrok z 4 kwietnia 2006 r., sygn. **K 11/04** (OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 40)

[1103] wyrok z 23 kwietnia 2013 r., sygn. **P 44/10** (OTK ZU nr 4/A/2013, poz. 39) derogujący § 10 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie świadczeń socjalnych funkcjonariuszy celnych i członków ich rodzin (Dz. U. Nr 33, poz. 177 oraz z 2012 r. poz. 197) w zakresie, w jakim odnosi się do dopłaty do wypoczynku – jako niezgodny z art. 2 Konstytucji; oraz wskazane tam dotychczasowe orzecznictwo TK

[1104] wyrok z 19 czerwca 2018 r., sygn. **SK 34/14** (OTK ZU A/2018, poz. 49) i wskazane tam orzecznictwo

[1105] postanowienie pełnego składu z 13 czerwca 2011 r., sygn. **SK 26/09** (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 46)

sytuację określonych rodzajowo podmiotów, których ta zmiana dotyczy.[1106] Dlatego w wyroku pełnego składu z 19 lipca 2016 r. Trybunał przypomniał, że wprowadzenie określonej procedury *pro futuro*, która nie wywołuje skutków dla stosunków lub sytuacji prawnych w zakresie, w jakim istniały one przed ich wejściem w życie, nie pozostaje w sprzeczności z zasadą *lex retro non agit.*[1107] Z punktu widzenia konstytucyjnych wolności i praw podatnika istotna jest więc, wielokrotnie podkreślana przez Trybunał zasada, że wprowadzenie przez prawodawcę normy intertemporalnej o charakterze retrospektywnym możliwe jest wyłącznie pod następującymi warunkami: po pierwsze, gdy „przemawia za tym ważny interes publiczny, którego nie można wyważyć z interesem jednostki"[1108] i po drugie, gdy prawodawca unormował stosowne procedury umożliwiające zainteresowanym dostosowanie się do zmienionej sytuacji.[1109] Ziszczenie obu wskazanych przesłanek stało się dla Trybunału podstawą choćby do derogacji przepisów nowelizujących ustawę o świadczeniach rodzinnych w zakresie dotyczącym świadczenia pielęgnacyjnego.[1110] W wyroku pełnego składu z 20 czerwca

[1106] wyrok pełnego składu z 16 marca 2017 r., sygn. **Kp 1/17** (OTK ZU A/2017, poz. 28) i przywołane w nim orzecznictwo oraz wyrok z 22 lipca 2020 r., sygn. **K 4/19** (OTK ZU A/2020, poz. 33) derogujący art. 17 pkt 2 ustawy z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1276) w zakresie, w jakim wprowadził z mocą wsteczną art. 2 pkt 1 i 6 oraz art. 3 pkt 1 tej ustawy

[1107] wyrok pełnego składu z 19 lipca 2016 r., sygn. **Kp 3/15** (OTK ZU A/2016, poz. 66); wyrok z 18 października 2006 r., sygn. **P 27/05** (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 124)

[1108] wyroki z: 7 kwietnia 2011 r., sygn. **K 4/09** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 20) dot. pozbawienia emerytury mundurowej, świadczeń w okresie zawieszenia dyscyplinarnego, zwolnienia ze służby i prawa do służbowego lokalu mieszkalnego; 23 kwietnia 2013 r., sygn. **P 44/10** (OTK ZU nr 4/A/2013, poz. 39) derogujący § 10 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie świadczeń socjalnych funkcjonariuszy celnych i członków ich rodzin (Dz. U. Nr 33, poz. 177 oraz z 2012 r. poz. 197) w zakresie, w jakim odnosi się do dopłaty do wypoczynku – jako niezgodny z art. 2 Konstytucji; oraz wskazane tam dotychczasowe orzecznictwo TK

[1109] postanowienie z 8 stycznia 2013 r., sygn. **P 48/11** (OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 8) dot. kontroli konstytucyjności art. 35 ustawy z dnia 1 lipca 2009 r. o łagodzeniu skutków kryzysu ekonomicznego dla pracowników i przedsiębiorców (Dz. U. Nr 125, poz. 1035)

[1110] wyrok z 5 grudnia 2013 r., sygn. **K 27/13** (OTK ZU nr 9/A/2013, poz. 134) i przywołane tam orzecznictwo, zwłaszcza wyrok z 9 czerwca 2003 r., sygn. **SK 12/03** (OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 51) derogujący określony tam przepis intertemporalny w zakresie, w jakim

2018 r., wydanego w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej Trybunał uściślił powyższe przesłanki wiążąc je z kolejnym warunkiem – poszanowania praw niewadliwie nabytych, zakazującym „arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce, zarówno publicznych, jak i prywatnych".[1111] W swoim orzecznictwie Trybunał nie wyjaśnił jednak, na czym polega wspomniana niemożność wyważenia interesu publicznego z interesem jednostki, warunkująca dopuszczalność wprowadzenia retrospektywnej normy międzyczasowej. Lektura uzasadnień orzecznictwa Trybunału prowadzi do konkluzji, iż w jego ocenie zachodzi ona wówczas, gdy z perspektywy aksjologii Konstytucji oczywiste jest, że zagrożone naruszeniem dane prawo jednostki posiada niewspółmiernie niższy ciężar gatunkowy w stosunku do innej konstytucyjnie chronionej wartości, której prawo jednostki winno ustąpić w zakresie niezbędnym dla urzeczywistnienia zasady sprawiedliwości w sposób wyznaczony treścią zasady proporcjonalności.[1112] W sprawach tego rodzaju dochodzi, zdaniem Trybunału do tzw. odwrócenia domniemania bezpośredniego działania prawa, która to okoliczność uzasadnia dopuszczalność retrospektywnego zastosowania prawa nowego.[1113] Pod wyżej wskazanymi warunkami Trybunał uznał za dopuszczalną również taką

---

nie przewiduje regulacji przejściowej dotyczącej przyjęcia do rozpoznania kasacji złożonych przed dniem 1 lipca 2000 r.

[1111] wyrok pełnego składu z 20 czerwca 2018 r., sygn. **SK 3/13** (OTK ZU A/2018, poz. 41)

[1112] w kontekście relacji retroaktywności i retrospektywności normy intertemporalnej w relacji do zasady ochrony praw słusznie nabytych oraz zasady proporcjonalności: zob. wyrok 13 kwietnia 1999 r., sygn. **K 36/98** (OTK ZU nr 3/1999, poz. 40) dot. zasad wypłat zwaloryzowanych udziałów członkowskich w spółdzielniach

[1113] wyrok pełnego składu z 20 czerwca 2018 r., sygn. **SK 3/13** (OTK ZU A/2018, poz. 41) oraz wyroki z: 9 czerwca 2003 r., sygn. **SK 12/03** (OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 51) derogujący określony tam przepis intertemporalny w zakresie, w jakim nie przewiduje regulacji przejściowej dotyczącej przyjęcia do rozpoznania kasacji złożonych przed dniem 1 lipca 2000 r.; 23 lipca 2013 r., sygn. **P 36/12** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 81) dot. dopuszczalności stosowania kar pieniężnych w sprawach wszczętych i niezakończonych decyzją ostateczną przed dniem wejścia w życie wskazanej tam ustawy nowelizującej i tym samym przewidującej wymierzenie kary pieniężnej w wysokości wyższej niż przewidziana w chwili wystąpienia zdarzenia (*tempus regit actum*) rodzącego odpowiedzialność karnoadministracyjną

retrospekcję, która dla jej adresatów ma charakter „zaskakujący i nader uciążliwych" przyjmując, iż konieczność zapobieżenia skutkom kryzysu gospodarczego na rynku pracy oraz zapewnienia ochrony interesów przedsiębiorców i pracowników, stanowią ważne względy aksjologiczne uzasadniające dopuszczalność wprowadzenia retrospektywnej regulacji intertemporalnej, niekorzystnej dla poszczególnych pracowników, lecz – zdaniem Trybunału – istotnej z perspektywy całokształtu regulacji rynku pracy.[1114] Sytuacja, kiedy nowo ustanowione normy prawne nie znajdują zastosowania do zdarzeń zaistniałych przed ich wejściem w życie, lecz w sposób retrospektywny jedynie modyfikują ich przyszłą sytuację prawną w odniesieniu do pozostałego okresu jej trwania (zwłaszcza co do stosunku prawnego lub prawa), nie uzasadnia więc – zdaniem Trybunału – zarzutu retroaktywego działania tej regulacji prowadzącego do naruszenia art. 2 Konstytucji.[1115] Regulacja intertemporalna ustanawiająca nakaz zastosowania nowego prawa do stosunków prawnych (w tym stosunków procesowych) wprowadzonych pod rządami uchylonych przepisów, lecz niezrealizowanych co do wszystkich istotnych elementów tych stosunków, nie jest zatem zdaniem Trybunału objęta, wynikającym z art. 2 Konstytucji zakazem wstecznego działania prawa.[1116] Jeśli już jednak przykładowo retrospektywny charakter uzyskania prawomocności orzeczenia powoduje, że termin złożenia wniosku o wznowienie postępowania upływa przed powzięciem przez zainteresowanego wiedzy o uzyskaniu przymiotu prawomocności orzeczenia, to okoliczność ta przesądza o

[1114] postanowienie z 8 stycznia 2013 r., sygn. **P 48/11** (OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 8) dot. kontroli konstytucyjności art. 35 ustawy z dnia 1 lipca 2009 r. o łagodzeniu skutków kryzysu ekonomicznego dla pracowników i przedsiębiorców (Dz. U. Nr 125, poz. 1035)

[1115] wyrok pełnego składu z 3 listopada 1999 r., sygn. **K 13/99** (OTK ZU 7/1999, poz. 155) dot. przepisów ustawy z dnia 18 marca 1999 r. o zmianie ustawy o ustroju miasta stołecznego Warszawy

[1116] wyrok z 4 kwietnia 2006 r., sygn. **K 11/04** (OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 40) i pogląd ten wciąż zachowuje swą aktualność: zob. wyrok pełnego składu z 16 marca 2017 r., sygn. **Kp 1/17** (OTK ZU A/2017, poz. 28)

niekonstytucyjności takiej regulacji.[1117] Do kategorii dopuszczalnego retrospektywnego działania prawa Trybunał zalicza również okoliczność stosowania nowej regulacji prawnej wobec sytuacji faktycznych powstałych przed jej wejściem w życie, co wyjaśniano na gruncie kontroli konstytucyjności art. 22 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo celne (Dz. U. Nr 68, poz. 623) w zakresie, w jakim brak normy intertemporalnej powodował obowiązek stosowania ustawy nowej w postaci znowelizowanego Kodeksu karnego skarbowego do czynów powstałych również przed 1 maja 2004 r.[1118]

Dla rozróżnienia czy dana norma podatkowoprawna o charakterze intertemporalnym ma charakter retroaktywny czy retrospektywny znaczenie ma więc zarówno to, czy zdarzenie prawne lub przedsięwzięcie finansowo-gospodarcze, którego ona dotyczy zostały zakończone, jak i charakter oraz moment ich powstania.[1119] Ocenę tę rozwinąć należy jednak o zastrzeżenie, iż pojęcia rozłożonego w czasie zdarzenia prawnego lub przedsięwzięcia finansowo-gospodarczego interpretować w tym zakresie należy w szerokim, właściwym dla ich istoty, ujęciu interpretacyjnym (np. retrospektywna norma intertemporalna nakazująca stosowanie mniej korzystnych dla podatnika przepisów dotyczących amortyzacji środka trwałego lub zbycia przedmiotu objętego wcześniej umową leasingu, uwzględniać winna całokształt sytuacji finansowej, gospodarczej i podatkowej podatnika,

[1117] wydany w trybie skargi konstytucyjnej wyrok z 9 czerwca 2003 r., sygn. **SK 5/03** (OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 50) stwierdzający niezgodność art. 401(1) § 1 k.p.c. (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w którym dotyczy wyroków uprawomocniających się z mocą wsteczną po upływie terminu, o którym mowa w § 2 tego przepisu, na skutek odmowy przyjęcia lub odrzucenia kasacji – z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 45 i art. 190 ust. 4 Konstytucji

[1118] wyrok z 31 stycznia 2005 r., sygn. **P 9/04** (OTK ZU nr 1/A/2005, poz. 9)

[1119] wyrok z 10 grudnia 2007 r., sygn. **P 43/07** (OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 155) derogujący art. 128 ust. 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych w zakresie, w jakim stanowi podstawę do zastosowania art. 96 ust. 1 pkt 2 tej ustawy do stanów faktycznych zaszłych w czasie obowiązywania ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. – Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi (*tamże:* P. Tuleja, *Konstytucyjne podstawy prawa intertemporalnego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Kwartalnik Prawa Prywatnego, z. 1/1997, s. 158)

dotyczącej zarówno nabycia i rozliczenia jak i zbycia rzeczy objętej amortyzacją lub umową leasingu).

3. Zasada władztwa daninowego *versus* zasada sprawiedliwości podatkowej

3.1. Uwagi wprowadzające

Przyjmuje się, że zasada władztwa daninowego państwa rekonstruowana jest z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji,[1120] choć niekiedy orzecznictwo trybunalskie dopuszcza wyprowadzenie tej zasady również z samego już art. 217 Konstytucji.[1121] Uznać jednak należy, iż dopiero funkcjonalne sprzężenie treści obu tych przepisów ukazuje rzeczoną zasadę w pełniejszej perspektywie, ukazującej normatywny związek praw, wolności i obowiązków podatkowoprawnych z elementami konstrukcyjnymi normy podatkowoprawnej, określenie których stanowi wyłączną domenę ustawodawcy. Syntetycznie rzecz ujmując, wyrażona w art. 84 Konstytucji zasada powszechności opodatkowania oznacza, że do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie, obowiązany jest każdy na kogo ustawa nakłada taki obowiązek, natomiast wyrażona w art. 217 Konstytucji zasada ustawowej wyłączności opodatkowania oznacza, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. W tym stanie rzeczy art. 84 Konstytucji formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, tymczasem art. 217 Konstytucji

---

[1120] A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolite Polskiej*, Warszawa 2011, s. 175-176; zob. rys historyczny kształtowania się rzeczonej zasady w polskim konstytucjonalizmie: tamże, s. 176 i n.; zob. wyroki z: 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85) oraz postanowienie z 15 lipca 2010 r., sygn. **K 21/09**, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 64)

[1121] wyrok z 16 lipca 2009 r., sygn. **K 36/08** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 111) i wskazana tam literatura: J. Boć (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.,* Wrocław 1998, s. 319

wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów tego stosunku dany obowiązek regulacji w drodze ustawy ma charakter szczególny.[1122] Wynika z tego, że zasada ustawowej wyłączności opodatkowania konkretyzuje (rozwija) zasadę powszechności opodatkowania.[1123] Wzorzec z art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji dostarcza „substratu do odkodowania zasady władztwa podatkowego, według której państwo ma prawo obciążać podmioty znajdujące się w zakresie jego władzy w celu finansowania swoich zadań"[1124] na zasadach określonych w ustawie w ten sposób, że art. 84 podkreśla stronę podmiotową obowiązku ponoszenia danin publicznych (w zakresie powszechności opodatkowania), zaś art. 217 – jego stronę przedmiotową (w zakresie kompetencji państwa wykonywanych obowiązkowo w formie ustawy).[1125] Oba przywołane postanowienia Konstytucji, choć ujmują materię prawnopodatkową z odmiennych perspektyw, pozostają więc z sobą w ścisłej korelacji, współtworząc jedną konstytuują zasadę – władztwa daninowego państwa. Stanowi ona legitymację dla działań organów państwa mających na celu „obciążanie określonych podmiotów daninami (w tym podatkami), umożliwiającymi realizację zadań publicznych"[1126], przez ustawowe upoważnienie właściwych organów „władzy publicznej do stanowienia i egzekwowania regulacji podatkowych, oraz zasadę powszechności opodatkowania, nakazującą wszystkim podporządkowanie się takim regulacjom".[1127] Podstawę aksjologiczną zasady władztwa daninowego stanowi okoliczność, iż Rzeczpospolita stanowi dobro wspólne wszystkich

[1122] wyrok pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79) oraz wskazane tam orzecznictwo

[1123] wyrok pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79) oraz wyrok z 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47)

[1124] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100), a także przywołane tam orzecznictwo, zwłaszcza wyroki z: 10 grudnia 2002 r., sygn. **P 6/02** (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 91) oraz 18 listopada 2014 r., sygn. **K 23/12** (OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113)

[1125] wyrok pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79)

[1126] zob. wyrok z 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26)

[1127] wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

obywateli, a obowiązkiem obywatela polskiego jest wierność Rzeczypospolitej Polskiej oraz troska o dobro wspólne (art. 1 i art. 82 Konstytucji).[1128]

Swoboda ustawodawcy podatkowego nie jest jednak absolutna i nie może przekształcić się w dowolność, gdyż ograniczona jest przede wszystkim obowiązkiem przestrzegania reguł dotyczących wymogów drogi ustawodawczej, procedury uchwalania ustaw podatkowych (w tym: nakazem respektowania *vacatio legis* i zakazem nadawania mocy wstecznej bądź dokonywania zmian w ciągu roku podatkowego) oraz wymogami szczególnej dbałości legislacyjnej podczas stanowienia przepisów prawa podatkowego, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych.[1129] Trybunał zauważa bowiem, iż duży zakres władztwa daninowego zwłaszcza w obszarze kształtowania materialnych treści prawa podatkowego równoważony jest koniecznością respektowania przez ustawodawcę podatkowego warunków formalnych wynikających przede wszystkim z art. 2, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.[1130] Granicę władztwa daninowego państwa stanowią zatem przede wszystkim zasady sprawiedliwości i równości,[1131] które pozostają z sobą w ścisłym funkcjonalnym i nierozerwalnym związku, albowiem zasada sprawiedliwości nakazuje w szczególności równe traktowanie podmiotów prawa charakteryzujących się daną cechą istotną mimo, iż na gruncie zasady równości dopuszczalne jest ich

[1128] zob. wyroki z: 16 października 2007 r., sygn. **SK 63/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105); 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22)

[1129] wyroki z: 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26); 26 maja 2009 r., sygn. **P 58/07** (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 71)

[1130] wyroki z: 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[1131] wyroki z: 22 października 2002 r., sygn. **SK 39/01** (OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 66); 30 listopada 2004 r., sygn. **SK 31/04** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110); 4 lipca 2013 r., sygn. **P 7/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 74); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

różnicowanie służące realizacji zasady sprawiedliwości społecznej, przy czym „różnicowanie niesprawiedliwe" jest zawsze zakazane.[1132]

Zasada władztwa daninowego państwa pozostaje w istotnej relacji zwłaszcza z zasadą sprawiedliwości podatkowej, odczytywanej w orzecznictwie konstytucyjnym (w zależności od zakresu zaskarżenia oraz wskazanego w skardze sposobu naruszenia) z różnych przepisów Konstytucji, ujmowanych zazwyczaj w ramach tzw. związkowych wzorców kontroli. Relacja ta polega na tym, że choć polski ustawodawca podatkowy cieszy się dużą swobodą regulacyjną, to istotne jej ograniczenie, poza wyżej wskazanymi kwestiami legislacyjnymi, stanowi także – niedookreślona znaczeniowo – zasada sprawiedliwości podatkowej.[1133] Istotnym jej elementem jest tzw. zdolność płatnicza zwana również zdolnością podatkową, a więc zdolność płacenia podatków, czy szerzej: zdolność adresata normy podatkowoprawnej do spełnienia, ciążącej na nim – z mocy tej normy – powinności podatkowoprawnej, którą stanowić mogą, przede wszystkim spełnienie obowiązku podatkowego lub dokumentacyjnego związanego z takim obowiązkiem.[1134] Kategoria zdolności podatkowej winna stanowić kryterium takiego ustanawiania ciężarów podatkowych, które uwzględnia indywidualne możliwości poniesienia świadczenia podatkowego, mające na względzie zarówno elementy osobowe, jak i ekonomiczno-finansowe tym bardziej, że przekroczenie zdolności podatkowej implikuje

---

[1132] wyrok z 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37); zob. wyrok z 20 października 1998 r., **K 7/98** (OTK ZU nr 6/1998, poz. 96)

[1133] zob. wyroki pełnego składu z: 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79); 15 lipca 2013 r., sygn. **K 7/12** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 76) oraz wyroki z: 25 listopada 1997 r., sygn. **K 26/97** (OTK ZU 5_6/1997, poz. 64); 28 stycznia 2003 r., sygn. **K 2/02** (OTK ZU nr 1/A/2003, poz. 4); 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47); 26 maja 2009 r., sygn. **P 58/07** (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 71); 17 listopada 2010 r., sygn. **SK 23/07** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103); 4 lipca 2013 r., sygn. **P 7/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 74); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9)

[1134] zob. wyrok z 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 107), w uzasadnieniu którego mowa o nakazie „nienakładania na podatników powinności dokonania aktów staranności nadmiernie uciążliwych i niepozostających w odpowiedniej proporcji do korzyści, które wiążą się z ich dokonaniem"

spadek korzyści również w sferze finansów publicznych oraz w ogólnie pojętej sferze społecznej.[1135] W tym sensie jedną z zasadniczych granic opodatkowania powinno stanowić zachowanie wydajności i sprawności gospodarczej.[1136] Podkreśla to sam Trybunał podnosząc, iż zarówno stanowienie aktów normatywnych prawa podatkowego jak i egzekwowanie należności podatkowych powinno następować „w sposób uwzględniający wszelkie wynikające z tego skutki gospodarcze, w tym także skutki dla innych podmiotów gospodarczych."[1137] Istotnym elementem sprawiedliwości podatkowej jest także wspomniana równość, która w tym kontekście oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego, proporcjonalnie do zdolności podatkowej podatnika.[1138] Równomierność opodatkowania musi bowiem uwzględniać zdolność podatkową, a zatem możność poniesienia podatku, nie mogąc jednakowoż abstrahować od dochodu, gdyż obok uwarunkowań ekonomicznych, równomierność opodatkowania jest związana z równością stanowienia prawa właśnie.[1139] Z tych względów Trybunał wskazuje na konieczność określania obiektywnego miernika, według którego ustawodawca będzie mógł dokonać równomiernego rozdzielenia ciężarów podatkowych.[1140] Ustalając zdolność podatkową, Trybunał bada – wyrażoną w kwestionowanej regulacji podatkowoprawnej – stronę podmiotową i przedmiotową podatku oraz sposób jego „obliczania", których miarę stanowić powinna zdolność podatkowa adresata zobowiązania podatkowego, nie zaś wyłącznie korzyści uzyskiwane przez państwo lub jego organy, gdyż zdaniem

[1135] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1136] R. Mastalski, *Konstytucyjne granice opodatkowania* (w:) M. Zubik (red.) *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006, s. 559; P. Selera, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego,* PiP nr 4/2017, s. 53

[1137] wyrok z 26 listopada 2007 r., sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 12)

[1138] zob. wyroki z: 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22); 18 października 2011 r., sygn. **SK 2/10** (OTK ZU nr 8/A/201, poz. 83)

[1139] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1140] por. wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95); 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37)

Trybunału, to dzięki określeniu zdolności podatkowej możliwe jest rzetelnie określenie kryteriów rozłożenia ciężaru podatkowego oraz uwzględnienie celów gospodarczych i społecznych, którym opodatkowanie to winno służyć.[1141] W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny przypomina, że zasada zdolności podatkowej polega na tym, że danina publiczna stanowi cenę za świadczone przez państwo usługi, polegające na „dysponowaniu dochodami uzyskanymi ze świadczeń podatkowych" (w interesie, w imieniu i na rzecz dobra wspólnego, w tym także samego podatnika, którego majątek i inne dobra lub prawa chronione są właśnie przez organy państwa – co należy tu dodać), dlatego też ustawodawca, realizując zasadę zdolności podatkowej, dokonuje wyboru dobra podlegającego opodatkowaniu, uzasadniając stopień podatkowej obciążalności tego dobra, gdyż w ustalaniu obciążeń podatkowych podstawowe znaczenie znajdować winna indywidualizacja zdolności podatkowej podatnika, jako że konkretyzacja zdolności podatkowej następuje w drodze ustawy i musi nawiązywać do jego warunków dochodowych i majątkowych.[1142] Z tego powodu normy podatkowoprawne nakładające na określonych adresatów jakiekolwiek powinności podatkowe (zwłaszcza obowiązek podatkowy bądź związaną z nim powinność o charakterze dokumentacyjnym), które przekraczają obiektywną możliwość ich spełnienia, naruszają zasadę władztwa daninowego w związku z zasadą demokratycznego państwa prawnego, dekodowanymi zazwyczaj z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji (w różnej ich konfiguracji) w związku z naruszeniem prawa własności podatnika,[1143] a w zależności od przedmiotu zaskarżenia, czy wskazanego sposobu naruszenia jego konstytucyjnych wolności lub praw, naruszeniem – również innych wartości

[1141] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152); por. tamże: P. M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 407

[1142] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152); zob. wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95); 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37)

[1143] por.: wyroki: z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152) oraz z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100), a także przywołane tam orzecznictwo

konstytucyjnych,[1144] np. zasady proporcjonalności.[1145] Dopuszczalne jest związanie tego zarzutu z naruszeniem zasady proporcjonalności w przypadku wykazania, iż prawodawca podatkowy, spośród dopuszczalnych środków działania nie wybrał rozwiązań najmniej uciążliwych, lecz rozwiązanie normujące obowiązki lub ciężary zbędne (nieproporcjonalne) wobec założonego i konstytucyjnie usprawiedliwionego celu.[1146]

Za uzasadnioną należy jednak uznać hipotezę, iż zasada sprawiedliwości podatkowej kreowana jest nie tylko przesłanką „obiektywnej niemożliwości spełnienia obowiązku podatkowego lub innej powinności podatkowoprawnej", lecz także okolicznością, zgodnie z którą spełnienie danego obowiązku lub danej powinności niweczy w praktyce cel gospodarczy, z jakim obowiązek ten lub powinność ta się łączy – ewentualnie, że przesłanka „obiektywnej niemożliwości" zawiera w sobie okoliczność prowadzącą do zniweczenia celu gospodarczego w przypadku spełnienia danego obowiązku lub danej powinności. Jeśli bowiem dana czynność, transakcja lub dane przedsięwzięcie gospodarcze opodatkowane jest na takich zasadach, które z naruszeniem zasady proporcjonalności, czynią je w istocie nieopłacalnym lub bezprzedmiotowym, trudno byłoby uzasadnić, iż przepisy prawa podatkowego kształtujące te zasady w sposób zgodny z zasadą sprawiedliwości podatkowej. Na tej chociażby podstawie Trybunał wyjaśnił, iż dopuszczalne jest przeprowadzenie w trybie skargi kontroli konstytucyjności przepisów określających „obowiązki finansowe podmiotów gospodarczych wobec państwa [ingerujące w] prowadzoną działalność

[1144] por.: wyroki: z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152) oraz z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100), a także przywołane tam orzecznictwo

[1145] wyrok z 25 października 2004 r., sygn. **SK 33/03** (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94) stwierdzający, że art. 19 ust. 3b ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) w zakresie, w jakim pozbawia prawa do obniżenia kwoty podatku należnego podatnika, który dokonał obniżenia kwoty podatku należnego wcześniej niż w rozliczeniu za miesiąc, w którym otrzymał dokument celny, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 oraz art. 2 Konstytucji

[1146] wyrok z 25 października 2004 r., sygn. **SK 33/03** (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94)

gospodarczą, zwłaszcza w sytuacji gdy ich realizacja może prowadzić do nadmiernych obciążeń finansowych, powodujących, że działalność ta staje się nieopłacalna."[1147] Powyższy pogląd prawny może zatem stanowić istotny element zarzutów formułowanych w kolejnych skargach konstytucyjnych inkryminujących przepisy prawa podatkowego, a tym samym doczekać się pogłębienia w kolejnym orzecznictwie Trybunału.

Jest to przesłanka niedookreślona i choć jako wyjątek od zasady władztwa daninowego musi być interpretowana ściśle, to jednak jej obowiązywanie wynika z zasady sprawiedliwości podatkowej, dekodowanej za pomocą takich samych reguł metodologicznych, jak przesłanka obiektywnej niemożności wykonania obowiązku podatkowego lub innej powinności podatkowoprawnej. W tym stanie rzeczy Trybunał wywiódł, iż „zasada zdolności podatkowej podatnika oznacza ograniczenie kręgu podatników danego podatku oraz uwzględnianie indywidualnej zdolności podatkowej (mierzonej zazwyczaj dochodem bądź poziomem zamożności)" i z tego właśnie względu „wyklucza się podatki dotyczące całej społeczności o jednakowej wysokości, a jednocześnie zapewnia, że osoby o tym samym poziomie zdolności podatkowej powinny płacić takiej samej wielkości podatki", podkreślając, iż „rozstrzygnięcie tego, czy to stawka proporcjonalna, progresywna lub regresywna stanowi rozwiązanie sprawiedliwe, pozostaje [jednak] kwestią indywidualną".[1148] Tytułem przykładu Trybunał ocenił, że „warunki, od spełnienia których dopuszczalne jest opodatkowanie zgodne z metodą ilorazu małżeńskiego, nie mogą być rozpatrywane według standardów właściwych dla kontroli konstytucyjności ulg i przywilejów podatkowych mieszczących się w granicach swobody ustawodawcy, w gestii którego leży określanie polityki państwa i sposobów jej realizacji", ponieważ „zgodnie z zasadą sprawiedliwości podatkowej, zarówno sama możliwość łącznego opodatkowania małżonków, jak i warunkujące ją okoliczności

[1147] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100; zwłaszcza pkt 5.4.1. uzasadnienia)

[1148] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152); zob. wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22)

wymienione w ustawie, muszą uwzględniać kryterium zdolności podatkowej", dlatego też „wymóg pozostawania przy życiu po upływie roku podatkowego przez oboje małżonków i wspólne złożenie przez nich zeznania podatkowego należy uznać za dyskryminujące kryterium prowadzące do niesprawiedliwego zróżnicowania sytuacji podatników".[1149] Z kolei na przykładzie kwoty wolnej od podatku Trybunał wyjaśniał, że z art. 84 Konstytucji należy wywodzić standardy rzetelnej legislacji podatkowej opartej na sprawiedliwości podatkowej, zaś z art. 2 Konstytucji – zasadę sprawiedliwości społecznej, która odnosi się do socjalnej funkcji kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych.[1150] Jednak jak podkreślono w zdaniu odrębnym do tego orzeczenia, przepisy te nie gwarantują ani prawa podmiotowego do zakresowego lub całkowitego zwolnienia od podatku, ani prawa podmiotowego do niepłacenia ustanowionego zgodnie z prawem podatku z uwagi na subiektywnie definiowaną zdolność do ponoszenia ciężaru podatkowego, gdyż ani art. 2, ani art. 84 Konstytucji nie nakazują prawodawcy wprowadzenia określonej kwoty zmniejszającej podatek jako bezwzględnie wymaganej treści systemu prawa.[1151]

Orzecznictwo trybunalskie nie jest jednak w tej mierze jednolite, gdyż niekiedy uznaje również, iż art. 84 i art. 217 Konstytucji nie wyrażają *per se* praw ani wolności o charakterze podmiotowym.[1152] Z tego też względu zasadniczo nie mogą stanowić one samodzielnych wzorców kontroli w trybie skargi (podobnie art. 2 Konstytucji),[1153] gdyż mają one w swej istocie charakter przedmiotowy i adresowane są w pierwszej kolejności do

[1149] wyrok z 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37)

[1150] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1151] zdanie odrębne STK S.Rymara do wyroku z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1152] postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166)

[1153] dot. dopuszczalności art. 2 Konstytucji jako samodzielnego wzorca kontroli w trybie skargi konstytucyjnej: postanowienie pełnego składu z 12 grudnia 2000 r., sygn. **SK 105/00** (OTK ZU 1B/2002, poz. 59); zob. pkt 1.2. niniejszego rozdziału

podmiotów mających kompetencje prawotwórcze.[1154] W tym ujęciu powiemy, że normy te mają charakter norm formalnych (*NF*), o których mowa w punkcie 4.1. rozdziału drugiego tej pracy. Podkreślić jednak należy, iż orzecznictwo późniejsze dopuściło formułowanie w skardze konstytucyjnej zarzutu naruszenia wolności lub praw przez oparcie ostatecznego orzeczenia na normie podatkowoprawnej związanej z zasadą wyłączności ustawy w prawie daninowym lub zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonych z art. 84 i art. 217 Konstytucji.[1155] Kierunek ten uznać należy ze wszech miar słuszny i pożądany, albowiem sprzyja on urzeczywistnianiu konstytucyjnych wolności i praw podmiotów polskiego prawa podatkowego. Tym bardziej dopuszczalne jest zatem formułowanie w skardze zarzutu naruszenia zasad dekodowanych z tych przepisów w związku z naruszeniem prawa lub wolności o charakterze *stricte* podmiotowym (zwłaszcza prawem własności, czy prawem do sądu, ale również prawem ochrony prawnej życia prywatnego i ochrony informacji o sobie, wolności tajemnicy komunikowania się, nienaruszalności mieszkania, przemieszczania się, czy wreszcie wolności sumienia i wyznania). Orzecznictwo konstytucyjne w zakresie wzorca kontroli norm tego rodzaju nie jest zatem jeszcze ostatecznie ukształtowane, czego jednak – zważywszy na ograniczone ramy niniejszej pracy – nie sposób tu metodologicznie zgłębić, pozostawiając rzecz do odrębnego, kompleksowego opracowania. Z tych względów zasadne jest zbadanie, w jakim zakresie – z perspektywy orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego – związana z zasadą sprawiedliwości podatkowej, zasada władztwa daninowego, składająca się z zasad powszechności opodatkowania i ustawowej wyłączności opodatkowania, stanowić może wzorzec kontroli w trybie skargi konstytucyjnej, co stanowić będzie przedmiot analizy niniejszego podrozdziału.

[1154] postanowienie z 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU 7A/2012, poz. 87)

[1155] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

3.2. Źródło godności podatnika jako fundamentu zasad władztwa daninowego i sprawiedliwości podatkowej

Mając na względzie przenikanie się zasady władztwa daninowego z zasadą sprawiedliwości podatkowej, nie sposób nie odnieść się do słynnego poglądu Trybunału, iż „ustawodawca ma w dziedzinie podatków daleko posuniętą swobodę wyboru między różnymi konstrukcjami podatkowymi, opartą o kryteria i cele polityczne i gospodarcze. Polityka podatkowa jest bowiem środkiem realizacji tych określonych celów. Za realizację tej polityki oraz wybór właściwych metod i celów parlament ponosi odpowiedzialność przed społeczeństwem (wyborcami)".[1156] Odzwierciedlenie tego założenia stanowi, wynikająca z art. 10 Konstytucji zasada podziału władz, wykluczająca udział Trybunału w wykonywaniu pozytywnej władzy ustawodawczej w myśl reguł powściągliwości w zakresie ocen co do przyjętych rozwiązań normatywnych z uwagi na domniemanie racjonalności prawodawcy i konstytucyjności badanych przez Trybunał norm.[1157]

Wywód taki wzbogacić należałoby również o uzasadnienie, wynikające ze znaczenia art. 4 Konstytucji, zgodnie z którym władza zwierzchnia w Rzeczypospolitej Polskiej należy do Narodu (ust. 1), który władzę tę sprawuje przez swoich przedstawicieli lub bezpośrednio (ust. 2). Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, aprobowanym również w najnowszej doktrynie[1158] oznacza to, że treścią zasady zwierzchnictwa Narodu „jest

---

[1156] wyroki z: 25 listopada 2009 r., sygn. **SK 30/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 159); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97) i przywołane tam orzecznictwo; zob.: wyrok z 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47), w uzasadnieniu którego Trybunał wyjaśniał, iż nie należy do niego ocena trafności i słuszności decyzji podjętej przez ustawodawcę w zakresie kształtowania polityki podatkowej państwa z zastrzeżeniem, iż granicę te swobody wyznacza treść norm (zasad) konstytucyjnych, których respektowanie jest obowiązkiem ustawodawcy; zob. również wyrok z 21 marca 2005 r., sygn. **P 5/04** (OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 26)

[1157] wyrok z 19 lipca 2007 r., sygn. **K 11/06** (OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 81) stwierdzający zgodność art. 13 pkt 9 u.p.d.o.f. (tzw. zasady opodatkowania kontraktów managerskich) z art. 2 Konstytucji

[1158] P. Tuleja, *Art. 4. Zasada zwierzchnictwa Narodu* (w:) P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2021 (LEX/el. nr 587806598)

uznanie woli Narodu jako jedynego źródła władzy i sposobu legitymizowania sprawowania władzy".[1159] Prof. P. Tuleja wskazuje przy tym, że ramy tej władzy ograniczone są godnością człowieka, która zgodnie z art. 30 Konstytucji ma charakter przyrodzony i niezbywalny oraz stanowi źródło podstawowych praw człowieka.[1160] Autor ten wywodzi przy tym z art. 31 ust. 1 Konstytucji, iż wolność człowieka ma charakter „przedpozytywny", gdyż polska Konstytucja nie nadaje człowiekowi wolności, a jedynie deklaruje jej ochronę.[1161] W tym stanie rzeczy uprawnione jest zatem określenie metapozytywnego lub transcendentalnego charakteru godności podatnika. Poszukując natomiast źródła samej godności człowieka – na gruncie brzmienia polskiej konstytucji – ponownie posłużyć należy się jej preambułą, w której Naród polski – wszyscy obywatele Rzeczypospolitej wartości prawdy, sprawiedliwości, dobra i piękna wywodzą z wiary w Boga, a dla osób niepodzielających tej wiary, wywodzone są one – jako uniwersalne – również z innych źródeł. Wynika z tego, że skoro wartości te, wywodzone z wiary w Boga mają charakter uniwersalny, to wywodząc je z innych źródeł, metodologicznie błędne wyłoby dekodowanie ich treści w sposób sprzeczny z tą wiarą – rozumianą na potrzeby tej analizy – jako metodą poszukiwania powszechnego, zasadniczego oraz z gruntu transcendentalnego (przedpozytywnego) źródła wszystkiego co prawdziwe, sprawiedliwe, dobre i piękne. W tym stanie rzeczy uprawnione byłoby więc stwierdzenie, iż skoro polski ustawodawca podatkowy cieszy się „z mocy woli Narodu" dużą swobodą regulacyjną,[1162] to tym samym związany jest zasadą bezwzględnego poszanowania przyrodzonej i niezbywalnej godności człowieka stanowiącej

[1159] wyrok z 31 maja 2004 r., sygn. **K 15/04** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 47)

[1160] P. Tuleja, *Art. 4. Zasada zwierzchnictwa Narodu* (w:) P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2021 (LEX/el. nr 587806598)

[1161] P. Tuleja, *Art. 31. Zasada proporcjonalności* (w:) P. Tuleja (red.), *Konstytucja…* (LEX nr 587806625)

[1162] zob. wyroki z: 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26); 8 grudnia 2009 r., sygn. **K 7/08** (OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 166); 12 lutego 2015 r., sygn. **SK 14/12** (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100) oraz postanowienie z 15 lipca 2010 r., sygn. **K 21/09** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 64)

źródło jego praw podstawowych, która swoje transcendentalne źródło znajduje w Bogu stanowiącym źródło prawdy, sprawiedliwości, dobra i piękna lub innym źródle dekodującym wymienione wartości – jako uniwersalne – w tożsamym duchu, zakorzenionym w chrześcijańskim dziedzictwie Narodu i ogólnoludzkich wartościach wynikających z ponad tysiącletniego dorobku Rzeczypospolitej. Preambuła kończy się wezwaniem wszystkich, którzy stosować będą polską Konstytucję, by czynili to dla dobra Ojczyzny, dbając o zachowanie przyrodzonej godności człowieka, jego prawa do wolności i obowiązku solidarności z innymi, a poszanowanie tych zasad mieli za niewzruszoną podstawę Rzeczypospolitej Polskiej.[1163] Na gruncie analiz prawnopodatkowych uprawnione jest zatem stwierdzenie, że obowiązkiem organów podatkowych, jak i przede wszystkim prawodawcy podatkowego jest dążenie do zachowania godności podatnika przy jednoczesnym zachowaniu równowagi między jego „prawem do wolności", a obowiązkiem solidarności z innymi, o czym szerzej w „Uwagach wprowadzających" do niniejszego rozdziału (pkt 1). O ile sformułowania powyższe mają wydźwięk istotnie patetyczny, to poszukując odpowiedzi na pytania zasadnicze, a do takich należy poszukiwanie źródeł praw podstawowych (choćby na gruncie skromnych analiz prawnopodatkowych), trudno byłoby z zachowaniem – właściwej tekstom konstytucyjnym – metodzie ekspresji, dane te operacjonalizować inaczej, niż czyni to sam ustawodawca zasadniczy.

Nie sposób zatem nie podjąć refleksji nad znaczeniem i praktycznymi skutkami powyższych założeń. Z uwagi na ograniczenia natury metodologicznej, rozpocząć ją należy od źródła dla tych kwestii zasadniczego, cytując: „On mu odpowiedział: «Będziesz miłował Pana Boga swego całym swoim sercem, całą swoją duszą i całym swoim umysłem. To jest największe i pierwsze przykazanie. Drugie podobne jest do niego: Będziesz miłował swego bliźniego jak siebie samego. Na tych dwóch przykazaniach opiera się całe Prawo i Prorocy»"[1164] i jak wyjaśnia Katechizm Kościoła Katolickiego:

[1163] preambuła Konstytucji *in fine*

[1164] Mt 22, 35-40

„Dekalog powinien być wyjaśniany w świetle tego podwójnego i jedynego przykazania miłości, która jest wypełnieniem Prawa”[1165] właśnie. Co się zaś tyczy godności oraz wolności człowieka, społeczna nauka Kościoła wyjaśnia, iż człowiekowi jako istocie rozumnej, nadana jest godność osoby obdarzonej możliwością decydowania i panowaniem nad swoimi czynami.[1166] W konsekwencji „[p]rawdziwą wolnością jest tylko wolność w służbie dobra i sprawiedliwości. Wybór nieposłuszeństwa i zła jest nadużyciem wolności.”[1167] Prawo do korzystania z wolności jest więc „nieodłącznym wymogiem godności osoby ludzkiej, zwłaszcza w dziedzinie moralności (…). Prawo to powinno być uznane przez władze świeckie oraz chronione w granicach dobra wspólnego i porządku publicznego.”[1168] W tym sensie wolność, która podlega ochronie władz publicznych (art. 31 ust. 1 Konstytucji) i stanowi przedmiot ochrony w trybie skargi konstytucyjnej (art. 79 ust. 1 Konstytucji), daje wyraz logicznej i aksjologicznej konsekwencji godności człowieka deklarowanej przez art. 30 Konstytucji. Z perspektywy wolności i godności człowieka i obywatela w ujęciu prawa pozytywnego, już sam J. Austin wyjaśniał, że w tworzeniu aktów normatywnych, prawodawca ograniczony jest tzw. moralnością pozytywną tłumaczoną jako „zespół poglądów i przyzwyczajeń społeczeństwa”[1169] funkcjonalnie związanych z naturalnym prawem boskim mającym za przedmiot rozróżnienie zła od dobra moralnego.[1170] Przedkładając powyższe na grunt filozofii prawnopodatkowej państwa, rzecz wyjaśnia *Kompendium Nauki Społecznej Kościoła* wywodząc, iż w zakresie prawa daninowego „celem, do którego winno się zdążać, jest system finansów publicznych, będący także narzędziem

[1165] kan. 2055 *in fine* Katechizmu Kościoła Katolickiego (dalej: K.K.K.)

[1166] kan. 1730 *i fine* K.K.K.

[1167] z kan. 1733 K.K.K.

[1168] z kan. 1738 K.K.K.

[1169] J. Austin, *The Province of Jurisprudence determined and Uses of the Study of Jurisprudence*, London 1954, s. 123

[1170] zob. *Ibid., s*. 290

rozwoju i solidarności. Sprawiedliwy, skuteczny i wydajny system finansów publicznych daje dobre wyniki w dziedzinie ekonomii, ponieważ wspiera rozwój zatrudnienia, podtrzymuje działalność przedsiębiorczą oraz inicjatywy bezdochodowe, zwiększa też wiarygodność państwa jako gwaranta systemów ochrony i ubezpieczeń społecznych, szczególnie nastawionych na ochronę najsłabszych. Finanse publiczne są ukierunkowane na dobro wspólne, kiedy stosują się do określonych podstawowych zasad, jak płacenie podatków, będące wyrazem obowiązku solidarności; mądrość i sprawiedliwość w ustalaniu opłat podatkowych; prawość i konsekwencja w administrowaniu i podziale zasobów publicznych. W podziale zasobów finanse publiczne muszą podążać drogą solidarności, równości, dowartościowania talentów i muszą też ze szczególną uwagą wspierać rodziny, przeznaczając na ten cel odpowiednią ilość zasobów."[1171] Wszystkie powyższe elementy łączy w sobie pierwsza encyklika Benedykta XVI traktująca o sprawie zasadniczej, w której wyjaśniał, że „[d]o podstawowej struktury chrześcijaństwa należy rozróżnienie tego, co należy do Cezara, od tego co należy do Boga (por. Mt 22, 21)",[1172] zastrzegając przy tym, że „[s]prawiedliwy porządek społeczeństwa i państwa jest centralnym zadaniem polityki. Państwo, które nie kierowałoby się sprawiedliwością, zredukowałoby się do wielkiej bandy złodziei, jak powiedział kiedyś św. Augustyn: «*Remota itaque iustitia quid sunt regna nisi magna latrocinia?*»".[1173] Zatem „[s]prawiedliwość jest celem, a więc również wewnętrzną miarą każdej polityki. Polityka jest czymś więcej niż prostą techniką dla zdefiniowania porządków publicznych: jej źródło i cel znajdują się właśnie w sprawiedliwości, a ta ma naturę etyczną. Tak więc państwo nieuchronnie staje wobec pytania: jak realizować sprawiedliwość tu i teraz? To zaś pytanie zakłada inne, bardziej radykalne: co to jest sprawiedliwość? Jest to problem,

[1171] pkt 355 *Kompendium nauki społecznej Kościoła,* Wyd. Papieska Rada *Iustitia et Pax*, Watykan A.D. 2004 (dostęp on-line z 13.09.2021: *https://www.vatican.va/roman_curia/pontifical_councils /justpeace/documents/rc_pc_justpeace_doc_20060526_compendio-dott-soc_pl.html*)

[1172] Benedykt XVI, *Deus Caritas Est* (łac. *Bóg jest Miłością*), Watykan A.D. 2006, pkt 28

[1173] Augustyn, *De civitate Dei*, IV, 4: *CCL* 47, 102, (za:) Benedykt XVI, *Deus*…, pkt 28

który dotyczy rozumu praktycznego; aby jednak rozum mógł funkcjonować uczciwie, musi być stale oczyszczany, gdyż jego zaślepienie etyczne, wynikające z przewagi interesu i władzy, która go zaślepia, jest zagrożeniem, którego nigdy nie można całkowicie wyeliminować. W tym punkcie stykają się polityka i wiara (…), która pozwala rozumowi lepiej spełniać jego zadanie i lepiej widzieć to, co jest mu właściwe. W tym miejscu należy umieścić katolicką naukę społeczną: nie ma ona zamiaru przekazywać Kościołowi władzy państwa. Nie chce również narzucać tym, którzy nie podzielają wiary, perspektyw i sposobów zachowania, które do niej przynależą. Po prostu chce mieć udział w oczyszczaniu rozumu i nieść pomoc, aby to, co sprawiedliwe mogło tu i teraz być rozpoznane, a następnie realizowane."[1174] W tym ujęciu Jan Paweł II pisał, że: „Wiara i rozum (*Fides et ratio*) są jak dwa skrzydła, na których duch ludzki unosi się ku kontemplacji prawdy",[1175] która z kolei poprzedza, wymienione w Preambule polskiej Konstytucji pojęcia sprawiedliwości, dobra i piękna jako zasadnicze wartości systemu prawnego Rzeczypospolitej. W tym stanie rzeczy „Miłość – *caritas* – zawsze będzie konieczna, również w najbardziej sprawiedliwej społeczności. Nie ma takiego sprawiedliwego porządku państwowego, który mógłby sprawić, że posługa miłości byłaby zbędna. Kto usiłuje uwolnić się od miłości, będzie gotowy uwolnić się od człowieka jako człowieka. Zawsze będzie istniało cierpienie, które potrzebuje pocieszenia i pomocy. Zawsze będzie samotność. Zawsze będą sytuacje materialnej potrzeby, w których konieczna jest pomoc w duchu konkretnej miłości bliźniego. Państwo, które chce zapewnić wszystko, które wszystko przyjmuje na siebie, w końcu staje się instancją biurokratyczną, nie mogącą zapewnić najistotniejszych rzeczy, których człowiek cierpiący – każdy człowiek – potrzebuje: pełnego miłości osobistego oddania. Nie państwo, które ustala i panuje nad wszystkim, jest tym, którego potrzebujemy, ale państwo, które dostrzeże i wesprze, w duchu pomocniczości, inicjatywy podejmowane przez różnorakie siły społeczne,

[1174] Benedykt XVI, *Deus*…, pkt 28

[1175] Jan Paweł II, *Encyklika Fides et Ratio. O relacjach między wiarą a rozumem,* Watykan A.D. 1998*, in principio*

łączące w sobie spontaniczność i bliskość z ludźmi potrzebującymi pomocy”[1176], albowiem nigdy nie będzie takiej sytuacji, w której *caritas* poszczególnych ludzi nie będzie potrzebna, gdyż „człowiek, poza sprawiedliwością, potrzebuje i zawsze będzie potrzebował miłości.”[1177] W swoim oficjalnym nauczaniu Kościół podkreśla zatem, że „*Jezus odrzuca ciemiężycielską i despotyczną władzę rządzących narodami* (por. *Mk* 10, 42) *oraz roszczenie, by nazywano ich dobroczyńcami* (por. *Łk* 22,25). *Nie podważa jednak nigdy bezpośrednio ówczesnych władz*. W dyspucie na temat płacenia podatków cezarowi (por. *Mk* 12,13-17; *Mt* 22,15-22; *Łk* 20,20-26) podkreśla On konieczność oddania Bogu tego, co Boskie, otwarcie potępiając tym samym każdą próbę ubóstwienia i absolutyzacji władzy doczesnej”.[1178] Dlatego w nauczaniu Apostoła Narodów: „*[p]oddanie się ustanowionej władzy nie w sposób bierny, lecz ze względu na sumienie* (por. *Rz* 13,5), *odpowiada porządkowi ustalonemu przez Boga* (…) [kładąc jednocześnie] nacisk na obywatelski obowiązek płacenia podatków: «Oddajcie każdemu to, co mu się należy: komu podatek – podatek, komu cło – cło, komu uległość – uległość, komu cześć – cześć» (*Rz* 13,7).”[1179]

Tym samym współczesna doktryna nauki prawa podatkowego wskazuje również na pojęcie patriotyzmu podatkowego stanowiącego emanację jednego z trzech filarów ogólnego pojęcia patriotyzmu, jakim jest odniesienie do ładu moralno-społecznego opartego na zasadach cywilizacji przyjętej przez żyjącą w niej wspólnotę.[1180] Cecha ta wywodzona jest z

[1176] Benedykt XVI, *Deus*…, pkt 28 *in fine*

[1177] Benedykt XVI, *Deus*…, pkt 29 *in fine*; por. tzw. trylogię encyklik papieża Jana Pawła II, które stały się podstawą *Kompendium nauki społecznej Kościoła,* Wyd. Papieska Rada *Iustitia et Pax*, Watykan A.D. 2004: *Laborem Exercens* (łac. *O pracy ludzkiej*), Watykan A.D. 1981; *Sollicitudo rei sociali* (łac. *Troska społeczna*), Watykan A.D. 1987; *Centesimus annu* (łac. *Setna rocznica*), Watykan A.D. 1991 wydana w setną rocznicę słynnej encykliki papieża Leona XIII, *Rerum novarum. O kapitale i pracy*, Watykan A.D. 1891

[1178] pkt 379 *in principio Kompendium…*

[1179] pkt 380 *in principio Kompendium…*

[1180] J. Głuchowski, *Patriotyzm gospodarczy i podatkowy a unikanie podatków* (w:) D.Gajewski (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania*, Warszawa 2017, s.74-78 i przywołana tam literatura

zasadniczego rozumienia pojęcia patriotyzmu jako predyspozycji obejmującej miłość do kraju przodków oraz rozumnego aktu woli umożliwiającego wypełnianie obowiązków względem ojczyzny,[1181] co na gruncie patriotyzmu podatkowego odzwierciedlenie swoje znajduje w zasadzie dobra wspólnego i powszechności opodatkowania (art. 1 w związku z art. 84 Konstytucji) zwłaszcza z perspektywy zasady demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji). W ujęciu pozytywnym patriotyzm przejawia się więc w pielęgnowaniu języka i kultury, trosce o bezpieczeństwo i dobro wspólne oraz w posłuszeństwie prawu stanowionemu przez prawowitą władzę, zaprzeczenie czego stanowi z kolei szkalowanie dobrego imienia ojczyzny oraz niszczenie i lekceważenie dóbr kultury narodowej, a także uchylanie się od obrony suwerenności kraju czy wspierania jego rozwoju.[1182] Do ostatnich z wymienionych okoliczności na gruncie prawnopodatkowym, zaliczyć można również z jednej strony – stanowienie prawa prowadzącego do dyskryminacji krajowych (rodzimych) przedsiębiorców względem podmiotów z tzw. kapitałem zagranicznym,[1183] zaś z drugiej – przejawy tzw. nieakceptowalnej (agresywnej) ucieczki od opodatkowania, przybierającej postać działań w pełni nielegalnych (polegających na ukrywaniu działalności gospodarczej, majątku lub dochodów), działań pozornych lub fikcyjnych (nazywanych także nadużyciem prawa podatkowego) czy działań tzw. optymalizacyjnego biznesu legislacyjnego.[1184] Wskazać przy tym należy na rozróżnienie procederu unikania opodatkowania związanego z odpowiedzialnością karną (*tax evasion*) od sytuacji, w której nie kreuje ona takiej odpowiedzialności (*tax*

[1181] J. Głuchowski, *Patriotyzm…*, s. 75

[1182] *Ibid.,* s. 75 i wskazana tam literatura

[1183] *Ibid.,* s. 75-83 i przywołane tam źródła

[1184] W. Modzelewski, *Ucieczka od opodatkowania: refleksje na przyszłość* (w:) D. Gajewski (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania*, Warszawa 2017, s. 225-229. Od ostatniej z wymienionych przesłanek należy rzecz jasna odróżnić działalność regulowaną przepisami ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. nr 169, poz. 1414, ze zm.)

fraud).[1185] Każdy przejaw negatywnego patriotyzmu podatkowego w oczywisty sposób prowadzi do naruszenia szeregu konstytucyjnych wartości, zasad, praw i wolności, na czele ze wspomnianymi zasadami dobra wspólnego i powszechności opodatkowania, równości i sprawiedliwości podatkowej, legalizmu, demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej, a także wolności gospodarczej, własności oraz godności podatnika sumiennie spełniającego właściwe obowiązki prawnopodatkowe względem tego, który w sposób sprzeczny z prawem unika ich realizacji zyskując nad tym pierwszym ekonomiczną przewagę konkurencyjną.[1186] Ostatnia z wymienionych okoliczności koresponduje także z konfliktem zachodzącym między prawem ochrony adresata indywidualnej interpretacji, a zasadą legalizmu naruszoną w przypadku, gdy interpretacja ta, choć dla niego korzystna, pozostaje jednak błędna z perspektywy zasad wykładni prawa podatkowego, czym zyskuje on w gruncie rzeczy nieuprawnioną w tym względzie przewagę konkurencyjną na danym rynku.[1187]

Polska Konstytucja w całokształcie swych postanowień daje więc wyraz określonemu obiektywnemu systemowi wartości, którego urzeczywistnianiu służyć powinien proces interpretacji i stosowania poszczególnych przepisów konstytucyjnych, istotną rolę którego to systemu odgrywają postanowienia o prawach i wolnościach jednostki, usytuowane przede wszystkim w rozdziale II Konstytucji, wśród których centralne miejsce zajmuje zasada przyrodzonej i niezbywalnej godności człowieka.[1188]

[1185] W. Morawski, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego a zwalczanie międzynarodowego unikania opodatkowania* (w:) D. Gajewski (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania*, Warszawa 2017, s. 245

[1186] zob. wyrok z 21 czerwca 2011 r. sygn. **P 26/10** (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43)

[1187] O istocie i metodach rozstrzygania wskazanego konfliktu w doktrynie, judykaturze i legislatywie – zob.: W. Morawski, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego – o legendach orzeczniczych, które tylko nieraz okazują się prawdą* (w:) B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Wpływ orzecznictwa na prawo podatkowe*, Lublin 2017, s. 105-108

[1188] wyrok z 23 marca 1999 r., sygn. **K 2/98** (OTK ZU nr 3/1999, poz. 38, dot. podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowego oraz Ustawy Karnej Skarbowej z dnia 26

Stanowi ona źródło praw i wolności człowieka i obywatela – równego w prawach i obowiązkach wobec dobra wspólnego, gdyż – jak wyjaśnia papież Franciszek „świat istnieje dla wszystkich, ponieważ my wszyscy, istoty ludzkie, rodzimy się na tej ziemi z taką samą godnością".[1189]

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie odnosił treść normatywną przepisów prawa podatkowego do konstytucyjnej zasady godności człowieka i obywatela (art. 30 Konstytucji).[1190] W swoim orzecznictwie Trybunał wiąże z nią również zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wywodzoną z art. 2 Konstytucji. Podkreślał na przykład konieczność zachowania przez prawodawcę podatkowego takiej relacji między państwem a obywatelem, w której prawodawca nie pozostawia obywateli, zwłaszcza ubogich i o niskiej zdolności podatkowej – „samych sobie", lecz wskazuje na konieczność wprowadzania takich regulacji prawnopodatkowych, które wspierają lub zachęcają podatników (zwłaszcza tych o trudniejszym położeniu

---

października 1971 r. w zakresie zakazu sprzedaży towarów w sytuacji braku możliwości zarejestrowania obrotu i wysokości należnego z tego tytułu podatku przy użyciu kas rejestrujących)

[1189] Franciszek, *Fratelli Tutti. O braterstwie i przyjaźni społecznej*, Watykan A.D. 2020, pkt 118

[1190] zob. wyroki pełnego składu z: 10 listopada 1998 r., sygn. **K 39/97** (OTK ZU nr 6/1998, poz. 99); 25 kwietnia 2001 r., sygn. **K 13/01** (OTK ZU nr 4/2001, poz. 81); 27 lutego 2002 r., sygn. **K 47/01** (OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6); 2 października 2002 r., sygn. **K 48/01** (OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 62); 17 grudnia 2008 r., sygn. **P 16/08** (OTK ZU nr 10/A/2008, poz. 181); 6 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 21/07** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28); 31 lipca 2015 r., sygn. **K 41/12** (OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 102); 21 października 2015 r., sygn. **P 32/12** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 148) oraz wyroki z: 23 marca 1999 r., sygn. **K 2/98** (OTK ZU nr 3/1999, poz. 38); 11 kwietnia 2000 r., sygn. **K 15/98** (OTK ZU nr 3/2000, poz. 86); 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37); 15 listopada 2005 r., sygn. **P 3/05** (OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 115); 8 maja 2006 r., sygn. **P 18/05** (OTKU ZU nr 5/A/2006, poz. 53); 3 października 2006 r., sygn. **K 30/05** (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 119); 17 marca 2008 r., sygn. **K 32/05** (OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 27); 29 października 2009 r., sygn. K 32/08 (OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 139); 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65); 12 lipca 2012 r., sygn. **P 24/10** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 79); 17 lipca 2012 r., sygn. **P 30/11** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152); 4 grudnia 2018 r., sygn. **P 12/17** (OTK ZU A/2018, poz. 71); 20 maja 2020 r., sygn. **P 2/18** (OTK ZU A/2020, poz. 18); 17 czerwca 2020 r., sygn. **SK 26/19** (OTK ZU A/2020, poz. 28), a także postanowienie z 15 lipca 2010 r., sygn. **K 21/09** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 64)

społecznym) do podejmowania rozmaitych przedsięwzięć gospodarczych i zawodowych, w miejsce tych regulacji, które w istocie swej kierują ich do systemu pomocy społecznej.[1191] Okoliczność ta koresponduje również z samoograniczeniem się państwa na płaszczyźnie kumulacji dochodów budżetowych w zakresie prawa przeznaczenia 1% (obecnie 1,5%) podatku dochodowego na rzecz organizacji pożytku publicznego,[1192] gdyż – co wskazano wyżej – to nie „państwo, które ustala i panuje nad wszystkim, jest tym, którego potrzebujemy, ale państwo, które dostrzeże i wesprze, w duchu pomocniczości, inicjatywy podejmowane przez różnorakie siły społeczne, łączące w sobie spontaniczność i bliskość z ludźmi potrzebującymi pomocy".[1193] Wartość jaką w konstrukcji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych niesie z sobą element kwoty wolnej podkreślana jest także wśród przedstawicieli doktryny prawa podatkowego.[1194] Z kolei na przykładzie norm prawa finansów publicznych dotyczących zmiany siły nabywczej pieniądza, która to problematyka wciąż pozostaje żywa, Trybunał wielokrotnie wskazywał również, iż punkt odniesienia każdej waloryzacji stanowić powinna faktyczna możliwość zapewniania sobie przez obywateli określonego minimum życiowego, zwłaszcza w trosce o najuboższych spośród nich.[1195] W tym stanie rzeczy ustawodawca kształtując system prawa

---

[1191] zob. wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152) i przywołane tam orzecznictwo

[1192] wyrok z 13 czerwca 2006 r., sygn. **K 11/05** (OTK ZU nr 6/A/2006, poz. 65)

[1193] Benedykt XVI, *Deus*…, pkt 28 *in fine*

[1194] W. Wójtowicz, *Kwota dochodów osób fizycznych wolna od opodatkowania (w świetle orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z 2015 r.)* (w:) B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Wpływ orzecznictwa na prawo podatkowe*, Lublin 2017, s. 21-25

[1195] por.: wydane pod rządami poprzednio obowiązującej ustawy konstytucyjnej: orzeczenia pełnego składu z: 20 listopada 1995 r., sygn. **K 23/95** (OTK w 1995 r., cz. 2, poz. 33, gdzie TK skonfrontował powyższą zasadę z koniecznością zachowania równowagi budżetowej w sposób niewolny od wątpliwości podniesionych zwłaszcza w zdaniu odrębnym STK T. Dybowskiego); 17 lipca 1996 r., sygn. **K 8/96** (OTK ZU nr 4/1996, poz. 32); 15 października 1997 r., sygn. **K 11/97** (OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 39) oraz orzeczenie z: 19 października 1993 r., sygn. **K 14/92** (OTK w 1993 r., cz. 2, poz. 35), a także wydane pod rządami obecnie obowiązującej Konstytucji: wyrok pełnego składu z 19 grudnia 2012 r., sygn.. **K 9/12** (OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 136) oraz wyroki z: 20 grudnia 1999 r., sygn. **K 4/99** (OTK ZU nr

podatkowego, oprócz zasady sprawiedliwości podatkowej decydującej o kształcie obowiązku podatkowego, musi uwzględnić zasadę sprawiedliwości społecznej mającej bezpośredni związek z godnością człowieka (art. 30 Konstytucji), stanowiącą zarówno prawo podmiotowe, jak i fundamentalną wartość całego systemu prawnego.[1196] Szacunek ustawodawcy dla godności człowieka wyraża się bowiem „między innymi w zapewnieniu jednostce pewnego minimum umożliwiającego samodzielne funkcjonowanie w społeczeństwie oraz w stworzeniu każdemu człowiekowi szans na rozwój osobowości w otaczającym go środowisku".[1197] Dlatego kształtując chociażby skalę podatkową, ustawodawca powinien chronić poziom życia ludzi, tak aby zapobiegać popadaniu ich w stan ubóstwa, który to cel ma w swej istocie również wymiar społeczny i polega na „pozostawieniu jednostce określonego dochodu niezbędnego do zaspokojenia jego podstawowych potrzeb", tym samym zapewniający wszystkim obywatelom, również najbiedniejszym, możliwość uczestniczenia w przyczynianiu się do dobra wspólnego za pomocą płacenia podatków i uczestniczenia w systemie podatkowym.[1198] Powołując się więc na słynne uchwały niemieckiego Federalnego Trybunału

---

7/1999, poz. 165); 22 października 2001 r., sygn. **SK 16/01** (OTK ZU nr 7/2001, poz. 214); 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1196] zob. wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152); por. wyroki pełnego składu z: 4 kwietnia 2001 r., sygn. **K 11/00** (OTK ZU nr 3/2001, poz. 54, dot. konstytucyjności przepisów „umożliwiających dokonanie «eksmisji na bruk» bez wskazania lokalu zastępczego osobie eksmitowanej" [zob. wydane w sprawie postanowienie sygnalizacyjne pełnego składu z 4 kwietnia 2001 r., sygn. **S 2/01**, OTK ZU nr 3/2001, poz. 58]); 24 lutego 2010 r., sygn. **K 6/09** (OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 15, dot. kontroli konstytucyjności przepisów ustawy z dnia 10 grudnia 1993 r. o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy zawodowych oraz ich rodzin [Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 66, ze zm.] dodanych przez ustawę z dnia 23 stycznia 2009 r. o zmianie ustawy o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy zawodowych oraz ich rodzin oraz ustawy o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Biura Ochrony Rządu, Państwowej Straży Pożarnej i Służby Więziennej oraz ich rodzin [Dz. U. Nr 24, poz. 145]); por. wyrok z 9 lipca 2009 r., sygn. **SK 48/05** (OTK ZU 7A/2009, poz. 108, dot. obowiązku zapinania pasów bezpieczeństwa w pojazdach samochodowych)

[1197] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152); por. wyrok pełnego składu z 4 kwietnia 2001 r., sygn. **K 11/00** (OTK ZU nr 3/2001, poz. 54)

[1198] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

Konstytucyjnego,[1199] polski Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że wobec tego, iż to na państwie ciąży obowiązek zagwarantowania podatkowego minimum egzystencji w wysokości odpowiadającej ogólnym stosunkom gospodarczym oraz minimalnemu zapotrzebowaniu uznanemu w danej wspólnocie prawnej, to właśnie na prawodawcy podatkowemu spoczywa powinność pozostawienia podatnikowi co najmniej tego, co prawodawca socjalny przyznał mu z publicznych środków celem zapewnienia godnego poziomu życia.[1200] Trybunał słusznie podkreśla, iż rolą „godności człowieka jako wartości konstytucyjnej jest wyważenie działań ustawodawcy celem wyrażenia wspomnianych kierunków kształtowania prawa podatkowego, w tym indywidualizowania zdolności podatkowej. Ustawodawca, indywidualizując obowiązek podatkowy, musi brać pod uwagę zapewnienie człowiekowi minimum egzystencji. Ma to oparcie w podmiotowości człowieka wynikającej z jego godności".[1201] W orzecznictwie Trybunału odróżnia się bowiem dwa aspekty godności człowieka: godności jako wartości przyrodzonej i niezbywalnej oraz godności rozumianej jako „prawo osobistości" obejmujące wartości życia psychicznego każdego człowieka oraz określające jego podmiotową pozycję w społeczeństwie wartości składające się na szacunek należny każdej osobie; godność w tym pierwszym znaczeniu człowiek zachowuje w każdych warunkach, natomiast godność rozumiana jako „prawo osobistości" może być w praktyce przedmiotem naruszenia przez zachowania innych organów lub osób oraz regulacji prawnych – tak rozumiana godność utożsamiana jest z istnieniem „pewnego minimum materialnego", zapewniającego jednostce możliwość samodzielnego funkcjonowania w społeczeństwie oraz stworzenie każdemu człowiekowi

[1199] uchwały FTK z: 10 listopada 1998 r., sygn. **2 BvL 42/93**, BVefrGE 99, 246, nb. 65; 25 września 1992 r., sygn**. 2 BvL 5/91**, BVerfGE 87, 153, nb. 69

[1200] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1201] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

szans na pełny rozwój osobowości w otaczającym go środowisku kulturowym i cywilizacyjnym.[1202]

Skoro zatem polska Konstytucja odnosi się do pojęcia wiary, prawdy, sprawiedliwości, dobra i piękna oraz „kultury zakorzenionej w chrześcijańskim dziedzictwie Narodu i ogólnoludzkich wartościach", to abstrahowanie od powyższej perspektywy przy opracowywaniu zagadnienia źródeł godności człowieka (w tym obywatela i podatnika) oraz zasad władztwa daninowego i sprawiedliwości podatkowej – jako zasadniczych dla oceny konstytucyjności norm prawa podatkowego – stanowiłoby poważny błąd metodologiczny, co uzasadniało podjęcie powyższego wywodu choćby w ograniczonym zakresie w ramach niniejszego punktu.

[1202] wyroki pełnego składu z: 4 kwietnia 2001 r., sygn. **K 11/00** (OTK ZU nr 3/2001, poz. 54, dot. konstytucyjności przepisów „umożliwiających dokonanie «eksmisji na bruk» bez wskazania lokalu zastępczego osobie eksmitowanej"); 7 marca 2007 r., sygn. **K 28/05** (OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 24, derogujący art. 559 w związku z art. 545 § 1 i 2 k.p.c. w zakresie, w jakim nie przyznaje osobie ubezwłasnowolnionej uprawnienia do zgłoszenia wniosku o wszczęcie postępowania o uchylenie lub zmianę ubezwłasnowolnienia – jako niezgodne z art. 30 i art. 31 Konstytucji); 24 lutego 2010 r., sygn. **K 6/09** (OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 15, dot. kontroli konstytucyjności przepisów ustawy z dnia 10 grudnia 1993 r. o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy zawodowych oraz ich rodzin); 22 października 2020 r., sygn. **K 1/20** (OTK ZU A/2021, poz. 4, derogujący art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 7 stycznia 1993 r. o planowaniu rodziny, ochronie płodu ludzkiego i warunkach dopuszczalności przerywania ciąży) oraz postanowienie pełnego składu TK z 22 lipca 2015 r., sygn. **SK 20/14** (OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 115, dot. kontroli konstytucyjności art. 20 ust. 5 ustawy z dnia 18 października 2006 r. o ujawnianiu informacji o dokumentach organów bezpieczeństwa państwa z lat 1944-1990 oraz treści tych dokumentów [Dz. U. z 2013 r. poz. 1388] w zakresie, w jakim pozbawia osoby w nim enumeratywnie niewskazane do złożenia wniosku o wszczęcie postępowania lustracyjnego); a także wyroki z: 25 lipca 2013 r., sygn. **P 56/11** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 85, dot. prawa do zachowku); 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152, dot. kwoty wolnej od podatku dochodowego od osób fizycznych); 28 czerwca 2016 r., sygn. **K 31/15** (OTK ZU A/2016, poz. 59, dot. kontroli konstytucyjności przepisów ustawy z dnia 19 sierpnia 1994 r. o ochronie zdrowia psychicznego oraz k.p.c. w zakresie, w jakim nie przewidują czynnego udziału osoby całkowicie ubezwłasnowolnionej w sprawach o uzyskanie przez jej opiekuna zezwolenia sądu opiekuńczego na złożenie wniosku o umieszczenie tej osoby w domu pomocy społecznej oraz w zakresie, w jakim pomija uprawnienie osoby całkowicie ubezwłasnowolnionej, umieszczonej w domu pomocy społecznej za zgodą jej opiekuna, do domagania się weryfikacji podstaw jej przebywania w domu pomocy społecznej)

3.3. Zasada powszechności opodatkowania i dobra wspólnego

Zasada władztwa podatkowego (daninowego) uprawnia ustawodawcę do „decydowania, jaki stan faktyczny prowadzi do powstania obowiązku i zobowiązania podatkowego",[1203] wykonanie których ciąży na podmiotach znajdujących się „w polu jego władzy".[1204] Podstawowymi przepisami Konstytucji regulującymi możliwość nakładania podatków są jej art. 84 i art. 217, z których to przepisów – ujmowanych samodzielnie lub łącznie – wywodzi się szereg zasad, praw lub wartości konstytucyjnych, w tym przede wszystkim zasadę władztwa daninowego państwa, upoważniającą organy władzy publicznej do stanowienia i egzekwowania regulacji podatkowych oraz zasadę powszechności opodatkowania, nakazującą podporządkowanie się takim regulacjom ich adresatom.[1205] Zasada powszechności opodatkowania nie oznacza jednak domniemania istnienia obowiązku daninowego, gdyż art. 84 Konstytucji stwierdza jedynie, że obowiązek taki musi wynikać z ustawy, zaś art. 217 Konstytucji wskazuje, jakie elementy musi określać ustawa, aby spełniała konstytucyjne wymogi nakładania podatków i innych danin publicznych, co zdaniem Trybunału implikuje zakaz domniemania istnienia obowiązku podatkowego, jeżeli nie wynika on wprost z ustawy, która winna określać w sposób precyzyjny, wskazane w art. 217 Konstytucji elementy norm podatkowych.[1206] Zgodnie z orzecznictwem konstytucyjnym zasada powszechnej i ustawowej wyłączności opodatkowania, uwzględniając „zdolność płatniczą" podatnika, określa bowiem – wynikający z art. 84 Konstytucji – powszechny obowiązek płacenia

[1203] wyrok z 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65), który wyjaśnia, iż nakładany w trybie art. 3 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. podatek, mimo iż współkształtuje ramy własności (majątku) podatnika, nie może być postrzegany przez pryzmat ograniczenia lub pozbawienia go własności, dlatego uznać należy, iż kwestionowane przepisy nie są niezgodne z art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji

[1204] wyrok z 16 lipca 2009 r., sygn. **K 36/08** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 111)

[1205] wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

[1206] wyrok z 8 grudnia 2009 r., sygn. **K 7/08** (OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 166)

podatków,[1207] nazywany w orzecznictwie trybunalskim także „powszechnym wymiarem obowiązku podatkowego"[1208] wskazując, iż obowiązek podatkowy stanowi kategorię szerszą od jedynie obywatelskiego obowiązku podatkowego.[1209] Polskie orzecznictwo konstytucyjne podkreśla ścisły związek zasady powszechności opodatkowania z zasadami: sprawiedliwości podatkowej wywodzonej z art. 2 Konstytucji w związku z innymi adekwatnymi przepisami Konstytucji (o czym mowa w podpunkcie powyższym) oraz troski o dobro wspólne wyrażonej w art. 1 i art. 82 Konstytucji, w myśl których każdy powinien przyczyniać się do realizacji wspólnych zadań państwa według własnych możliwości.[1210] Norma z art. 84 Konstytucji z jednej strony – zobowiązuje każdego do posłuszeństwa i podporządkowania się nałożonym na niego ciężarom publicznym,[1211] zaś z drugiej – nakłada na ustawodawcę wymóg wprowadzenia gwarancji instytucjonalnych, które – adekwatnie do potrzeb – zapewniają organom władzy wykonawczej kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych.[1212] Trybunał podkreślał bowiem, że tego rodzaju gwarancje instytucjonalne tworzone powinny być również zarówno na etapie postępowań zabezpieczających zapłatę należności podatkowych, jak i na etapie postępowań egzekucyjnych, gdyż w obu tych płaszczyznach ustawodawca w istocie uprzywilejował Skarb Państwa i

[1207] wyroki z: 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22); 21 czerwca 2011 r. sygn. **P 26/10**, (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43)

[1208] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22)

[1209] wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

[1210] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22); por. pkt 2 zdania odrębnego STK M.Gintowt-Jankowicz (pod którym podpisali się również Sędziowie: M.Granat, M.Kotlinowski i M.Pyziak-Szafnicka) do wyroku pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79); zob. wyrok z 16 października 2007 r., sygn. **SK 63/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105)

[1211] zob. wyrok pełnego składu z: 20 listopada 2002 r., sygn. **K 41/02** (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83) oraz wyrok z 21 czerwca 2011 r. sygn. **P 26/10** (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43)

[1212] zob. wyroki z: 11 kwietnia 2000 r., sygn. **K 15/98** (OTK ZU nr 3/2000, poz. 86); 26 listopada 2007 r., sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126); 21 czerwca 2011 r. sygn. **P 26/10** (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43)

jednostki samorządu terytorialnego w stosunku do innych wierzycieli.[1213] Z tego względu kryterium rozróżniające formę zabezpieczenia należności podatkowych ma charakter nieuzasadniony i arbitralny i stanowić może podstawę zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady równej dla wszystkich ochrony własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 2 Konstytucji).[1214] W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że z perspektywy zasady powszechności opodatkowania, do ponoszenia wynikających z nich obciążeń „obowiązani są na równi wszyscy charakteryzujący się daną cechą relewantną", a z perspektywy demokratycznego państwa prawnego „regulowanie zobowiązań podatkowych" stanowi przede wszystkim obowiązek każdego obywatela.[1215] Trybunał zaznacza również, że niewywiązywanie się z zobowiązań podatkowych godzi bowiem nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale sprzeciwiając się zasadom sprawiedliwości społecznej, narusza szeroko pojęty interes publiczny, kiedy to niektórzy podatnicy, uchylając się od wypełnienia ciążącego na nich obowiązku, korzystają jednocześnie ze świadczeń publicznych finansowanych z podatków płaconych przez pozostałych podatników.[1216] Zasadna jest więc hipoteza, iż uchylanie się od spełniania obowiązków podatkowych przez poszczególne jednostki wpływa również na wysokość i zakres określanych przez ustawodawcę obciążeń podatkowych, pokrywanych w istocie przez pozostałe podmioty prawa podatkowego. *A contrario,* sumienne spełnianie powinności podatkowych przez wszystkie podmioty prawa podatkowego skutkować winno zmniejszaniem stosownych obiążeń podatkowych, względnie wzrostem ekonomicznego rozwoju państwa, przekładającym się na wzrost poziomu świadczeń publicznych i poziomu życia obywateli – pod warunkiem

[1213] wyrok z 26 listopada 2007 r., sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 12)

[1214] wyrok z 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

[1215] wyroki z: 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU 3/A/2002, poz. 26; por. zdanie odrębne STK A.Mączyńskiego do tego wyroku); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

[1216] wyrok z 21 czerwca 2011 r. sygn. **P 26/10** (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43)

należytej dbałości o transparentność gospodarowania systemem finansów publicznych. Już na przykładzie podatku dochodowego Trybunał wskazywał bowiem, iż normy podatkowoprawne sprzyjające uchylaniu się od spełniania powinności podatkowych prowadzą do nieusprawiedliwionego uprzywilejowywania podatnika nieuczciwego względem tego, który rzetelnie deklaruje dochody i odprowadza podatek w wysokości uwzględniającej rzeczywistą wartość uzyskanego dochodu, stąd też norma podatkowoprawna dotycząca „podatników nieuczciwych, uzasadnia podjęcie przez organy administracyjne i sądy działań mających na celu minimalizację negatywnych konsekwencji finansowych dla państwa, a tym samym dla ogółu obywateli, wynikających z uchylania się od obowiązku podatkowego".[1217] Nieusprawiedliwione uprzywilejowanie przez ustawodawcę podatników nierzeletnych, którzy zachowują się nagannie, zatajając swe dochody, w zestawieniu z tymi, którzy we właściwym czasie, rzetelnie deklarują swoje dochody i odprowadzają podatek w wysokości uwzględniającej rzeczywistą wartość uzyskanego dochodu, narusza konstytucyjny standard równości i proporcjonalności prawa podatkowego.[1218]

Wobec tego więc, że w zakresie kształtowania prawa daninowego władza ustawodawcza cieszy się dużym marginesem swobody, w ramach której mieści się możliwość wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych,[1219] ocena zasadności i celowości przyjmowanego

[1217] wyrok pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79); zob. zdanie odrębnego STK M. Gintowt-Jankowicz do tego wyroku: „Unikanie płacenia podatków zakłóca m.in. warunki uczciwej konkurencji. Niepłacący podatków (wbrew obowiązkom podatkowym) uzyskuje silniejszą pozycję ekonomiczną w stosunku do uczciwego podatnika. W efekcie podatek obciąża uczciwych, a oszuści są premiowani. W dalszej perspektywie prowadzi to do moralnej degradacji życia społecznego, spadku szacunku dla prawa, a przede wszystkim dla państwa i jego instytucji. Rosnące wskaźniki udziału „szarej strefy" w PKB potwierdzają poważną skalę zjawiska i czynią konieczną aktywność państwa w tej dziedzinie".

[1218] zob. wyrok pełnego składu z 20 listopada 2002 r., sygn. **K 41/02** (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83) oraz zdanie odrębne STK. M.Pyziak-Szafnickiej do wyroku pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79)

[1219] wyrok z 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47) dotyczący ulgi budowlanej

modelu dotyczącego obowiązków podatkowych pozostaje zasadniczo poza zakresem kompetencji Trybunału.[1220] Granicę władztwa daninowego stanowią jednak zasady, wartości i normy konstytucyjne, które w szczególności zabraniają tworzenia instytucji pozornych, niesprawiedliwych, nadmiernie ograniczających prawa podatnika oraz podważających jego zaufanie do państwa i stanowionego przez nie prawa, a także niebudzące wątpliwości przekroczenia przez ustawodawcę granic swobody w zakresie zróżnicowania sytuacji podatników.[1221] Trybunał uznaje jednak, iż jego ingerencja jest niedopuszczalna wówczas, gdy ustawodawca podatkowy wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii, nawet w razie wątpliwości, czy wybrał wariant najlepszy (najsłuszniejszy).[1222] Z uwagi na zasadę pomocniczości i współdziałania władz, o której mowa w Preambule Konstytucji[1223] w związku z art. 10 ust. 1-2 Konstytucji,[1224] zasadne i pożądane byłoby jednak wskazywanie przez Trybunał w uzasadnieniach (również orzeczeń niederogacyjnych lub o umorzeniu postępowania) istotnych uwag co do celowości, słuszności lub trafności danego rozwiązania normatywnego nawet, jeśli ocena ta nie przesądziła ostatecznie o jego niekonstytucyjności. Zwłaszcza jeśli po wszechstronnym zbadaniu sprawy Trybunał uzna, iż dane wątpliwości stanowią uchybienia w systemie obowiązującego prawa w rozumieniu art. 35 ust. 1 u.o.t.p.TK,[1225]

[1220] *ibid.*

[1221] wyrok z 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); zob. ; postanowienie z: 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166)

[1222] wyrok z 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47)

[1223] „(…) ustanawiamy Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej jako prawa podstawowe dla państwa oparte na poszanowaniu wolności i sprawiedliwości, współdziałaniu władz, dialogu społecznym oraz na zasadzie pomocniczości umacniającej uprawnienia obywateli i ich wspólnot (…)"

[1224] art. 10 Konstytucji: 1. Ustrój Rzeczypospolitej Polskiej opiera się na podziale i równowadze władzy ustawodawczej, władzy wykonawczej i władzy sądowniczej. 2. Władzę ustawodawczą sprawują Sejm i Senat, władzę wykonawczą Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej i Rada Ministrów, a władzę sądowniczą sądy i trybunały.

[1225] art. 35 ust. 1 u.o.t.p.TK: „Trybunał sygnalizuje Sejmowi i Senatowi oraz innym organom stanowiącym prawo istnienie uchybień i luk w prawie, których usunięcie jest niezbędne do zapewnienia spójności systemu prawnego Rzeczypospolitej Polskiej."

dopuszczalne i wskazane jest wydanie postanowienia sygnalizacyjnego. Praktyka wydawania postanowień sygnalizacyjnych, a także czynienia – w ramach zasady pomocniczości i współdziałania władz – wspomnianych uwag, winna w znaczącym stopniu przyczyniać się bowiem do poprawy kultury i jakości stanowienia polskiego prawa, zwłaszcza prawa podatkowego.

Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych w szczególności podatków ma zatem charakter powszechny, a normy prawa podatkowego mają swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, upoważniającą do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek.[1226] Nawet konstytucyjnie gwarantowana ochrona praw majątkowych nie oznacza zatem „absolutnej nienaruszalności"[1227] konstytucyjnego prawa własności[1228], gdyż niekiedy może być ona „uznana za dopuszczalną, a nawet – celową"[1229] pod warunkiem wszakże zachowania przez prawodawcę podatkowego konstytucyjnych ram wyznaczających granice dopuszczalnych ograniczeń ochrony prawa majątkowego.[1230] W tym stanie rzeczy obowiązek świadczeń podatkowych oznacza więc ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, która prowadzi do umniejszenia substancji tego majątku.[1231] Realizacja obowiązków

[1226] wyrok pełnego składu z 22 maja 2002 r., sygn. **K 6/02** (OTK ZU 3A/2002, poz. 33); zob.: wyrok z 7 lipca 2009 r., sygn. **SK 49/06** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106) oraz postanowienia z: 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166) i 5 czerwca 2013 r., sygn. **SK 25/12** (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68)

[1227] zob. wyrok z 22 czerwca 1999 r., sygn. **K 5/99** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 100)

[1228] wyrok z 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99), w uzasadnieniu którego Trybunał trafnie wskazał: „Prawo własności nie ma jednak charakteru absolutnego, stąd też ograniczanie go przez ustawodawcę jest konstytucyjnie dopuszczalne, pod warunkiem spełnienia wymogów określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji"

[1229] zob. wyrok z 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

[1230] zob. wyroki z: 12 stycznia 2000 r., sygn. **P 11/98** (OTK ZU nr 1/2000, poz. 3); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

[1231] wyroki z: 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85) oraz postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe,[1232] o czym mowa w podrozdziale czwartym niniejszego rozdziału.

Zakres podmiotowy, użytego w art. 84 Konstytucji pojęcia „każdy" obejmuje – w rozumieniu Trybunału – „osobę fizyczną, zarówno obywateli jak i cudzoziemców, a także osoby prawne w znaczeniu precyzowanym w ustawodawstwie podatkowym".[1233] Ściślej rzecz ujmując, pojęcie to obejmuje każdy podmiot prawa, który znalazłszy się w okolicznościach określonych przepisami prawa podatkowego, zobowiązany jest zachować się zgodnie określonymi w niej z dyspozycjami. Podatek wyjaśniany jest z kolei jako kategoria ekonomiczna oraz instytucja prawa finansowego, definiowana jako „świadczenie pieniężne na rzecz podmiotu prawa publicznego (państwa, samorządu), jednostronnie przez ten podmiot ustalanego, o charakterze ogólnym, zasadniczym, bezzwrotnym, nieodpłatnym, przymusowym"[1234], a więc należność pobierana „w drodze przymusu przez władzę publiczną, celem pokrycia obciążeń publicznych i ich rozdzielenia według zdolności podatkowej obywateli".[1235] Na tej podstawie powszechność opodatkowania, o której mowa w art. 84 Konstytucji jest w orzecznictwie konstytucyjnym rozumiana w ten sposób, że podatek jako świadczenie nieekwiwalentne spoczywa na wszystkich, którzy są opodatkowani w sposób określony w ustawie, gdyż każdy musi przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb, dlatego podatkiem objęte są takie stany faktyczne i prawne (przedmiot podatku) oraz określone zjawiska (majątek, obrót, dochód), z którymi wiąże się obowiązek podatkowy, zatem powszechność opodatkowania polega na tym – wyjaśnia Trybunał – „że w prawidłowo konstruowanym systemie

[1232] wyroki z: 16 października 2007 r., sygn. **SK 63/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105); 5 listopada 2008 r., sygn. **SK 79/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

[1233] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1234] P. Smoleń, W. Wójtowicz [red.], *Prawo podatkowe,* Warszawa 2015, s. 6-7 (za:) wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1235] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

każdy powinien być objęty obowiązkiem podatkowym, jeżeli spełnione są warunki powstania stosunku podatkowego", co z kolei gwarantuje odpowiednie wpływy do budżetu państwa, a także realizuje zasadę równości obywateli wobec prawa, które określa, kto i jaki ciężar powinien ponosić w ramach swojej zdolności podatkowej.[1236] Dlatego Trybunał zastrzega, że „wyjątki od powszechności obciążeń podatkowych mogą być wprowadzane, jeśli są usprawiedliwione celami społeczno-gospodarczymi, uzasadnionymi wartościami chronionymi Konstytucją".[1237] Powyższe zasady Trybunał operacjonalizował również na gruncie orzecznictwa dotyczącego przedawnienia zobowiązania podatkowego wywodząc, iż „zasadą jest płacenie podatków, a nie oczekiwanie, że nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego".[1238] Trybunał wyjaśniał bowiem, iż przedawnienie (także w prawie podatkowym) nie stanowi podmiotowego prawa konstytucyjnego i nawet, gdyby ustawodawca podatkowy nie przewidział istnienia tej instytucji, nieuprawnione byłoby twierdzenie o naruszeniu konstytucyjnych praw lub wolności.[1239] Z drugiej jednak strony Trybunał zastrzegał, iż przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje swoje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych, ponieważ istnienie instytucji „przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych – konieczności zachowania równowagi budżetowej oraz stabilizacji stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych".[1240] Tym samym podkreślał, że samo wprowadzenie do prawa podatkowego instytucji przedawnienia, a tym

[1236] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1237] wyrok pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79)

[1238] wyroki z: 17 lipca 2012 r., sygn. **P 30/11** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81); zob. wyroki z: 21 czerwca 2011 r. sygn. **P 26/10** (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43); wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU 3/A/2002, poz. 26)

[1239] wyroki z: 17 lipca 2012 r., sygn. **P 30/11** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

[1240] wyroki z: 17 lipca 2012 r., sygn. **P 30/11** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

bardziej określenie terminu, w jakim ono następuje, pozostawione jest uznaniu ustawodawcy podatkowemu, zachowującemu prawo wyboru między różnymi konstrukcjami przedawnienia, ustanawiania odrębnych terminów przeprowadzenia czynności weryfikujących wywiązywanie się podatników z ich obowiązków, a także terminów na przeprowadzanie stosownych procedur.[1241] Trybunał wskazywał jednak granice swobody ustawodawcy podatkowego w tym zakresie wyjaśniając, iż terminy te nie mogą być jednak zbyt krótkie, gdyż wyłączałyby zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, ani nie mogą pozostawać zbyt długie, czyniąc przedawnienie instytucją pozorną.[1242] Ustanowiony w prawie podatkowym mechanizm przedawnienia nie może bowiem skłaniać podatników do uchylania się od opodatkowania i traktowania przedawnienia w sposób instrumentalnych traktując je w kategoriach narzędzia pozwalającego uniknąć zapłaty podatku po upływie danego czasu.[1243] Trybunał wskazał bowiem trzy kategorie okoliczności, które ustawodawca podatkowy w sposób szczególny powinien wziąć pod uwagę ustalając termin przedawnienia zobowiązań podatkowych: po pierwsze – uwzględnienie realnej możliwości egzekwowania niezapłaconych należności podatkowych, okresy zawieszenia biegu terminu zobowiązań podatkowych oraz inne okoliczności, związane choćby z prowadzeniem czynności kontrolnych lub sprawdzających, które nie powodują zawieszenia ani przerwania biegu terminu przedawnienia; po drugie – uwzględnienie okoliczności faktycznych towarzyszących egzekwowaniu należności podatkowych, zwłaszcza potencjalnych zachowań podatników uchylających się od opodatkowania lub ukrywających majątek przed egzekucją; po trzecie – uwzględnienie faktycznej wydolności organów administracji podatkowej, mimo iż „słabość instytucjonalna państwa nie

[1241] wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

[1242] wyroki z: 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65); 17 lipca 2012 r., sygn. **P 30/11** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

[1243] wyroki z: 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

może stanowić samoistnej przesłanki usprawiedliwiającej nadmierne wydłużanie terminu przedawnienia".[1244] W orzecznictwie swoim Trybunał zastrzegał również, iż ograniczona swoboda ustawodawcy podatkowego dotyczy zwłaszcza przepisów, które mają dla podatnika charakter gwarancyjny, zwłaszcza norm dotyczących biegu terminu przedawnienia, możliwości jego przerwania lub zawieszenia, a także długości samego terminu przedawnienia.[1245] Egzekwowanie należności podatkowych powinno bowiem następować w sposób uwzględniający wszelkie wynikające z tego skutki gospodarcze, w tym także skutki dla innych podmiotów gospodarczych.[1246] Dlatego Trybunał podkreślał, iż mimo braku „konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia", jak również ekspektatywy takiego prawa, ustawodawca podatkowy powinien kształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, zwłaszcza gdy doszło już do zindywidualizowania i skonkretyzowania obowiązku podatkowego bądź wygaśnięcia prawa do wydania decyzji ustalającej takie zobowiązanie.[1247] W szczególności „dotyczy to sytuacji, gdyby w ustawowym okresie wymagalności podatku organy państwa, mając taką możliwość, nie podjęły żadnych czynności zmierzających do skutecznego wyegzekwowania daniny w należnej wysokości. W ocenie Trybunału, naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków – jakkolwiek naganne społecznie i sprzeczne z interesem publicznym – nie stanowi jednak wystarczającej przesłanki egzekwowania długu podatkowego przez

[1244] wyroki z: 21 czerwca 2011 r. sygn. **P 26/10** (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43); 17 lipca 2012 r., sygn. **P 30/11** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81)

[1245] wyroki z: 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65); 17 lipca 2012 r., sygn. **P 30/11** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

[1246] wyroki z: 26 listopada 2007 r., sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

[1247] wyroki z: 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); 20 maja 2020 r., sygn. **P 2/18** (OTK ZU A/2020, poz. 18)

dziesięciolecia.[1248] Stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia przedawnienie, stanowi wartość konstytucyjną, wymagającą uwzględnienia. Jest ona zakotwiczona w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji".[1249] W uzasadnieniu wyroku derogującego art. 54 § 1 pkt 1 o.p. we wskazanym zakresie[1250] Trybunał wyjaśniał z kolei, że art. 84 Konstytucji wyraża również tzw. zasadę „długu konstytucyjnego", zgodnie z którą inne zasady konstytucyjne, odnoszące się do statusu jednostki i jej relacji z organami państwa, takie jak zasady państwa prawnego, proporcjonalności czy równości, znajdują odniesienie zarówno do jej praw i wolności, jak i do jej obowiązków: w tym powszechnego ponoszenia ciężarów publicznych. Dlatego właśnie przepisy Konstytucji dotyczące granic, w jakich mieścić się musi ograniczenie praw i wolności, wyznaczają również granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych, których stanowienie i realizacja podlega ocenie również z perspektywy art. 31 i art. 32 Konstytucji.[1251] Jako, że każdy podmiot polskiego prawa podatkowego „korzysta z różnorodnych form realizacji przez państwo zadań publicznych", to każdy z nich – na swój sposób – ma również obowiązek uczestniczyć w ich finansowaniu, co z kolei determinuje kształt relacji między prawami lub wolnościami, a obowiązkami – o których mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji, bowiem to dzięki obowiązkom podatkowym możliwe jest pełniejsze zabezpieczenie konstytucyjnych praw i wolności w tym sensie, że obowiązki

[1248] zob. wyroki z: 21 czerwca 2011 r. sygn. **P 26/10** (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43); 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65); 17 lipca 2012 r., sygn. **P 30/11** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

[1249] wyroki z: 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); 20 maja 2020 r., sygn. **P 2/18** (OTK ZU A/2020, poz. 18)

[1250] wyrok z 16 października 2007 r., sygn. **SK 63/06** (OTK ZU 9/A/2007, poz. 105), którym stwierdzono, że art. 54 § 1 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim nie wyłącza naliczania odsetek za zwłokę, w przypadku gdy w postępowaniu zabezpieczającym organ podatkowy, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, dokonał zajęcia środków pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych, a następnie środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych

[1251] por. wyrok z 20 listopada 2002 r., sygn. **K 41/02** (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83)

(w tym obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych) stanowią konstytucyjny korelat praw, gdyż – jak wyjaśnia Trybunał – bez obowiązków w stosunku do państwa (w tym obowiązków podatkowych) nie mogłaby istnieć państwowa ochrona konstytucyjnych wolności lub praw człowieka i obywatela.[1252]

Tak zatem podatki z perspektywy kategorii tetycznych – przez swoją powszechność – stanowią „niemal naturalną formę obciążania praw majątkowych konkretnymi zobowiązaniami".[1253] Wyrażona w art. 84 Konstytucji powszechność opodatkowania odnosi się bowiem do obowiązku partycypowania wszystkich w utrzymywaniu państwa jako dobra wspólnego – w zakresie wyznaczonym przez obowiązek podatkowy wynikający z ustawy.[1254] Istotne jest jednak, że z perspektywy asymetryczności uprawnień i środków ochrony interesów fiskalnych Skarbu Państwa oraz interesów majątkowych podatnika lub podmiotu zobowiązanego do spełnienia określonych wymogów określonych przepisami prawa podatkowego, niezależnie od oceny normy podatkowoprawnej pod kątem przesłanek dopuszczalności ograniczenia ochrony praw majątkowych innych niż własność (niegodzenie w istotę danego prawa podmiotowego, szeroko rozumiana proporcjonalność ograniczenia), konstytucyjny standard sprawiedliwości podatkowej musi odpowiadać zasadom słuszności i sprawiedliwości, urzeczywistniającym funkcję prawa, jako „sztuki tego, co dobre i sprawiedliwe".[1255] Z tego już względu dokonując kontroli konstytucyjności regulacji dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych, ustalanego w oparciu o progresywną skalę opodatkowania, Trybunał wskazywał, iż zgodnie z konstrukcją tego podatku zasadą jest, że osoba uzyskująca wyższe dochody, przekraczająca pewien określony

[1252] zob. postanowienie z 28 października 2002 r., sygn. **SK 21/01** (OTK ZU 5/A/2002, poz. 78)

[1253] wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU 3/A/2002, poz. 26)

[1254] postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

[1255] wyrok z 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26)

ustawowo pułap, od tej nadwyżki płaci podatek według wyższej skali, dlatego wszelkie odstępstwa od tej zasady muszą znajdować uzasadnienie w celach i wartościach wyrażonych w Konstytucji.[1256] Sam zaś sposób określania obowiązku określonego w art. 84 Konstytucji został powierzony ustawodawcy zwykłemu.[1257] Mimo, iż zdaniem Trybunału art. 84 Konstytucji nie wyraża żadnego konstytucyjnego prawa podmiotowego, to możliwe jest wskazywanie go jako wzorca kontroli w trybie skargi konstytucyjnej zakresie, w jakim inkryminowanym w skardze przepisom zarzuca się niezgodność z podstawowymi założeniami zasady powszechności i ustawowej wyłączności opodatkowania,[1258] o ile tylko skarżący jest w stanie wykazać, że przez naruszenie tej zasady doszło do naruszenia przysługujących mu innych, związanych z nią praw lub wolności konstytucyjnych.[1259]

Z tej perspektywy Trybunał Konstytucyjny trafnie podkreślał zatem, że pojmowanie państwa jako dobra wspólnego wszystkich obywateli (art. 1 Konstytucji) wymaga odpowiedniego rozłożenia ciężarów publicznych, gdyż istnienie państwa nie jest możliwe bez odpowiednich zasobów materialnych pochodzących ze źródeł różnego pochodzenia, zwłaszcza – jak stanowi Konstytucja – podatków i innych świadczeń publicznoprawnych. Trybunał przypominał, że bez poprawnie zbudowanego i zrównoważonego budżetu, stanowiącego podstawowy plan dochodów i wydatków, państwo nie jest zdolne do realizacji stawianych przed nim celów, zwłaszcza do spełnienia konstytucyjnego wymogu troski o dobro wspólne, stąd wątpliwości Trybunału nie budziło choćby to, że „zachowanie równowagi budżetowej, mimo że nie wyrażone wprost w konkretnym przepisie Konstytucji, stanowi samodzielną wartość konstytucyjną, podlegającą ochronie”.[1260] Ocenę tę Trybunał uzasadnia zależnością zachodzącą między zapewnieniem

[1256] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22)

[1257] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1258] postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

[1259] postanowienie z 28 lutego 2007 r., sygn. **SK 78/06** (OTK ZU nr 2/A/2007, poz. 21)

[1260] wyrok z 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151)

równowagi budżetowej, a zdolnością państwa do działania i rozwiązywania różnorodnych problemów oraz realizacji konstytucyjnych praw i wolności, uzależnioną od sytuacji gospodarczej i konieczności zapewnienia warunków rozwoju gospodarczego warunkowanych równowagą budżetową właśnie.[1261] Tego rodzaju obciążenia w państwie demokratycznym mogą być nakładane w drodze ustawy, a obowiązek określony w art. 84 Konstytucji rozumiany musi być szeroko i dotyczyć każdego, choć w niejednakowym stopniu, gdyż obowiązek ten jest „zależny od sytuacji finansowej i rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej. Z dotychczasowego orzecznictwa TK wynika, że podczas kształtowania prawa podatkowego podstawowy jest wymóg dostosowania wymiaru podatku do zdolności podatkowej podatnika. Chodzi o to, by kształtując system podatkowy, wyznaczyć zobowiązania podatkowe według indywidualnych możliwości poniesienia świadczenia podatkowego. Należy przy tym uwzględnić zarówno kwestie osobowe jak i ekonomiczno-finansowe, które oddziałują na podatnika. W innej sytuacji przepisy prawa podatkowego mogą okazać się trudne do realizacji, a ponadto nie będą w stanie wypełnić celu finansowego, dla którego są ustanowione."[1262] Jak bowiem trafnie podniesiono w zdaniu odrębnym do wyroku pełnego składu z 29 lipca 2014 r.,[1263] ustrojowe znaczenie zasady powszechności opodatkowania zostaje wzmocnione sekwencją poprzedzających ją konstytucyjnych obowiązków, zwłaszcza obowiązku troski o dobro wspólne (art. 82 Konstytucji) oraz przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej (art. 83 Konstytucji).[1264] Trybunał podkreśla bowiem, iż z perspektywy aksjologicznej, obciążenia podatkowe oparte są na pojęciu dobra wspólnego,

[1261] wyroki z: 17 grudnia 1997 r., sygn. **K 22/96** (OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 71); 9 kwietnia 2002 r., sygn. **K 21/01** (OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 17); 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151)

[1262] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1263] wyrok pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79) derogujący art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. (we wskazanym brzmieniu) dot. podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku od dochodów nieujawnionych

[1264] zdanie odrębne STK M.Gintowt-Jankowicz do wyroku pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79)

którym jest właśnie Rzeczpospolita Polska (art. 1 w związku z art. 82 Konstytucji).[1265]

3.4. Zakres swobody ustawodawcy podatkowego

Analiza orzecznictwa Trybunału w sprawach z zakresu kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego (zwłaszcza w trybie skargi konstytucyjnej) uprawnia do sformułowania hipotezy, zgodnie z którą granice obowiązywania zasady władztwa podatkowego stanowią te obszary normatywne, które ukształtowane w postaci określonych zasad konstytucyjnych równoważą zasadę władztwa z zasadą sprawiedliwości podatkowej zgodnie z regułami składającymi się na zasadę proporcjonalności. Potwierdzeniem tego założenia jest stanowisko Trybunału wyjaśniające, iż swoboda ustawodawcy nie jest nieograniczona, albowiem „Konstytucja wymaga od ustawodawcy poszanowania podstawowych zasad polskiego systemu konstytucyjnego na czele z zasadą państwa prawnego, jak również praw i wolności jednostki".[1266] Jednak derogacja normy podatkowoprawnej następująca w konsekwencji naruszenia wyłącznie zasady sprawiedliwości społecznej jest sporadyczna, albowiem Trybunał przyjmuje, iż w zakresie praw i wolności ekonomicznych swoboda ustawodawcy jest większa niż w wypadku praw i wolności osobistych czy politycznych.[1267] Oznacza to, że formułując treść aktu normatywnego, swoboda prawodawcy podatkowego kończy się tam, gdzie rozpoczyna się kolizja jej obowiązywania z inną normą konstytucyjną, hipoteza której

[1265] wyrok z 16 października 2007 r., sygn. **SK 63/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105) dot. naliczania odsetek za zwłokę, w przypadku gdy w postępowaniu zabezpieczającym organ podatkowy, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, dokonał zajęcia środków pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych, a następnie środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych

[1266] wyrok z 4 września 2007 r., sygn. **P 43/06** (OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95)

[1267] postanowienie pełnego składu TK z 15 lipca 2021 r., sygn. **SK 3/18** (OTK ZU A/2021, poz. 60) oraz wyroki z: 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152); 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85), a także postanowienie z 24 listopada 2015 r., sygn. **SK 57/13** (OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 173)

obejmuje obowiązek lub zakaz kierowany wobec prawodawcy podatkowego (treścią których może być przede wszystkim prawo lub wolność adresata formułowanego aktu) w ten sposób, iż w wyniku tej kolizji norma konstytucyjna naruszana zostaje w sposób nieproporcjonalny. Nieproporcjonalność tego naruszenia przesądza o kwalifikowanym charakterze zarzucanego naruszenia, co stanowi przesłankę derogowania kwestionowanej normy. W tym układzie, celem urzeczywistnienia zasady sprawiedliwości podatkowej, ilekroć prawodawca ustanawia określoną regulację prawnopodatkową, tylekroć zgodnie z regułami zasady proporcjonalności, zobowiązany jest wyważyć treść tej regulacji z zasadą władztwa z jednej strony oraz szeregiem poszczególnych norm składających się na określone zasady konstytucyjne z drugiej. Chodzi w tym przypadku o zasadę proporcjonalności odczytywaną nie tylko z art. 31 ust. 3, czy nawet z art. 2 Konstytucji (o której mowa w pkt 5.3. tego rozdziału) lecz również z treści reguł zrównoważonego i sprawiedliwego systemu prawnopodatkowego państwa. Jednak o tym, które regulacje podatkowoprawne (spośród wielu) jako sprawiedliwe, słuszne, trafne i najbardziej adekwatne winny zostać unormowane, decyduje – zgodnie z art. 4 Konstytucji – Naród, do którego należy władza zwierzchnia w Rzeczypospolitej Polskiej sprawowana przez swoich przedstawicieli lub bezpośrednio na zasadach i w trybie określonymi przepisami prawa.[1268] Zakres ten można tu nazwać obszarem wyboru preferencji. Wprawdzie wobec okoliczności, iż obowiązujący system prawa wyborczego zdaje się urzeczywistniać tę zasadę w sposób daleki od doskonałości, to jednak znaczenie art. 4 Konstytucji w rozważaniach nad zakresem swobody prawodawczej, pozostawiać musi punktem wyjścia do formułowania kolejnych założeń konstrukcyjnych w sferze, nazwanej wyżej obszarem wyboru preferencji. O tym natomiast, czy treść danej regulacji ostatecznie mieści się w ramach zasady władztwa przesądza *de lege lata* treść przepisów Konstytucji, w odczytywaniu których istotną rolę pełni orzecznictwo

[1268] zwłaszcza przepisami Konstytucji, ustaw referendalnych, Kodeksu wyborczego, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustaw o zasadach techniki prawodawczej i o ogłaszaniu aktów normatywnych, a także innych właściwych ustaw i aktów normatywnych

Trybunału Konstytucyjnego i zakres ten można tu nazwać obszarem porządku konstytucyjnego. Oba wskazane obszary pozostają z sobą w ścisłym funkcjonalnym związku. Otóż do obszaru wyboru preferencji należy nie tylko stanowienie ustaw i aktów podustawowych oraz zawieranie umów międzynarodowych i wyrażanie woli związania się jurysdykcją rozmaitych organów stanowionych z mocy tych umów, lecz także – co oczywiste – kształtowanie treści przepisów ustawy zasadniczej, a także ustaw dotyczących ustroju i trybu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym jako organem „ostatniego słowa" właściwym w sprawach przewidzianych przepisami Konstytucji.[1269] W tym stanie rzeczy wolność podejmowania aktywności w obszarze wyboru preferencji ograniczona zostaje normami wyrażanymi obszarem porządku konstytucyjnego, którego najwyższe prawo – zgodnie z art. 8 ust. 1 polskiej ustawy zasadniczej – stanowi właśnie Konstytucja. Ten oczywisty w swych założeniach funkcjonalny związek obszarów wyboru preferencji i porządku konstytucyjnego wciąż stanowi przedmiot żywego zainteresowania dogmatyki i jurysprudencji, albowiem to co wydaje się oczywiste w teorii, implikować może wątpliwości w praktyce jej stosowania. Istotą tej metody (rozwiniętej w ramach punktu 5.3. niniejszego rozdziału jako metody ważenia właściwej testom proporcjonalności) jest ukazanie granic zasady władztwa daninowego (swobody prawodawcy podatkowego) z perspektywy zasady sprawiedliwości podatkowej.

W wyroku pełnego składu z 29 lipca 2014 r. (sygn. P 49/13) Trybunał Konstytucyjny dopuścił możliwość wyprowadzenia zasady sprawiedliwości podatkowej z treści art. 84 Konstytucji definiując ją jako regułę kształtowania podatków według zasady równości i powszechności, z których wynika, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach,

[1269] Za dyskusyjny uznać można pogląd, iż dopuszczalne jest ustanowienie dodatkowych kompetencji (zadań) Trybunału Konstytucyjnego w drodze ustawy choćby pod oczywistym warunkiem, że ich realizacja odbywać się będzie bez przeszkód dla realizacji zadań konstytucyjnych (kompetencją tego rodzaju nie jest na przykład możliwość wydania postanowienia tymczasowego w trybie z art. 79 ust. 1 u.o.t.p.TK, gdyż jego wydanie nastąpić może wyłącznie w ramach postępowania zainicjowanego skargą konstytucyjną normowaną w art. 79 ust. 1 Konstytucji i tylko w celu realizacji tej kompetencji).

zaś podatkiem objęte są stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy (zasada powszechności opodatkowania), a wszystkie podmioty znajdujące się w tożsamej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo (zasada równości opodatkowania).[1270] Okoliczność ta stanowi podstawę do sformułowania w skardze konstytucyjnej zarzutu naruszenia zasady sprawiedliwości podatkowej w zakresie powszechności i równości opodatkowania (art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 64 ust. 1 i 2).[1271] Tak rozumiana zasada sprawiedliwości podatkowej kreuje zarówno obowiązek ustawodawcy takiego kształtowania obowiązków podatkowych, by organy stosujące prawo, w równym stopniu egzekwowały wobec każdego podatnika wykonywanie przez nich zobowiązań podatkowych, jak i obowiązek organów stosujących prawo, by z poszanowaniem zasad powszechności i równości opodatkowania – w ramach zasady sprawiedliwości opodatkowania – doprowadzały do wykonywania przez podatników tych zobowiązań, albowiem z treści zasady dobra wspólnego i wierności Rzeczypospolitej Polskiej (art. 1 i art. 82 Konstytucji) wynika obowiązek każdego do przyczyniania się do dobra wspólnego według własnych możliwości, a odmienny stan rzeczy narusza szeroko pojęty interes publiczny, prowadząc do naruszenia zasad sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji).[1272]

Otóż przepisy ustawowe ograniczające swobodę ustawodawcy podatkowego również posiadają swoją konstytucyjną podstawę i

[1270] (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79)

[1271] wyrok z 18 października 2011 r., sygn. **SK 2/10** (OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83)

[1272] zob. wyrok pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79) i wskazane tam orzecznictwo

umocowanie w treści samej zasady władztwa daninowego,[1273] gdyż ustawodawca podatkowy ma prawo nie tylko do ustanawiania regulacji nakładających kolejne obowiązki podatkowe (zwiększania stawek, rozszerzania katalogu przedmiotów i podmiotów opodatkowania etc.) lub innych powinności związanych z ich realizacją (zwłaszcza o charakterze dokumentacyjnym), lecz przede wszystkim ma też prawo do kształtowania regulacji ograniczających szeroko rozumiany udział fiskalny państwa w życiu społeczno-gospodarczym adresatów norm prawnopodatkowych (np. poprzez zmniejszanie stawek podatkowych oraz ograniczanie katalogów przedmiotów lub podmiotów opodatkowania czy też zmniejszania zakresu rozmaitych powinności dokumentacyjnych adresatów norm prawa podatkowego). Trybunał zastrzegał przy tym, wynikającą z art. 217 Konstytucji, ustawową formę stanowienia powinności o charakterze dokumentacyjnym związanych z regulacjami prawa podatkowego.[1274] Wielokrotnie podkreślał również, że swoboda przysługująca ustawodawcy podatkowemu „rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie".[1275] Ich wprowadzanie należy do prerogatyw władzy ustawodawczej, która dysponując szerokim zakresem wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, daną ulgę lub zwolnienie

[1273] Za dyskusyjne również uznać wciąż można wywodzenie z zasady proporcjonalności, czy to zasadę niskiej społecznej szkodliwości czynu jako przesłanki umorzenia postępowania karnego skarbowego, czy też zasadę pragmatyzmu podatkowego upoważniającą (jak wyjaśnia doktryna: B. Brzeziński, *Prawo podatkowe (…),* s. 298) organ podatkowy do rezygnacji z prowadzenia postępowania podatkowego w sprawach oczywiście błahych i o niewielkiej wadze fiskalnej, ale za to nadmiernie pracochłonnych.

[1274] wyrok z 21 czerwca 2004 r., sygn. **SK 22/03** (OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 59)

[1275] wyrok pełnego składu z 25 kwietnia 2001 r., sygn. **K 13/01** (OTK ZU nr 4/2001, poz. 81) oraz wyroki z: 25 listopada 1997 r., sygn. **K 26/97** (OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64); 3 listopada 1998 r., sygn. **K 12/98** (OTK ZU nr 6/1998, poz. 98);); 5 stycznia 1999 r., sygn. **K 27/98** (OTK ZU nr 1/1999, poz. 1); 9 listopada 1999 r., sygn. **K 28/98** (OTK ZU nr 7/1999, poz. 156); 17 stycznia 2001 r., sygn. K 5/00 (OTK ZU 1/2001, poz. 2); 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107); 8 stycznia 2009 r., sygn. **P 6/07** (OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 2); 17 listopada 2010 r., sygn. **SK 23/07** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103); 26 września 2013 r., sygn. **K 22/12** (OTK ZU 7A/2013, poz. 95); 17 czerwca 2020 r., sygn. **SK 26/19** (OTK ZU A/2020, poz. 28)

wykorzystuje jako instrument służący realizacji polityki państwa w danej dziedzinie życia społecznego.[1276] Swoboda przysługująca ustawodawcy podatkowemu w zakresie kształtowania systemu ulg i zwolnień podatkowych jest zatem jeszcze większa niż w zakresie określania obowiązków podatkowych.[1277] Podstawę tego założenia stanowi art. 217 Konstytucji, z ograniczeniem nakazu respektowania przez ustawodawcę podatkowego zasad równości obywateli wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji) oraz sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji).[1278] Podobnie rzecz ma się z uprawnieniem ustawodawcy w zakresie kształtowania systemu podatkowego także co do określania wyjątków od ogólnych zasad, co zdaniem Trybunału nie jest *per se* równoznaczne z naruszeniem zasad określoności prawa i przyzwoitej legislacji, zawartych w treści normatywnej art. 2 Konstytucji.[1279] Trudno jednak nie zgodzić się z twierdzeniem, iż nieuzasadnione i nadmierne (a tym samym nieproporcjonalne) rozszerzanie katalogu rozmaitych zwolnień lub ulg podatkowych, normowane przy użyciu niedookreślonych znaczeniowo pojęć i zwrotów, prowadzić może do naruszenia reguły *exceptiones non sunt extendendae* w zakresie wynikającym z zasad powszechności i równości opodatkowania w związku z naruszeniem zasady poprawnej legislacji podatkowej dekodowanej z klauzuli demokratycznego państwa prawnego.[1280] Okoliczność takiego naruszenia zdaje się być

[1276] postanowienie z 23 października 2006 r., sygn. **SK 64/05** (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 138) i wskazane tam orzecznictwo

[1277] postanowienie z 25 maja 2017 r., sygn. **Ts 233/17** (OTK ZU B/2017, poz. 164)

[1278] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1279] wyrok z 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 107) i wskazane tam orzecznictwo TK

[1280] zob. postanowienie z 23 października 2006 r., sygn. **SK 64/05** (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 138), w uzasadnieniu którego TK wskazał, że prawo do zwolnienia lub ulgi podatkowej nie stanowi podmiotowego prawa konstytucyjnego, którego naruszenie legitymuje do wniesienia skargi konstytucyjnej, a samo wprowadzenie przez ustawodawcę zwolnienia lub ulgi podatkowej nie jest zasadniczo jednoznaczne z powstaniem prawa do osiągania dochodów w sposób niepodlegający opodatkowaniu, swoistego „prawa do zwolnienia podatkowego", skoro zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie (zob. również wskazane tam orzecznictwo)

widoczna zwłaszcza w przypadkach zastosowania przez podatników danej ulgi lub zwolnienia, podczas gdy – jak wywiedzione może zostać w późniejszej decyzji określającej, nie mieli ku temu (zdaniem organu) wystarczających podstaw, a jedynie niewłaściwie zinterpretowali ów niedookreślone znaczeniowo pojęcie lub zwrot zawarty w określeniu przesłanki danego zwolnienia lub ulgi. Wymowną konstrukcją normatywną *de lege lata* jest w tym względzie dział IIIA Ordynacji podatkowej (tzw. regulacja GAAR).[1281] I choć Trybunał wskazywał, że zwolnienia i ulgi podatkowe stanowią wyjątek od zasad powszechności i równości opodatkowania jako elementów wchodzących w zakres zasady sprawiedliwości podatkowej,[1282] to jednak podkreślał również, jak istotną rolę na gruncie stosowania prawa podatkowego odgrywa zakaz analogicznego stosowania nieprecyzyjnych przepisów podatkowych oraz rozszerzającego stosowania jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.[1283] W zakresie prawa daninowego, mimo konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania, zakaz rozszerzającego interpretowania przepisów dotyczy bowiem nie tylko wyjątków, ale także przepisów nakładających obowiązek

[1281] ang. *general anti-avoidance rule*; zob. **art. 119a o.p.**: **§ 1)** Czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). **§ 6**) Jeżeli korzyść podatkowa została osiągnięta w rezultacie dokonania czynności, o której mowa w § 1, w wyniku zastosowania przepisu ustawy podatkowej określającego warunki przyznania zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia przychodów (dochodów) z opodatkowania, lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku, to skutki podatkowe określa się na podstawie stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania (…); **art. 3 pkt 18 o.p.**: Ilekroć w ustawie jest mowa o (…) korzyści podatkowej – rozumie się przez to: a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości, b) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej, c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku, d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a.

[1282] wyrok z 8 lipca 2014 r., sygn. **K 7/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 69)

[1283] wyrok TK z 15 lipca 2015 r., sygn. **SK 69/13**, OTK ZU 7A/2015, poz. 110

płacenia tych danin.[1284] Oceny tej nie powinna zmienić również argumentacja funkcjonalna, w tym celowościowa, która w świetle art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji nie może służyć zwiększeniu powinności obarczających jednostki.[1285] W tym stanie rzeczy swoboda ustawodawcy podatkowego ma charakter względny, pozostający w ścisłym funkcjonalnym związku z koniecznością zachowania precyzji używanych pojęć.[1286] Ustanawianie odstępstw od zasady powszechności opodatkowania musi być zatem usprawiedliwione celami społeczno-gospodarczymi, odzwierciedlonymi w systemie konstytucyjnie chronionych wartości.[1287] Trybunał Konstytucyjny podkreśla bowiem, iż wprawdzie prawo podatkowe może nakładać różne, nawet restrykcyjne wymogi proceduralne na podatników, zmierzające do wykonania ciążących na nich obowiązków podatkowych, jednak w sytuacji, gdy prawodawca unormował szczególnego rodzaju uprawnienie podatkowe, to konsekwentnie zobowiązany jest również realnie umożliwić właściwym beneficjentom skorzystanie z przyznanego uprawnienia w sposób możliwie najskuteczniejszy w danym stanie prawnym i faktycznym, albowiem tworząc instytucje pozorne lub niewykonalne, dopuszcza się naruszenia konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.[1288] Na przykładzie rozróżnienia wysokości stawek podatku akcyzowego Trybunał wyjaśniał także, że obowiązek zastosowania przez sprzedawcę oleju wyższej stawki w przypadku niedochowania przez niego warunków wynikających z przepisów ustawy i rozporządzenia wydanego na jej podstawie, rozpatrywać należy „w kategoriach utraty możliwości

[1284] wyrok z 8 grudnia 2009 r., sygn. **K 7/08** (OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 166)

[1285] wyrok z 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2)

[1286] wyrok z 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107), w uzasadnieniu którego posłużono się rzeczona regułą na gruncie analizy podatku od towarów i usług z perspektywy różnic dotyczących kryterium kwalifikacji prawnej samochodów osobowych i ciężarowych ze względu na ich ładowność oraz różnicowanie sytuacji prawnej podatników nabywających te pojazdy

[1287] wyroki z: 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47); 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22)

[1288] wyrok z 4 czerwca 2013 r., sygn. **P 43/11** (OTK ZU 5A/2013, poz. 55)

skorzystania z dobrodziejstwa ulgi podatkowej, nie zaś nałożenia sankcji podatkowej".[1289]

Proporcjonalne równoważnie obu uprawnień (tj. normowanie obowiązków podatkowych lub innych powinności związanych z ich realizacją – z jednej strony oraz kształtowanie regulacji ograniczających udział fiskalny państwa w życiu społeczno-gospodarczym adresatów norm prawnopodatkowych – z drugiej) stanowi jednocześnie realizację obowiązku prowadzenia przez państwo zrównoważonej, odpowiedzialnej i sprawiedliwej polityki fiskalnej. O ostatecznym jej kształcie decyduje się więc w ramach obszaru wyboru preferencji ograniczonego obszarem porządku konstytucyjnego, przy czym nawet treść obszaru porządku konstytucyjnego może – w określonych granicach – ulec zmianie w ramach wolności przysługujących w obszarze wyboru preferencji po spełnieniu warunków, w trybie i na zasadach przewidzianych w obu wskazanych obszarach. Trybunał Konstytucyjny nie jest więc powołany do kontrolowania trafności rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę, a punktem wyjścia jego orzeczeń stanowić winno założenie racjonalnego działania ustawodawcy i domniemanie zgodności ustaw z Konstytucją.[1290] Kształtowanie zasad prawnych systemu podatkowego stanowi bowiem domenę legislatywy, a sam ustawodawca cieszy się w tym zakresie dużą swobodą.[1291] Stanowienie prawa, a więc także wybór najwłaściwszych wariantów legislacyjnych, jest więc rolą parlamentu, tymczasem rola samego Trybunału Konstytucyjnego ograniczona w tym zakresie pozostaje do kontroli tego, czy ustawodawca nie naruszył norm, zasad i wartości ustanowionych w Konstytucji[1292], nie jest natomiast właściwy do oceny słuszności czy celowości jego działań, co

[1289] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[1290] wyrok z 19 lipca 2007 r., sygn. **K 11/06** (OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 81)

[1291] *Ibid.*

[1292] zob. wyrok z 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95)

pozostaje w ramach politycznej swobody działań parlamentu, za którą ponosi on odpowiedzialność przed swym elektoratem.[1293]

Praktycznym przejawem operacjonalizacji przedstawionej metody stanowi pogląd Trybunału, iż szeroka swoboda ustawodawcy daninowego nie rozciąga się na sytuacje, w których danina publiczna została pobrana niesłusznie, gdyż zasadniczy element granicy tej swobody stanowi zasada ochrony praw majątkowych podatników, która może doznać naruszenia także przez normy sankcjonujące nienależne pobranie podatków lub innych danin publicznych, bądź też równoznaczne z nimi w skutkach – pominięcia legislacyjne uniemożliwiające ich „odzyskanie".[1294] Swoboda ustawodawcy podatkowego dotyczy zatem zarówno wyboru stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, jak i zakreślaniu rozmiaru obciążeń podatkowych, a same przepisy Konstytucji – jak podkreśla Trybunał – nie wskazują materialnych granic opodatkowania.[1295] Również art. 217

[1293] wyroki z: 21 marca 2005 r., sygn. **P 5/04** (OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 26) dot. ustroju miasta stołecznego Warszawy; 19 lipca 2007 r., sygn. **K 11/06** (OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 81) dot. art. 13 pkt 9 u.p.d.o.f.; 6 maja 2008 r., sygn. **K 18/05** (OTK ZU 4A/2008, poz. 56) dot. ustalania dochodowości gospodarstw rolnych z perspektywy zasady równości wobec prawa; 12 czerwca 2008 r., sygn. **K 50/05** (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 79) dot. art. 15 ust. 3 pkt 3 uVAT w zakresie, w jakim określa czynności, których wykonanie nie jest w rozumieniu art. 15 ust. 2 tej ustawy uznane za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą; 4 listopada 2010 r., sygn. **P 44/07** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 97) dot. art. 18 uVAT w zakresie, w jakim nakłada na komorników sądowych obowiązki płatnika od dokonywanej w trybie egzekucji dostawy nieruchomości będącej własnością dłużnika; 12 lipca 2016 r., sygn. **SK 40/14** (OTK ZU A/2016, poz. 57) dot. zasad ustalania podstawy wymiaru zasiłku chorobowego

[1294] wyrok z 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62)

[1295] zob. orzeczenia TK dot. art. 17 pkt 2 ustawy z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 28 poz. 127) z: 24 maja 1994 r., sygn. **K 1/94** (OTK w 1994 r., cz. 1, poz. 10); 14 grudnia 1993 r., sygn. **K 8/93** (OTK w 1993 r., cz. 2, poz. 43), a także wyrok pełnego składu TK z 25 kwietnia 2001 r., sygn. **K 13/01** (OTK ZU nr 4/2001, poz. 81) derogujący art. 25 w związku z art. 28 ustawy z dnia 2 marca 2001 r. o wykonywaniu budżetu państwa w roku 2001 oraz o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2001 oraz wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. **K 26/97** (OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64) dot. przepisów ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 137, poz. 638) w zakresie, w jakim wprowadzając nowe unormowania prawne uchyla dopuszczalność odliczenia od dochodu podatnika kwot wydatkowanych po dniu 1 stycznia 1997 r. na wydatki podatnika poniesione na cele mieszkaniowe wymienione w art. 26 ust. 1 pkt 5 lit.b, e i f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób

Konstytucji nie formułuje żadnych materialnych ograniczeń wyznaczających kierunki i treść unormowań przyjętych przez ustawodawcę podatkowego[1296]który uprawniony jest do dokonywania zmian przepisów prawa podatkowego także w kierunku niekorzystnym dla podatnika.[1297] W ramach swobody ustawodawcy podatkowego mieści się bowiem określanie zakresu obciążeń podatkowych w tym ich zwiększanie[1298] z zastrzeżeniem, by podmioty prawa, których ono dotyczy, miały w tym zakresie zapewniony odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami.[1299] Nie znaczy to jednak, że w tym zakresie przysługuje ustawodawcy całkowita swoboda, gdyż musi on respektować, przede wszystkim wymóg nienaruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych,[1300] a także inne zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej.[1301] Godna szczególnego podkreślenia jest tu zatem przesłanka nienaruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych. Trybunał przyjmuje, iż do takiego naruszenia dochodzi zwłaszcza, gdy dane ograniczenie ma charakter nieproporcjonalny (w ujęciu prezentowanym zarówno przez art. 31 ust. 3 jak i art. 2 Konstytucji),[1302] co prowadząc do naruszenia zasady sprawiedliwości społecznej i zasady

---

fizycznych; 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152) dotyczący kwoty wolnej od podatku dochodowego od osób fizycznych

[1296] wyroki z: 25 listopada 1997 r., sygn. **K 26/97** (OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64); 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95)

[1297] wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95); 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

[1298] wyrok z 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95)

[1299] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[1300] wyroki z: 25 czerwca 2002 r., sygn. **K 45/01** (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46); 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1301] wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152); 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85)

[1302] zob. wyroki z: 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85)

równości, stanowić może podstawę zarzutu podniesionego w trybie skargi konstytucyjnej, albowiem obowiązki daninowe stanowią zawsze korelat ograniczeń praw i wolności, a stanowienie nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub nierównego obciążenia daninowego jest jednocześnie wyrazem niekonstytucyjnego ograniczenia praw i wolności jednostki.[1303] Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych nie stanowi więc wprost bezpośredniego ograniczenia, którego dotyczy klauzula ustanawiająca granice dopuszczalnej ingerencji państwa w sferę wolności i praw jednostki.[1304] I mimo, iż swoboda władzy ustawodawczej w stanowieniu prawa odpowiadającego celom politycznym i gospodarczym ma charakter względny,[1305] to jednak żaden akt legislacyjny nie może – jak podkreśla Trybunał – prowadzić, również na gruncie prawa podatkowego do naruszenia istoty praw konstytucyjnych.[1306] Daleko idące uprawnienia ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego są tym samym równoważone koniecznością respektowania przez ustawodawcę podatkowego warunków formalnych, wynikających przede wszystkim z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.[1307] W tym stanie rzeczy art. 84 i art. 217 Konstytucji stanowią samodzielną podstawę ograniczania prawa własności i praw majątkowych przez regulacje daninowe pełniąc w tym zakresie podwójną funkcję, gdyż z perspektywy obowiązków jednostki – przewidują powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych (zwłaszcza

[1303] wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); por. na przykładzie analizy naruszenia istotny konstytucyjnego prawa własności: zob. wyrok 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99 dot. odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany) i wskazane tam orzecznictwo

[1304] wyroki z: z 22 maja 2007 r., sygn. **SK 36/06** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50); wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1305] wyroki z: 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107); 19 lipca 2007 r., sygn. **K 11/06** (OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 81); 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1306] wyroki z: 25 czerwca 2002 r., sygn. **K 45/01** (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46); 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1307] wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

podatków), zaś z perspektywy praw i wolności jednostki – przewidują możliwość ograniczania praw i wolności, które mogą doznać uszczerbku w wyniku realizacji czy egzekucji obowiązków daninowych, gdyż art. 84 i art. 217 Konstytucji współkształtują treść konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela (określając warunki, na jakich rozważane prawa i wolności mogą być ograniczane przez przepisy daninowe).[1308] Z tych też racji Trybunał wskazał na konstytucyjnoprawną podstawę konstrukcji nadpłaty podatku, która wywodzona z art. 84 i art. 217 Konstytucji stanowi, iż podatnik jest zobowiązany do ponoszenia podatków i opłat wyłącznie w granicach wynikających z obowiązku podatkowego,[1309] dlatego również prawo do zwrotu nadpłaty VAT stanowi prawo majątkowe podlegające ochronie konstytucyjnej na podstawie art. 64 Konstytucji, jako „inne niż własność prawo majątkowe".[1310] Konsekwentnie ochronie tej podlega również prawo do oprocentowania kwoty nienależnie uiszczonej tytułem odsetek za zwłokę, mające charakter wierzytelności o zapłatę kwoty oprocentowania.[1311]

Okoliczność ta daje podatnikowi prawo do korygowania swoich podatkowych deklaracji i prawidłowości rozliczeń podatkowych, nie tylko wówczas, gdy podatek należny nie został uiszczony w całości, lecz także wtedy, gdy wysokość opłat faktycznie przez niego dokonanych przewyższyła w danym okresie, wysokość należnego podatku.[1312] Trybunał dopuszcza zatem możliwość kontroli zgodności z art. 64 i art. 31 ust. 3 Konstytucji normy podatkowoprawnej w zakresie sposobu realizacji zwrotu różnicy podatku naliczonego i należnego, który nie stanowi zarzutu ingerencji polegającej na samym nałożeniu podatku, lecz zarzut ingerencji w prawa majątkowe przysługujące podatnikowi, który – ogólnie rzecz ujmując – już

[1308] *Ibid.*

[1309] postanowienie z 18 czerwca 2013 r., sygn. **SK 1/12** (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 70)

[1310] wyrok z 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26)

[1311] wyrok z 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62)

[1312] postanowienie z 18 czerwca 2013 r., sygn. **SK 1/12** (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 70)

zrealizował swój obowiązek podatkowy, w wyniku czego powstała „nadpłata" należnego podatku.[1313] Ustawodawca normując kwestię zwrotu nadpłaty, nie może również pomijać istotnej przesłanki roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia, jaką jest wykazanie zubożenia po stronie tego, kosztem kogo wzbogacenie Skarbu Państwa nastąpiło, zwrot którego „musi należeć się temu, kto wartość tę utracił, a zatem tej osobie, która faktycznie poniosła ekonomiczny ciężar nienależnie zapłaconego podatku [albowiem] zwrot podatku akcyzowego na rzecz osoby, która go tylko formalnie a nie faktycznie zapłaciła prowadziłby (...) do bezpodstawnego wzbogacenia tej osoby".[1314] Trybunał podkreślał również, że każde pozbawione uzasadnienia prawnego przesunięcie majątkowe uznane za nadpłatę, jest nią również w zakresie, w jakim dotyczy bezpodstawnie naliczonych odsetek za zwłokę, albowiem skoro „przepisy prawa podatkowego gwarantują podmiotowi uprawnionemu (państwu) oprocentowanie należności, której nie otrzymał z winy podmiotu zobowiązanego (nieuiszczenie w terminie przez podatnika zobowiązania podatkowego), to nie do zaakceptowania jest sytuacja, w której podatnik jest pozbawiony analogicznego uprawnienia w momencie, w którym został pozbawiony możliwości dysponowania swoimi środkami wskutek spełnienia nieistniejącego obowiązku [albowiem] z punktu widzenia podatnika, jest okolicznością pozbawioną znaczenia, czy płaci podatek czy też odsetki, skoro całą kwotę wpłacił nienależnie".[1315]

Obszar normatywny, nazwany wyżej na potrzeby tej analizy – obszarem wyboru preferencji, wyraża zatem kompetencję ustawodawcy w stanowieniu prawa podatkowego odpowiadającego, jak wyjaśnia Trybunał, założonym przezeń celom politycznym i gospodarczym obejmującą wybór konstrukcji podatkowych składających się również z rodzajowo określanych podmiotów zwolnionych od podatku w ramach wyborów obciążeń podatkowych, za unormowanie których stoją cele społeczno-gospodarcze,

[1313] wyrok z 13 października 2008 r., sygn. **K 16/07** (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136)

[1314] wyrok z 6 marca 2002 r., sygn. **P 7/00** (OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13); postanowienie z 29 listopada 2010 r., sygn. **P 45/09** (OTK ZU 9A/2010, poz. 125)

[1315] wyrok z 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62)

wyrażające wartości konstytucyjnie chronione.[1316] Z kolei do zasadniczych elementów obszaru normatywnego w ramach systemu norm prawa podatkowego, nazwanego na potrzeby niniejszej analizy obszarem porządku konstytucyjnego, należą przede wszystkim konstytucyjna zasada poprawnej legislacji podatkowej oraz zasady, wartości i normy konstytucyjne zabraniające tworzenia instytucji pozornych, niesprawiedliwych, nadmiernie ograniczających prawa podatnika oraz podważających jego zaufanie do państwa i stanowionego przez nie prawa, w tym zarówno zakaz kreowania instytucji pozornych jak i nakaz stabilizacji stosunków prawnych.[1317] Z tego też względu rażące naruszenie zasady zaufania podatnika do państwa i stanowionego przez nie prawa, bezpośrednio prowadzi do naruszenia zasady sprawiedliwości podatkowej.[1318] Potwierdzenie zasadności powyższej hipotezy stanowić może teza Trybunału, iż „swoboda ustawodawcy w zakresie nakładania podatków, wynikająca z prowadzonej polityki gospodarczej i społecznej, ograniczona jest wymogami konstytucyjnymi, w szczególności wymogami dotyczącymi precyzji norm podatkowych, konstruowanych na gruncie przepisów prawnych”,[1319] a także „nakazem respektowania *vacatio legis* i zakazem nadawania mocy wstecznej oraz dokonywania zmian w ciągu roku podatkowego”,[1320] które to okoliczności

[1316] wyroki z: 3 listopada 1998 r., sygn. **K 12/98** (OTK ZU nr 6/1998, poz. 98); 5 stycznia 1999 r., sygn. **K 27/98** (OTK ZU nr 1/1999, poz. 1); 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152); zob. wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

[1317] zob. wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152) i obszernie wskazane tam orzecznictwo

[1318] orzeczenie pełnego składu z 12 stycznia 1995 r., sygn. **K 12/94** (OTK w 1995 r., cz. 1, poz. 2); orzeczenie z 9 stycznia 1996 r., sygn. **K 18/95** (OTK ZU nr 1/1996, poz. 1) oraz wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1319] postanowienie z 15 lipca 2010 r., sygn. **K 21/09**, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 64)

[1320] wyrok pełnego składu z 15 lipca 2013 r., sygn. **K 7/12** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 76) oraz wyroki z: 27 listopada 2007 r., sygn. **SK 39/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100); postanowienie z 25 listopada 2009 r., sygn. **SK 30/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 159) oraz postanowienie dotyczące wejścia w życie z mocą wsteczną przepisów dotyczących elektrowni wiatrowych z: 7 października 2020 r.,

przedstawione zostały w punkcie drugim niniejszego rozdziału („Subzasady dekodowane z klauzuli demokratycznego państwa prawnego"). Orzeczenie Trybunału jest więc możliwe w sytuacji oczywistej sprzeczności kwestionowanej normy z innymi normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, które stanowią podstawę oceny konstytucyjności.[1321] Naruszenie to musi mieć charakter ewidentny i jak to ujmował Trybunał – charakter drastyczny[1322] a więc kwalifikowany, osobisty i bezpośredni.[1323]

Podobnie na tle preferencji zmniejszenia kwoty podatku należnego o 1% Trybunał wyjaśniał, iż ustawodawca pozwalając podatnikowi przejawiać własną wolę polityczną dotyczącą sposobu przeznaczenia tej części środków, które zgodnie z zasadami ogólnymi stanowić winny dochód budżetowy państwa, daje wyraz swej politycznej decyzji jako konstytucyjnego organu władzy państwowej, by w granicach określonych ustawą, móc przeznaczać na cele społeczne środki traktowane na równi z zapłaconą w tym zakresie kwotą podatku, stając się *sui generis* środkami publicznymi lub co najmniej z nimi zrównanymi.[1324] Rzeczona konstrukcja stanowi przykład pokrywania się obszaru wyboru preferencji podatnika, jako adresata norm prawnych, z obszarem wyboru preferencji samego ustawodawcy podatkowego, którzy realizują wspólną preferencję, znajdującą swoje konstytucyjne umocowanie w ramach obszaru porządku konstytucyjnego. Z tożsamych względów metodologicznych również ustalanie kryteriów przyznawania ulg podatkowych, wynikających bezpośrednio z przesłanek ekonomicznych lub

---

sygn. **K 6/19** (OTK ZU A/2020, poz. 50; zob. tożsame w tej kwestii sprawy: K 5/19, K 9/19, K 11/19, K 12/19, K 7/19, K 10/19, K 8/19, K 4/19)

[1321] wyrok z 17 listopada 2010 r., sygn. **SK 23/07** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103); postanowienie z 11 lutego 2014 r. , sygn**. P 50/11** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 17)

[1322] orzeczenie z 9 stycznia 1996 r., sygn. **K 18/95** (OTK ZU nr 1/1996, poz. 1) oraz wyrok z 19 lipca 2007 r., sygn. **K 11/06** (OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 81)

[1323] Odnośnie do osobistego i bezpośredniego charakteru naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżacego, warunkującego dopuszczalność wydania wyroku w trybie skargi konstytucyjnej: zob. postanowienie pełnego składu z 10 marca 2015 r., sygn. **SK 65/13** (OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 35).

[1324] wyrok z 13 czerwca 2006 r., sygn. **K 11/05** (OTK ZU nr 6/A/2006, poz. 65)

społecznych, należy do szerokiego zakresu swobody ustawodawcy kierującego się w ramach prowadzonej przez siebie polityki podatkowej przesłankami ekonomicznymi i społecznymi przy założeniu, iż zasadniczą funkcją odpowiednio ukształtowanego systemu podatkowego jest „zapewnienie państwu dochodów umożliwiających ponoszenie zakładanych wydatków".[1325] Swoboda polityczna ustawodawcy podatkowego rozciąga się również na określanie sankcji za naruszenie prawa, gdyż – jak wielokrotnie wskazywał Trybunał – „tam, gdzie przepisy nakładają na osoby fizyczne lub prawne obowiązki, winien się również znaleźć przepis określający konsekwencję niespełnienia obowiązku. Brak stosownej sankcji powoduje, iż przepis staje się martwy, a niespełnianie obowiązku nagminne."[1326] Zgodnie bowiem z art. 83 Konstytucji każdy ma obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej. Zastrzec jednak tu należy, iż sankcja nie stanowi

[1325] postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; dot. podatku od spadku i darowizn); zob. wyrok z 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95)

[1326] wyrok pełnego składu z 21 października 2015 r., sygn. **P 32/12** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 148) dot. kontroli konstytucyjności art. 89 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. z 2015 r. poz. 612 i 1201) w zakresie, w jakim zezwalają na wymierzenie kary pieniężnej osobie fizycznej, skazanej uprzednio prawomocnym wyrokiem na karę grzywny za wykroczenie skarbowe z art. 107 § 4 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r. poz. 186, ze zm.) oraz wyroki z: 18 kwietnia 2000 r., sygn. **K 23/99** (OTK ZU nr 3/2000, poz. 89); 30 listopada 2004 r., sygn. **SK 31/04** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110); 24 stycznia 2006 r., sygn. **SK 52/04** (OTK ZU 1A/2006, poz. 6) dot. kontroli konstytucyjności art. 276 § 2 ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny; wyrok z 4 września 2007 r., sygn. **P 43/06** (OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95) derogujący art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w zakresie, w jakim dopuszcza stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej określonej przez powołaną ustawę jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe" i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe albo przestępstwa skarbowe; 10 grudnia 2007 r., sygn. **P 43/07** (OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 155) derogujący art. 128 ust. 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz. U. Nr 184, poz. 1539 oraz z 2006 r. Nr 157, poz. 1119) w zakresie, w jakim stanowi podstawę do zastosowania art. 96 ust. 1 pkt 2 tej ustawy do stanów faktycznych zaszłych w czasie obowiązywania ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. – Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi; 1 lipca 2014 r., sygn. **SK 6/12** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 68) derogujący art. 88 ust. 1 pkt 2 i art. 89 ust. 1 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (Dz. U. z 2013 r. poz. 627, 628 i 842) przez to, że przewidują obowiązek nałożenia przez właściwy organ samorządu terytorialnego administracyjnej kary pieniężnej za usunięcie bez wymaganego zezwolenia lub zniszczenie przez posiadacza nieruchomości drzewa lub krzewu, w sztywno określonej wysokości, bez względu na okoliczności tego czynu;

warunku dla obowiązywania normy, lecz reakcję na jej przekroczenie (naruszenie),[1327] a sam ustawodawca nie może ustanawiać sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo też niewspółmiernie dolegliwych.[1328] Swoboda ustawodawcy podatkowego ma więc charakter względny, a zachowując szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, realizuje on określoną politykę gospodarczą państwa, odpowiadającą założonym celom politycznym i gospodarczym, lecz zawsze w granicach obowiązującego systemu konstytucyjnego.[1329] Prowadzenie polityki podatkowej, wyznaczanie jej kierunków i administrowanie finansami publicznymi należy bowiem do ustawodawcy i władzy wykonawczej.[1330] Reguła ta rozpoznawana jest także w orzecznictwie Trybunału z perspektywy zasady równości i – istotnej dla kontroli norm prawa podatkowego – zasady równej dla wszystkich ochrony prawa własności.[1331] Orzeczenie Trybunału jest zatem możliwe w sytuacji

---

[1327] zob. Z. Jędrzejewski, *Hans Kelsen i nauka o przestępstwie* (w:) A. Bosiacki (red.), *Normatywizm Hansa Kelsena a współczesna nauka prawa,* Warszawa 2017, s. 293

[1328] wyrok z 4 września 2007 r., sygn. **P 43/06** (OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95) derogujący art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim dopuszcza stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej określonej jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe" i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe albo przestępstwa skarbowe, jako niezgodny z art. 2 Konstytucji

[1329] zob. wyrok z 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107) i wskazane tam: orzeczenie pełnego składu z 12 stycznia 1995 r., sygn. **K 12/94** (OTK w 1995 r., cz. 1, poz. 2); wyrok pełnego składu z 25 kwietnia 2001 r., sygn. **K 13/01** (OTK ZU nr 4/2001, poz. 81); orzeczenie z 24 maja 1994 r., sygn. **K 1/94** (OTK w 1994 r., cz. 1, poz. 10); orzeczenie z 14 grudnia 1993 r., sygn. **K 8/93** (OTK w 1993 r., cz. 2, poz. 43); wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1330] zob. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 104

[1331] wyroki pełnego składu z: 15 lipca 2010 r., sygn. **K 63/07** (OTK ZU 6A/2010, poz. 60) dot. zróżnicowania powszechnego wieku emerytalnego kobiet i mężczyzn (tj. art. 24 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych zakresie, w jakim przewiduje, że ubezpieczonym urodzonym po dniu 31 grudnia 1948 r. przysługuje emerytura po osiągnięciu wieku emerytalnego wynoszącego co najmniej 60 lat dla kobiet i co najmniej 65 lat dla mężczyzn); 19 grudnia 2012 r., sygn. **K 9/12** (OTK ZU 11A/2012, poz. 136) dot. waloryzacji kwotowej świadczeń emerytalno-rentowych w 2012 roku; 7 maja 2014 r., sygn**. K 43/12** (OTK ZU 5A/2014, poz. 50) dot. podwyższenia wieku uprawniającego do emerytury (zob. postanowienie sygnalizacyjne pełnego składu z 17 lipca

oczywistej sprzeczności z innymi normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, które stanowią podstawę oceny konstytucyjności.[1332]

Trybunał dopuszcza bowiem, że w zakresie rozwiązań podatkowych, w szczególności w sferze kształtowania określonych preferencji, ustawodawca cieszy się większą swobodą regulacyjną,[1333] będąc jednocześnie uprawniony do stanowienia prawa realizującego określone cele polityczne,

---

2014 r., sygn. **S 3/14**; OTK ZU 7A/2014, poz. 86); 30 września 2015 r., sygn. **K 3/13** (OTK ZU nr 8/A/2015, poz. 125) dot. sankcji za uchylenie się przez właściciela lub posiadacza pojazdu od obowiązku wskazania, komu powierzył on ten pojazd do kierowania lub używania w czasie, w którym urządzenie rejestrujące ujawniło wykroczenie popełnione przez kierującego tym pojazdem; oraz wyroki z: 5 grudnia 2000 r., sygn. **K 35/99** (OTK ZU nr 8/2000, poz. 295) dot. zróżnicowania wieku emerytalnego kobiet i mężczyzn - urzędników mianowanych; 24 maja 2006 r., sygn. **K 5/05** (OTK ZU nr 5/A/2006, poz. 59) dot. wynagrodzenia współtwórców utworów audiowizualnych; 18 stycznia 2011 r., sygn. **P 44/08** (OTK ZU nr 1/A/2011, poz. 1) dot. wysokości opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego; 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65) dot. przedawnienia zobowiązania podatkowego powstałego z tytułu zawarcia umowy pożyczki i ponownego powstania zobowiązania podatkowego od tej samej czynności cywilnoprawnej; 12 lipca 2012 r., sygn. **P 24/10** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 79) dot. zasad umarzania należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne osób przebywających na urlopie wychowawczym, które nie opłaciły takich składek; 17 czerwca 2014 r., sygn. **P 6/12** (OTK ZU 6A/2014, poz. 62) dot. zasiłku chorobowego; 6 kwietnia 2016 r., sygn. **P 2/14** (OTK ZU A/2016, poz. 8) dot. art. 109 ust. 1 pkt 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (we wskazanym brzmieniu) w zakresie, w jakim nie obejmuje przywrócenia funkcjonariusza celnego na jego wniosek do służby na poprzednich warunkach w razie prawomocnego orzeczenia o umorzeniu wobec niego postępowania karnego; 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2) dot. zasad ustalania podatku od nieruchomości; 19 grudnia 2017 r., sygn. **SK 10/16** (OTK ZU A/2018, poz. 1) dot. uprawnienia do uzyskania paczki żywnościowej przez osoby pozbawione wolności; 3 kwietnia 2019 r., sygn. **SK 13/16** (OTK ZU A/2019, poz. 14) derogujący art. 26 ust. 7e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim do dochodu, o którym mowa w tym przepisie, wlicza się alimenty otrzymywane przez niepełnosprawne dziecko od rodzica; 10 czerwca 2020 r., sygn. **K 11/18** (OTK ZU A/2020, poz. 21) dot. wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności i uchylenia lub zmiany decyzji o przejęciu przez Skarb Państwa nieruchomości, na których właściciele nie gospodarowali osobiście lub przy pomocy członków rodziny pozostających we wspólnocie

[1332] wyrok pełnego składu z 10 listopada 1998 r., sygn. **K 39/97** (OTK ZU nr 6/1998, poz. 99) dot. reguł ujawniania pracy lub służby w organach bezpieczeństwa państwa lub współpracy z nimi w latach 1944-1990 osób pełniących funkcje publiczne; postanowienie z 11 lutego 2014 r. sygn**. P 50/11** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 17) dot. obowiązków sprzedawcy wyrobów akcyzowych nieobjętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie;

[1333] wyroki z: 5 stycznia 1999 r., sygn. **K 27/98** (OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47) oraz postanowienie z 11 lutego 2014 r. sygn**. P 50/11** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 17)

społeczne i gospodarcze ustawodawcy, dlatego możliwość ingerencji Trybunału Konstytucyjnego w sprawach kontroli konstytucyjności ustaw podatkowych jest ograniczona, jako że nie jest on uprawniony do oceny celowości rozwiązań przyjętych przez ustawodawcę z wyjątkiem „sytuacji oczywistej sprzeczności z innymi normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, które stanowią podstawę oceny konstytucyjności".[1334] W szczególności Trybunał nie ma podstaw do ingerencji wówczas, gdy ustawodawca podatkowy wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii, nawet w razie wątpliwości, czy wybrał wariant najlepszy (najsłuszniejszy), a wstrzemięźliwość ta znajduje swoje oparcie w treści zasady podziału władzy.[1335]

Mimo wykonywania przez Trybunał Konstytucyjny roli tzw. prawodawcy negatywnego (uprawnionego i zobowiązanego do derogowania inkryminowanych w toku postępowania ogólnych norm prawnych lub aktów normatywnych), wynikająca z art. 10 Konstytucji zasada podziału władz wyklucza jego udział w wykonywaniu władzy ustawodawczej (tj. w charakterze tzw. prawodawcy pozytywnego), co nakazuje mu zachowanie powściągliwości w ocenie wniosków i skarg kwestionujących przyjętych przez prawodawcę rozwiązań normatywnych, albowiem związany jest on zarówno domniemaniem racjonalności ustawodawcy, jak i domniemaniem konstytucyjności badanych norm i aktów normatywnych.[1336]

Wobec tego, że zgodnie z art. 217 Konstytucji nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy, zasada swobody ustawodawcy podatkowego stanowi istotną

[1334] postanowienie z 11 lutego 2014 r., sygn**. P 50/11** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 17); zob. wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1335] zob. wyrok z 17 listopada 2010 r., sygn. **SK 23/07** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103) i wskazana tam literatura

[1336] wyroki z: 20 kwietnia 2004 r., sygn. **K 45/02** (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 30); 19 lipca 2007 r., sygn. **K 11/06** (OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 81)

część zasady władztwa daninowego. Podatek jako najpowszechniejsza danina publiczna stanowiony jest bowiem w drodze ustawy.

3.5. Zasada ustawowej wyłączności opodatkowania

Fundament finansowego ustroju państwa, przede wszystkim w wymiarze wiążącym się z respektowaniem konstytucyjnych uprawnień jednostki, stanowi art. 217 Konstytucji, który wyrażając wymóg ustawowego określenia podstawowych elementów konstrukcyjnych podatków i innych danin publicznoprawnych, konkretyzuje w tej sferze życia gospodarczego zasadę określoności przepisów prawa, stanowiącą istotny element składowy zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa.[1337] Jednocześnie przepis ten wyraża zasadę wyłączności ustawy prawa podatkowego określającej materię, która może być uregulowana wyłącznie w ustawie.[1338] Chodzi przy tym o konstytuujące generalno-abstrakcyjną normę podatkowoprawną, określenie rodzaju stanu faktycznego i związanego z nim nakazu powinnego zachowania adresata tej normy. Trybunał podkreślał bowiem, że „prawidłowe sprecyzowanie przez ustawodawcę wszystkich powinności podatnika wraz z dookreśleniem konsekwencji podejmowanych przez niego działań, relewantnych z punktu widzenia ustanowionych obowiązków publicznoprawnych, stanowić ma nie tylko konieczny przejaw respektowania wymogów zasady zaufania do państwa i prawa, ale również wyraz przestrzegania zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji), zgodnie z którą wszystkie organy władzy publicznej działają wyłącznie w granicach i na podstawie prawa."[1339] Z tego względu wyłączność ustawowej drogi w nakładaniu podatków służy stworzeniu silniejszej ochrony proceduralnej praw podatnika wobec organów władzy publicznej, a zawarty w art. 217 Konstytucji nakaz określania w ustawie istotnych elementów obowiązku

[1337] wyrok pełnego składu z 11 maja 2004 r., sygn. **K 4/03** (OTK ZU 5A/2004, poz. 41)

[1338] wyroki z: 22 maja 2007 r., sygn. **SK 36/06** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50); 16 lipca 2009 r., sygn. **K 36/08** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 111)

[1339] wyrok pełnego składu z 11 maja 2004 r., sygn.. **K 4/03** (OTK ZU 5A/2004, poz. 41)

podatkowego należy rozumieć także jako nakaz szczególnej precyzji przy określaniu podmiotów, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych.[1340] Materia objęta sferą wyłączności ustawy, o której mowa w art. 217 Konstytucji ma zatem charakter przedmiotowy i adresowany jest w pierwszej kolejności do podmiotów mających kompetencje prawotwórcze.[1341] Jest więc normą stanowienia (*NS*), o której mowa w pkt 4.1. rozdziału pierwszego tej pracy. Niejasna i niedostatecznie określona treść przepisu prawa podatkowego może bowiem prowadzić niekiedy do stwierdzenia, że w istocie nie reguluje on „wszystkich elementów obowiązku podatkowego, przerzucając tym samym rozstrzyganie o nich na organy stosujące prawo, które – w krańcowych przypadkach – mogą decydować nawet o istnieniu (bądź nie) tego obowiązku",[1342] podczas gdy zgodnie z wyrażoną w art. 217 Konstytucji zasadą wyłączności ustawy: nakładanie podatków, określanie podmiotów, przedmiotów i stawek podatkowych należy do ustawodawcy, zaś rozstrzyganie o obowiązku podatkowym poza granicami wytyczonymi przez ustawodawcę kształtuje się zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, o której mowa w pkt 6 rozdziału pierwszego tej pracy. Niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu prawa podatkowego, powodujące niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków implikuje bowiem tworzenie „nazbyt szerokich ram"[1343] dla organów fiskalnych stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulowano w sposób niejasny i nieprecyzyjny, co z kolei pozostawia nadmierną swobodę przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki[1344] – nie w drodze norm generalno-abstrakcyjnych, lecz dopiero w drodze norm indywidualno-

[1340] postanowienie z 15 lipca 2010 r., sygn. **K 21/09**, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 64)

[1341] postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166)

[1342] wyrok z 8 lipca 2014 r., sygn. **K 7/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 69)

[1343] wyrok pełnego składu z 22 maja 2002 r., sygn. **K 6/02** (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33)

[1344] wyrok z 8 grudnia 2009 r., sygn. **K 7/08** (OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 166)

konkretnych przybierających formę aktów stosowania prawa. Z tego względu art. 217 Konstytucji pozostaje w ścisłym związku z art. 2 Konstytucji w zakresie wynikającej z nich konstytucyjnej zasady poprawnej legislacji podatkowej z perspektywy elementów normatywnych, które z mocy art. 217 Konstytucji ustrojodawca pozostawia do regulowania ustawodawcy podatkowemu. W uzasadnieniu wyroku pełnego składu Trybunału z 11 maja 2004 r., którym derogowano art. 14 § 2 i art. 24b § 1 o.p. (we wskazanym tam zakresie i brzmieniu), Trybunał wskazał trzy czynniki zagrażające zachowaniu powyższych standardów: po pierwsze – „gdy przesłanki rozumienia (interpretacji) danego zwrotu niedookreślonego determinowane są elementami subiektywnymi [(i]m większe pole do zindywidualizowanej interpretacji danego pojęcia, tym większa też groźba nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jego podstawie)"; po drugie – „wykorzystywaniu zwrotów niedookreślonych powinna towarzyszyć konieczność nadania im takiej treści, która zagwarantuje jednolitość linii orzeczniczej (decyzji stosowania prawa)"; po trzecie – „konieczne jest zapewnienie, iż ustalenie treści pojęć nieostrych zastosowanych w danej regulacji nie stanie się udziałem organów stosujących te przepisy, co prowadzić może w konsekwencji do niedozwolonego prawotwórstwa ze strony tych organów".[1345] Bardziej szczegółowe rozważania dotyczące konstytucyjnej zasady poprawnej legislacji podatkowej, zawarto w pkt. 1.3.2. niniejszego rozdziału. W tym punkcie wywód dotyczyć będzie zatem treści normatywnej art. 217 Konstytucji jako wzorca kontroli normy podatkowoprawnej w trybie skargi konstytucyjnej z wyłączeniem jej związku z art. 2 Konstytucji w zakresie zasady poprawnej legislacji podatkowej.

W tym stanie rzeczy, art. 217 Konstytucji – jako norma formalna (*NF*), o której mowa w punkcie 4.1. rozdziału pierwszego tej pracy – określając warunki normatywne, o których mowa w art. 3 pkt 1 o.p. pozostaje z tym przepisem w (opisanej we wspominanym miejscu dysertacji) relacji dynamiczno-statycznej, gdyż art. 217 Konstytucji wyznacza ustawodawcę jako autorytet kompetentny dla ustanowienia rzeczonej normy w systemie

[1345] wyrok pełnego składu z 11 maja 2004 r., sygn. **K 4/03** (OTK ZU 5A/2004, poz. 41)

polskiego sytemu prawa podatkowego, przy czym norma ta (art. 3 pkt 1 o.p.) musi mieć treść wyznaczoną przez art. 217 Konstytucji w myśl reguł inferencyjnych przyjętych w tym systemie.[1346] Z tych względów ustawodawca, w ślad za art. 217 Konstytucji wskazał w art. 3 pkt 1 o.p., że ustawa podatkowa ma określać m.in. podmiot i przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania oraz stawki podatkowe.[1347]

Wobec tego, że art. 217 Konstytucji stanowi o ustawowej określoności przedmiotu opodatkowania, również tożsamy nakaz dotyczy jego podstawy, gdyż określoność przedmiotu opodatkowania oznacza, że nie może być niejasności co do podstawy wynikającej z opodatkowania przedmiotu.[1348] Wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji nie ma zatem charakteru zamkniętego, toteż wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane w ustawie, a do „unormowania w drodze rozporządzenia powinny być przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji konkretnej daniny".[1349] W tym stanie rzeczy Trybunał wyjaśniał również, iż z obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych określonych w ustawie, nie wynika powszechne prawo podmiotowe o charakterze konstytucyjnym braku obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń, które nie są określone w ustawie,[1350] o ile – jak wywiedziono wcześniej – elementy normatywne uregulowane w aktach podustawowych „nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji konkretnej

[1346] zob. pkt 4.1. rozdziału drugiego tej pracy (tamże: J. Wróblewski, *Stosunki*..., s. 196-197)

[1347] wyrok z 8 lipca 2014 r., sygn. **K 7/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 69)

[1348] wyrok z 27 listopada 2007 r., sygn. **SK 39/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127)

[1349] wyroki z: 16 czerwca 1998 r., sygn. **U 9/97** (OTK ZU nr 4/1998, poz. 51); 1 września 1998 r., sygn. **U 1/98** (OTK ZU Nr 5/1998, poz. 65); 9 lutego 1999 r., sygn. **U 4/98** (OTK ZU nr 1/1999, poz. 4); 16 lipca 2009 r., sygn. **K 36/08** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 111); por. wyroki z: 9 lutego 1999 r., **sygn. U 4/98** (OTK ZU nr 1/1999, poz. 4); 6 marca 2002 r., sygn. **P 7/00** (OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13); 9 października 2007 r., sygn. **SK 70/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103); 11 grudnia 2007 r., sygn. **U 6/06** (OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 156); wyrok z 8 grudnia 2009 r., sygn. **K 7/08** (OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 166)

[1350] postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166)

daniny". Zdaniem Trybunału, celem zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego jest nie tylko stworzenie gwarancji praw podatnika wobec organów władzy publicznej,[1351] lecz przede wszystkim „wzmocnienie pozycji demokratycznych struktur przedstawicielskich i ich odpowiedzialności politycznej".[1352]

Nadmienić należy, że zasada wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego determinuje tę zależność, iż upoważnienie do wydawania aktów podustawowych, o której mowa w art. 92 Konstytucji, ustanawia – z mocy art. 217 Konstytucji – szerszy katalog warunków dopuszczalności wydawania aktów wykonawczych z zakresu prawa daninowego, zwłaszcza podatkowego.[1353] Problem ten z perspektywy źródeł normy podatkowoprawnej jako przedmiotu kontroli stanowi przedmiot analizy punktu pierwszego rozdziału pierwszego tej pracy. Zgodnie z dyspozycją art. 92 ust. 1 Konstytucji upoważnienie zawarte w ustawie określać powinno bowiem: 1) organ właściwy do wydania rozporządzenia; 2) zakres spraw przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu oraz 3) wytyczne dotyczące treści rozporządzenia. Przesłanki te stanowiąc wyraz woli ustawodawcy, który nie wyraża zgody na formułowanie „blankietowych" upoważnień ustawowych.[1354] Upoważnienie, o którym mowa w art. 92 Konstytucji „powinno mieć charakter szczegółowy pod względem: podmiotowym (przez określenie organu właściwego do wydania rozporządzenia), przedmiotowym (przez określenie zakresu spraw

[1351] W uzasadnieniu wyroku z 16 lipca 2009 r., sygn. **K 36/08** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 111) Trybunał wyjaśniał, że „art. 217 Konstytucji stwarza przy tym odpowiednie gwarancje praw podatnika wobec organów władzy publicznej".

[1352] wyroki z: 6 marca 2002 r., sygn. **P 7/00** (OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13) oraz 8 grudnia 2009 r., sygn. **K 7/08** (OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 166) i przywołane tam orzecznictwo

[1353] zob.: wyroki pełnego składu z: 6 marca 2002 r., sygn. **P 7/00** (OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13) oraz 20 czerwca 2002 r., sygn. **K 33/01** (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44), a także wyroki z: 27 kwietnia 2004 r. sygn. **K 24/03** (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33) oraz 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[1354] wyrok z 16 lipca 2009 r., sygn. **K 36/08** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 111); zob. wyroki: z 13 listopada 2001 r., sygn. **K 16/01** (OTK ZU nr 8/2001, poz. 250); 26 października 1999 r., sygn. **K 12/99** (OTK ZU nr 6/1999, poz. 120)

przekazanych do uregulowania) oraz treściowym (przez określenie wytycznych dotyczących treści aktu), co służyć ma zapewnieniu ścisłego związku danego rozporządzenia wykonawczego z treścią danej ustawy.[1355] Dlatego też upoważnienie ustawowe musi być wyraźne, a nie oparte na domniemaniu.[1356]

Warto podkreślić, iż zdaniem Trybunału wytyczne dotyczące treści aktu „mogą przybierać rozmaitą postać redakcyjną – (...) mogą one mieć zarówno charakter «negatywny» (tzn. ze wszystkich wchodzących w rachubę rozstrzygnięć rozporządzeniodawcy mogą wykluczać te, których ustawodawca sobie nie życzy) jak i charakter «pozytywny» (np. wskazując kryteria, którymi powinien się kierować twórca rozporządzenia normując przekazany mu zakres spraw, wskazując cele, jakie ma spełniać dane unormowanie, czy funkcje, które ma spełniać instytucja, której ukształtowanie ustawa powierzyła rozporządzeniu). W każdym razie, ustawa musi zawierać pewne wskazania już to wyznaczające treści (kierunki rozwiązań), jakie mają być zawarte w rozporządzeniu już to eliminujące pewne treści (kierunki rozwiązań). (...) «w ustawie należy zawrzeć jakąś merytoryczną treść dyrektywną, której wykonaniu przepisy rozporządzenia mają służyć», a upoważnienie «powinno być na tyle szczegółowe, aby czytelny był zamiar ustawodawcy»”.[1357] Wobec tego więc, że zarówno sposób

[1355] wyroki z: 28 listopada 2005 r., sygn. **K 22/05** (OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 118); 26 kwietnia 2004 r., sygn. **K 50/02** (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 32); 6 maja 2003 r., sygn. **P 21/01** (OTK ZU 5A/2003, poz. 37); 16 lipca 2009 r., sygn. **K 36/08** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 111)

[1356] wyrok z 16 lipca 2009 r., sygn. **K 36/08** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 111) i wskazane tam orzecznictwo

[1357] wyroki z: 26 października 1999 r., sygn. **K 12/99** (OTK ZU nr 6/1999, poz. 120); 16 lipca 2009 r., sygn. **K 36/08** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 111); zob. wyroki z: 26 października 1999 r., sygn. **K 12/99** (OTK ZU nr 6/1999, poz. 120) dotyczący przepisów prawa energetycznego upoważniających Ministra Gospodarki do określenia w drodze rozporządzenia szczegółowych zasad rozliczeń z indywidualnymi odbiorcami energii elektrycznej i cieplnej w lokalach; 9 listopada 1999 r., sygn. **K 28/98** (OTK ZU nr 7/1999, poz. 156) dotyczący przepisów Ordynacji podatkowej, zgodnie z którymi niektóre prawa i obowiązki podatników mogą być regulowane w rozporządzeniach Ministra Finansów; 7 listopada 2000 r., sygn. **K 16/00** (OTK ZU nr 7/2000, poz. 257) dotyczący m.in. upoważnienia do uregulowania rozporządzeniem materii ustawowej bez określa wytycznych dotyczących treści aktu wykonawczego w sprawie zasad tzw. importu docelowego leków; 14 lutego 2006 r., sygn. **P**

ujęcia wytycznych ustawowych, tak zakres ich szczegółowości jak i zawarte w nich treści zasadniczo należą do uznania ustawodawcy, to w tym zakresie kontrola Trybunału ograniczać się może jedynie do dwóch kwestii: po pierwsze – ustalenia, czy ustawa zawiera jakiekolwiek wytyczne (ich brak przesądza o niekonstytucyjności upoważnienia, z uwagi na oczywistą obrazę art. 92 ust. 1 zd. 2 Konstytucji), a jeśli ustawa upoważnia rozporządzenie do unormowania kilku materii o odrębnym przedmiotowo charakterze, to wytyczne dotyczyć muszą odrębnie każdej z tych materii; po drugie – ustalenia, czy sposób zredagowania wytycznych pozostaje w zgodzie z ogólnymi zasadami wyłączności ustawy i nakazami, by dane kwestie były regulowane w całości w ustawie (zwłaszcza w sprawach z zakresu prawa karnego oraz w sprawach, o których mowa w art. 217 Konstytucji, tj.: nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków), przy czym wytyczne te nie muszą być zawarte w przepisie formującym upoważnienie do wydania rozporządzenia, gdyż możliwe jest też ich określenie w innych przepisach ustawy, o ile tylko pozwala to na precyzyjne zrekonstruowanie treści tych wytycznych, a gdy rekonstrukcja ta okaże się niemożliwa w drodze wykładni, wówczas przepis zawierający upoważnienie będzie musiał zostać uznany za konstytucyjnie wadliwy.[1358]

22/05 (OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 16) dotyczący zasad rozliczeń za energię elektryczną; 7 kwietnia 2009 r., sygn. **P 53/08** (OTK ZU 4A/2009, poz. 45) dotyczący zasad zwrotu przez funkcjonariusza celnego równowartości umundurowania w przypadku zakończenia służby; 21 kwietnia 2009 r. , sygn. **K 6/08** (OTK ZU 4A/2009, poz. 52) derogujący art. 85 ust. 7 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (we wskazanym brzmieniu); 11 lutego 2010 r., sygn. **K 15/09** (OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 11) dotyczący zasad podwyższania emerytur wojskowych; 31 marca 2015 r., sygn. U 6/14 (OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 34); por. wyrok pełnego składu z 10 grudnia 2003 r., sygn. **K 49/01** (OTK ZU 9A/2003, poz. 101) dotyczący konstytucyjności delegacji ustawowej zawartej w art. 5 Prawa Notarialnego w sprawie ustalania maksymalnej wysokości taksy notarialnej oraz wyrok z 8 października 2002 r., sygn. **K 36/00** (OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 63) dotyczący przepisów regulujących status zawodowy policjanta; zob. B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 1999, s. 159 i 160

[1358] wyrok z 26 października 1999 r., sygn. **K 12/99** (OTK ZU nr 6/1999, poz. 120) dotyczący przepisów prawa energetycznego upoważniających Ministra Gospodarki do określenia w drodze rozporządzenia szczegółowych zasad rozliczeń z indywidualnymi odbiorcami energii elektrycznej i cieplnej w lokalach; 9 listopada 1999 r., sygn. **K 28/98** (OTK ZU nr 7/1999,

Trybunał podkreśla przy tym, że „swoiste minimum treściowe wytycznych nie ma charakteru stałego, a wyznaczane musi być *a casu ad casum,* stosownie do regulowanej materii i jej związku z sytuacją jednostki".[1359] Wobec tego, że w praktyce nie jest jednak możliwe, by wyłącznie w drodze ustawy regulować wszystkie zagadnienia prawa podatkowego, korzystanie w zakresie niewyłączonym m.in. przez art. 217 Konstytucji z upoważnień ustawowych jest zdaniem Trybunału uprawnione, a niekiedy konieczne wówczas zwłaszcza, gdy akty wykonawcze do ustawy zawierają takie uregulowania, które stanowią dopełnienie regulacji zastrzeżonej dla materii ustawowej, o ile spełniają one wymagania określone w art. 92 ust. 1 Konstytucji i tylko w zakresie, w jakim nie przesądzają o istotnych elementach konstrukcji podatku.[1360]

Powyższą konstatację Trybunał przyjmował za punkt wyjścia przy kontroli konstytucyjności norm prawa karnego skarbowego wywodząc, iż skoro przepisy rozporządzenia nie mogą wprowadzić obowiązku płacenia akcyzy, ani podwyższyć stawki wynikającej z ustawy, to w żadnym razie nie

---

poz. 156) dotyczący przepisów Ordynacji podatkowej, zgodnie z którymi niektóre prawa i obowiązki podatników mogą być regulowane w rozporządzeniach Ministra Finansów; 14 grudnia 1999 r., sygn. **K 10/99** (OTK ZU 7/1999, poz. 162) derogujacy art. 5 ustawy z dnia 24 lipca 1998 r. o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa przez to, że zawarte w nim upoważnienie do wydawania rozporządzeń nie określa wytycznych dotyczących treści tych aktów; 28 czerwca 2000 r., sygn. **K 34/99** (OTK ZU nr 5/2000, poz. 142) dotyczący wykorzystywania dróg publicznych na imprezy masowe; 17 października 2000 r., sygn. **K 16/99** (OTK ZU nr 7/2000, poz. 253) dotyczący zakwaterowania Sił Zbrojnych; 31 marca 2009 r., sygn. **K 28/08** (OTK ZU 3A/2009, poz. 28) dotyczący upoważnienia Ministra Edukacji Narodowej oraz Ministra Pracy i Polityki Społecznej do ustalenia w drodze rozporządzenia zakresów i warunków ułatwiania przez pracodawców podnoszenia kwalifikacji zawodowych przez pracowników; 16 lipca 2009 r., sygn. **K 36/08** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 111) dotyczący zwolnienia podatników z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku przy zastosowaniu kas rejestrujących; postanowienie z 11 lutego 2015 r., sygn. **P 8/14** (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 20) dotyczące kosztów sądowych związanych z § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 1 października 1991 r. w sprawie szczegółowego trybu postępowania przy zabezpieczaniu spadku i sporządzaniu spisu inwentarza

[1359] wyrok z 16 lipca 2009 r., sygn. **K 36/08** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 111) dotyczący zasad zwalniania podatników z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku przy zastosowaniu kas rejestrujących

[1360] *Ibid.* i wskazane tam orzecznictwo

mogą wpłynąć na samą karalność czynu, ani na zaostrzenie odpowiedzialności sprawcy czynu zabronionego. Ocena ta związana jest z zasadą *nullum crimen sine lege* pozostającą w związku z zasadniczymi funkcjami prawa karnego, zwłaszcza z funkcją gwarancyjną, której celem jest ochrona przed karaniem za czyny, które w momencie popełnienia nie były przez prawo zabronione. Trybunał zastrzegł jednak, że znajdujące się w kodeksie karnym skarbowym odesłanie do aktów wykonawczych, nie stanowi *per se* zagrożenia dla funkcji gwarancyjnej prawa karnego tym bardziej, że w niektórych przypadkach odesłanie to dawać może obywatelom gwarancję, że przy ocenie społecznej szkodliwości czynów godzących w interesy fiskalne państwa, sądy uwzględniając zachodzące zjawiska ekonomiczne, utrzymają względnie stałe relacje między realną wartością uszczerbku w dochodach budżetu a kwalifikacją prawną czynu zabronionego i wymierzoną zań sankcją karną (reguła stałego poziomu represyjności prawa karnego skarbowego).[1361]

4. Prawo własności i wolności gospodarczej w systemie prawa podatkowego

4.1. Uwagi wprowadzające

Zasada władztwa daninowego państwa, o której mowa w punkcie drugim tego rozdziału uprawnia organy państwa do obciążania określonych podmiotów danymi obowiązkami podatkowymi, umożliwiającymi realizację zadań publicznych. Dlatego w orzecznictwie Trybunału podkreśla się, iż nakładanie na jednostki rozmaitych danin (z podatkami na czele) jest na gruncie Konstytucji uprawnione i nie może być traktowane *per se* jako pozbawianie własności tym bardziej, że ustawodawca ma w tym względzie dużą swobodę, choć swoboda ta nie jest absolutna i nie może przekształcić się w dowolność.[1362] Ograniczona jest bowiem przede wszystkim

[1361] wyrok z 20 lutego 2001 r., sygn. **P 2/00** (OTK ZU nr 2/2001, poz. 32)

[1362] wyroki z: z 4 września 2007 r., sygn. **P 43/06** (OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95); 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26); postanowienie z 15 lipca 2010 r., sygn. **K 21/09** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 64)

konstytucyjnymi zasadami, prawa i wolnościami, których omówienie z perspektywy wzorca kontroli w trybie skargi konstytucyjnej zawarto w niniejszym rozdziale. Znajdująca swą podstawę w art. 84 i art. 217 Konstytucji zasada władztwa daninowego powoduje bowiem, że ingerencja państwa w prawa majątkowe obywateli i innych podmiotów prawa podatkowego rozpatrywana jest zatem, nie w kategorii ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw, lecz na płaszczyźnie relacji zachodzącej między konstytucyjnymi obowiązkami podmiotów prawa – z jednej strony i ochroną wartości konstytucyjnych – z drugiej.[1363] Trybunał podkreślał bowiem, iż obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych kształtuje jednocześnie ramy konstytucyjnego pojmowania własności.[1364] Z tej perspektywy zasadne jest dokonanie syntetycznej analizy konstytucyjnego prawa własności oraz związanej z nim – wolności gospodarczej przysługującej podmiotom polskiego prawa podatkowego.

4.2. Prawo własności, a obowiązek podatkowy

Prawo podmiotowe obejmujące ochroną własność, inne prawa majątkowe oraz dziedziczenie wyrażone zostało w art. 64 ust. 1 Konstytucji, który przewiduje przede wszystkim obowiązek kształtowania przez ustawodawcę takich konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, które zapewniają możliwość czynienia z nich użytku oraz przyznania im odpowiedniej ochrony.[1365] Przepis ten stanowi rozwinięcie i uszczegółowienie ogólnej zasady ochrony własności, wyrażonej w art. 21 ust. 1 Konstytucji.[1366] Ten z kolei przepis, należąc do podstawowych zasad ustrojowych, zawiera adresowany do organów państwa nakaz stanowienia

[1363] wyroki z: 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152); 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85) i wskazane tam orzecznictwo TK

[1364] wyroki z: 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26); 29 listopada 2006 r., sygn. **SK 51/06** (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156); 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151)

[1365] wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

[1366] wyrok z 13 kwietnia 1999 r., sygn. **K 36/98** (OTK ZU nr 3/1999, poz. 40)

takich przepisów prawnych, które zabezpieczałyby wykonanie własności oraz sukcesję praw i obowiązków w drodze spadkobrania,[1367] co zobowiązuje państwo do niepodejmowania działań, które prowadziłyby do naruszenia prawa własności.[1368] W tym kontekście Trybunał wskazywał również, że choć ustawodawca jest uprawniony do wprowadzania mechanizmu dziedziczenia obowiązków i praw majątkowych w obszarze prawa podatkowego, to jednak konstytucyjne prawo do dziedziczenia, zapewniając ochronę jednostki, wyklucza arbitralne zawężanie zakresu praw objętych takim mechanizmem, albowiem zdaniem Trybunału prawa i obowiązki majątkowe podatnika w dziedzinie prawa podatkowego nie mają charakteru osobistego w tym sensie, iż nie są związane z osobą podmiotu tych praw i obowiązków, lecz związane są z majątkiem danej osoby.[1369] Pogląd ten uznać należy za co najmniej nieprecyzyjny, traktuje jednak o majątku podatnika jako odrębnej kategorii prawnej odróżniającej ją od innych jego konstytucyjnych wolności lub praw, związanych ściśle z osobą podatnika. Tym samym na przykładzie konstytucyjnej ochrony prawa do dziedziczenia Trybunał podkreślał, że nie może być ona „rozumiana wyłącznie w kategoriach czysto formalnych, jako zapewnienie samego transferu praw spadkodawcy na jego następców prawnych, ale powinna urzeczywistniać się na dalszych etapach – poprzez tworzenie odpowiednich warunków prawnych, które zapobiegną powstaniu po stronie spadkobierców swoistego pozoru prawa [, przyjęcie bowiem] innego stanowiska deformowałoby sens gwarancji konstytucyjnej”.[1370] Również prawo do zwrotu różnicy między podatkiem naliczonym a podatkiem należnym należy, zdaniem Trybunału do kategorii praw i

[1367] wyroki z: 25 lutego 1999 r., sygn. **K 23/98** (OTK ZU nr 2/1999, poz. 25); 10 maja 2005 r., sygn. **SK 40/02** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 48); 26 maja 2009 r., sygn. **SK 32/07** (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 70); 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99)

[1368] wyrok z 26 maja 2009 r., sygn. **SK 32/07** (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 70) dot. odmowy uznania byłego prezesa spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za stronę uprawnioną do żądania wznowienia postępowania podatkowego obejmującego odpowiedzialność podatkową tej spółki

[1369] wyrok z 29 maja 2007 r., sygn. **P 20/06** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 52)

[1370] wyroki z: 21 maja 2001 r., sygn. **SK 15/00** (OTK ZU nr 4/2001, poz. 85); 29 maja 2007 r., sygn. **P 20/06** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 52)

obowiązków majątkowych objętych zakresem stosowania art. 97 § 1 ordynacji podatkowej i podlegających ochronie na podstawie art. 21 i art. 64 Konstytucji.[1371] Natomiast okoliczność, że to art. 64 Konstytucji w sposób bardziej szczegółowy, niż art. 21 ust. 1 Konstytucji, określa podmiotowe prawo własności oraz problematykę konstytucyjnej ochrony praw majątkowych, przesądza zdaniem Trybunału o dopuszczalności wskazywania art. 64 Konstytucji jako zasadniczego wzorca kontroli w przypadku zarzutu naruszenia prawa własności,[1372] gdyż „jedyne prawo podmiotowe, jakie można byłoby w drodze ekstensywnej wykładni wyprowadzić z art. 21 ust. 1 Konstytucji, to indywidualne prawo każdego obywatela do oczekiwania od ustawodawcy wypełniania obowiązku ochrony prawa własności".[1373] Należy również wskazać, że zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej,[1374] co wyklucza dopuszczalność różnicowania o charakterze podmiotowym przez ustawodawcę (*lege non distiguenta* – w tym ustawodawcę podatkowego) prawnej ochrony objętej tym przepisem[1375] względem podmiotów posiadających tożsamą cechę relewantną. Z powyższych względów Trybunał wskazywał na dwa zasadnicze aspekty konstytucyjnej ochrony praw majątkowych z punktu widzenia podmiotowego: „po pierwsze, ochroną taką objęty jest każdy, komu przysługuje prawo majątkowe, bez względu na posiadane cechy osobowe czy inne szczególne przymioty; po drugie, ochrona praw podmiotowych musi być równa dla wszystkich tych podmiotów".[1376] Trybunał zaznaczał jednak, że z uwagi na obowiązywanie zasady władztwa daninowego, wynikająca z art. 64

[1371] wyrok z 29 maja 2007 r., sygn. **P 20/06** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 52)

[1372] wyrok z 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99)

[1373] wyrok z 26 maja 2009 r., sygn. **SK 32/07** (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 70

[1374] zob. wyrok z 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85)

[1375] zob. wyroki z: 19 lipca 2005 r., sygn. **SK 20/03** (OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 82); 26 maja 2009 r., sygn. **SK 32/07** (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 70)

[1376] wyrok z 26 maja 2009 r., sygn. **SK 32/07** (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 70)

ust. 2 Konstytucji zasada równej ochrony praw majątkowych, podlega istotnemu ograniczeniu w odniesieniu do prawa daninowego właśnie.[1377] Ochrona własności nie ma bowiem charakteru absolutnego i nie może być traktowana jako *ius infinitum*.[1378] Zasadę tę wyraża *expressis verbis* art. 64 ust. 3 Konstytucji stwierdzając dopuszczalność ograniczenia własności[1379] pod warunkiem zachowania ustawowej drogi ograniczenia i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności. Na ustawodawcy zwykłym spoczywa zatem nie tylko obowiązek pozytywny – ustanowienia przepisów materialnych i proceduralnych udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym, ale także obowiązek negatywny – powstrzymania się od przyjmowania regulacji, które mogłyby doprowadzić do pozbawienia jej ochrony prawnej lub też ochronę tę nieproporcjonalnie ograniczać.[1380] Trybunał podkreśla bowiem, że przepisy prawa podatkowego nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, aby prowadził on do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika.[1381] Szczegółom metodologicznym związanym z dopuszczalnością przeprowadzenia w trybie skargi

[1377] wyrok z 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151)

[1378] zob. wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU 3/A/2002, poz. 26); por. orzeczenie pełnego składu z 31 stycznia 1996 r., sygn. **K 9/95** (OTK ZU 1/1996, poz. 2) w sprawie kontroli zgodności z przepisami konstytucyjnymi pozostawionymi w mocy na podstawie art. 77 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r.: przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. Nr 89, poz. 414) „w części, w której nakazują właściwemu organowi wydanie we wszczętej sprawie decyzji o rozbiórce obiektu budowlanego będącego w budowie rozpoczętej i nie zakończonej przed dniem 1 stycznia 1995 r., prowadzonej bez wymaganego pozwolenia na budowę albo zgłoszenia, bądź też pomimo wniesienia sprzeciwu przez właściwy organ, gdy obiekt ten znajduje się na terenie przeznaczonym w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego pod zabudowę tego rodzaju ani też nie spowoduje w razie wybudowania niebezpieczeństwa dla ludzi lub mienia albo niedopuszczalnego pogorszenia warunków zdrowotnych lub użytkowych dla otoczenia"; por. z orzeczeniem z 28 maja 1991 r., **K 1/91** (OTK ZU 1991, poz. 4)

[1379] wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU 3/A/2002, poz. 26)

[1380] zob. wyroki z: 13 kwietnia 1999 r., sygn. **K 36/98** (OTK ZU nr 3/1999, poz. 40); 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

[1381] wyrok z 16 października 2007 r., sygn. **SK 63/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105)

konstytucyjnej, kontroli zgodności normy prawa podatkowego z zasadami proporcjonalności i równości, odczytywanymi również w związku z konstytucyjnym prawem własności, poświęcono podrozdział 5 niniejszego rozdziału. Na tym etapie rozważań wyjaśnić natomiast należy charakter dopuszczalności skargi konstytucyjnej kwestionującej zgodność normy podatkowoprawnej z konstytucyjnym prawem własności jako takim. Związane bowiem z obowiązkami podatkowymi, ingerowanie w sferę prawa własności i innych praw majątkowych, należy do zasadniczej treści instytucji podatku,[1382] gdyż to właśnie w wyniku realizacji obowiązku podatkowego dochodzi do przymusowego uszczuplenia majątku podatnika na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy, zaś dokonane w ten sposób przysporzenie majątkowe odbywa się – nie inaczej, jak na koszt samego podatnika.[1383] Z tych względów art. 84 Konstytucji nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie, ograniczając tym samym możliwość „pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji",[1384] gdyż realizacja obowiązku podatkowego z natury swej zawsze łączy się z ingerencją w prawa majątkowe podatnika.[1385] Ustanowienie na podstawie art. 84 Konstytucji ustawowego obowiązku świadczenia podatkowego oznacza bowiem ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do

[1382] wyroki z: 14 września 2001 r., sygn. **SK 11/00** (OTK ZU nr 6/2001, poz. 166); 29 listopada 2006 r., sygn. **SK 51/06** (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156); 6 stycznia 2009 r., sygn. **SK 22/06** (OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1); 7 lipca 2009 r., sygn. **SK 49/06** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106); 18 października 2011 r., sygn. **SK 2/10** (OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83); 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151)

[1383] zob. wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU 3/A/2002, poz. 26)

[1384] zob.: wyroki z: 6 stycznia 2009 r., sygn. **SK 22/06** (OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100) oraz postanowienia z: 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166); 25 listopada 2009 r., sygn. **SK 30/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 159)

[1385] zob. wyroki z: 30 listopada 2004 r., sygn. **SK 31/04** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110); 5 listopada 2008 r., sygn. **SK 79/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100); 29 listopada 2006 r., sygn. **SK 51/06** (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156); 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151)

majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku,[1386] a w wypadku przymusowej egzekucji – nawet do utraty własności i innych praw majątkowych.[1387] Przyjęcie odmiennej tezy, iż każde ograniczenie majątkowe stanowi konsekwencję obowiązku podatkowego stanowi ograniczenie prawa własności, prowadziłoby do zatarcia się granicy pomiędzy ciężarem wynikającym z obowiązku, o którym stanowi art. 84 Konstytucji, a ograniczeniem własności podlegającym kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji.[1388] Trybunał zastrzega przy tym, że ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być realna,[1389] a punktem odniesienia (kryterium weryfikacji tej cechy) stanowi skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje.[1390] Skoro zatem regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych posiada wyraźną podstawę konstytucyjną,[1391] to jej zakwestionowanie w trybie skargi nie może – zdaniem Trybunału – być

[1386] wyroki z: 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85)

[1387] zob. wyroki z: 11 grudnia 2001 r., sygn. **SK 16/00**, (OTK ZU nr 8/2001, poz. 257); 22 maja 2002 r., sygn. **K 6/02** (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33); 9 października 2007 r., sygn. **SK 70/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103); 13 października 2008 r., sygn. **K 16/07** (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136); 5 listopada 2008 r., sygn. **SK 79/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153)

[1388] wyroki z: 14 września 2001 r., sygn. **SK 11/00** (OTK ZU nr 6/2001, poz. 166 dot. opłaty targowej od handlu w pawilonie ustawionym na terenie prywatnym); 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62, dot. nadpłaty podatku)

[1389] wyrok z 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62, dot. nadpłaty podatku)

[1390] wyrok z 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62, dot. nadpłaty podatku) oraz przywołane tam wyroki z: 13 kwietnia 1999 r., sygn. **K 36/98** (OTK ZU nr 3/1999, poz. 40); 25 lutego 1999 r., sygn. **K 23/98** (OTK ZU nr 2/1999, poz. 25); 12 stycznia 2000 r., sygn. **P 11/98** (OTK ZU nr 1/2000, poz. 3); 19 grudnia 2002 r., sygn. **K 33/02** (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97), oraz 20 stycznia 2004 r., sygn. **SK 26/03** (OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 3)

[1391] zob. wyrok pełnego składu z 22 maja 2002 r., sygn. **K 6/02** (OTK ZU 3A/2002, poz. 33) a także wyroki z: 7 lipca 2009 r., sygn. **SK 49/06** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106); ; 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151) oraz postanowienia z: 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166) i 5 czerwca 2013 r., sygn. **SK 25/12** (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68)

rozpatrywane w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności lub praw (art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji) w znaczeniu ścisłym, lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi i ochroną konstytucyjnych wolności i praw,[1392] których granice i treść kształtowane są przez te właśnie obowiązki.[1393] Dopiero wówczas, w świetle werbalizacji art. 79 ust. 1 *in fine* Konstytucji, przepis art. 64 Konstytucji może zostać skutecznie przywoływanym wzorcem kontroli konstytucyjności normy podatkowoprawnej w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej.[1394] Dlatego też Trybunał podkreślał, że to właśnie „obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjnego pojmowania własności".[1395] Przepisy Konstytucji gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą zatem stanowić adekwatny wzorzec kontroli również dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa

[1392] wyroki z: 11 grudnia 2001 r., sygn. **SK 16/00** (OTK ZU nr 8/2001, poz. 257); 22 maja 2002 r., sygn. **K 6/02** (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33); 25 października 2004 r., sygn. **SK 33/03** (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94); 22 maja 2007 r., sygn. **SK 36/06** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50); 9 października 2007 r., sygn. **SK 70/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103); 5 listopada 2008 r., sygn. **SK 79/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153); 6 stycznia 2009 r., sygn. **SK 22/06** (OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1); postanowienie z 5 czerwca 2013 r., sygn. **SK 25/12** (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); por. wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1393] wyroki z: 12 lutego 2015 r., sygn. **SK 14/12** (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100) i przywołane w nich orzecznictwo

[1394] wyrok z 26 maja 2009 r., sygn. **SK 32/07** (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 70, dot. odmowy uznania byłego prezesa spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za stronę uprawnioną do żądania wznowienia postępowania podatkowego obejmującego odpowiedzialność podatkową tej spółki)

[1395] wyroki z: 29 listopada 2006 r., sygn. **SK 51/06** (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156, derogujący art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim wyłącza zwolnienie podatkowe w stosunku do odszkodowań uzyskanych na podstawie ugody sądowej); 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151; dot. kontroli konstytucyjności art. 241 § 2 pkt 2 o.p.); 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62, dot. nadpłaty podatku)

jednostki proklamowanych przez Konstytucję.[1396] Tym samym skutki nałożenia na określoną grupę podmiotów określonej daniny publicznej lub wprowadzenia ulgi czy zwolnienia podatkowego, nie może być przez Trybunał oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników,[1397] a obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków – w zakresie samego nałożenia na jednostkę obowiązku określonych świadczeń lub ustalenia jego wysokości – nie stanowi ograniczenia, którego dotyczy art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji.[1398] Trybunał zastrzega jednak, że tworzenie prawa naruszającego albo ograniczającego prawa majątkowe w zakresie wykraczającym poza granice z art. 31 ust. 3 Konstytucji, jest – zgodnie z wartościami dekodowanymi w art. 2 Konstytucji – niedopuszczalne i stanowić może podstawę jego derogacji,[1399] gdyż zakres i treść ograniczenia, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji mimo, iż nie obejmuje obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, mogą być kontrolowane z punktu widzenia

[1396] wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

[1397] wyroki z: 29 listopada 2006 r., sygn. **SK 51/06** (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156, derogujący art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim wyłącza zwolnienie podatkowe w stosunku do odszkodowań uzyskanych na podstawie ugody sądowej); 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151; dot. kontroli konstytucyjności art. 241 § 2 pkt 2 o.p.); 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62, dot. nadpłaty podatku); postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; dot. podatku od spadku i darowizn)

[1398] zob. wyroki z: 11 grudnia 2001 r., sygn. **SK 16/00** (OTK ZU nr 8/2001, poz. 257); 22 maja 2002 r., sygn. **K 6/02** (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33); 22 maja 2007 r., sygn. **SK 36/06** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50); 13 października 2008 r., sygn. **K 16/07** (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136); 6 stycznia 2009 r., sygn. **SK 22/06** (OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); postanowienia z: 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87); 5 czerwca 2013 r., sygn. **SK 25/12** (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68)

[1399] zob. wyrok z 26 listopada 2007 r., sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 12) derogujący art. 36 § 1 o.p. (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim przyznaje pierwszeństwo zaspokojenia hipotekom przymusowym Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego zabezpieczającym zobowiązania podatkowe, zaległości podatkowe i odsetki za zwłokę przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności – jako niezgodny z art. 32 Konstytucji

zgodności z Konstytucją.[1400] Obciążenia podatkowe w zakresie samego nałożenia na jednostkę obowiązku określonych świadczeń lub ustalenia jego wysokości, nie podlegają zatem kontroli w kategoriach ograniczeń prawa własności ze względu na nieadekwatność tych wzorców kontroli.[1401] Przyjęcie bowiem odmiennej tezy, że każde ograniczenie majątkowe, w tym nałożenie np. podatku lub innej daniny, zawsze stanowi ograniczenie prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji), prowadziłoby do wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności, co stanęłoby w sprzeczności z obywatelskim i powszechnym obowiązkiem ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, uregulowanym w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji.[1402] Wprawdzie art. 64 Konstytucji określa prawo podmiotowe, którego ochrony domagać się można w trybie skargi konstytucyjnej, jednak z perspektywy dopuszczalności przeprowadzenia takiej kontroli (zgodnie z art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK) istotne jest wskazanie sposobu, w jaki prawo to w związku z innymi prawami, wolnościami, obowiązkami, zasadami lub wartościami wynikającymi z innych przepisów Konstytucji, zostało naruszone wskutek wydania w sprawie podatkowej ostatecznego orzeczenia na podstawie inkryminowanej w skardze normy podatkowoprawnej.[1403] Przepisy Konstytucji gwarantujące lub przyznające podmiotom określone wolności lub prawa, mogą więc stanowić adekwatne wzorce kontroli również wobec przepisów

[1400] wyroki z: 14 września 2001 r., sygn. **SK 11/00** (OTK ZU nr 6/2001, poz. 166); 11 grudnia 2001 r., sygn. **SK 16/00** (OTK ZU nr 8/2001, poz. 257); 27 lipca 2004 r., sygn. **SK 9/03** (OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 71); 25 października 2004 r., sygn. **SK 33/03** (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94); 30 listopada 2004 r., sygn. **SK 31/04** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110)); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

[1401] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[1402] wyroki z: 13 października 2008 r., sygn. **K 16/07** (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

[1403] zob. postanowienie z 5 czerwca 2013 r., sygn. **SK 25/12** (OTK ZU 5A/2013, poz. 68) w sprawie kontroli zgodności art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, ze zm.) z art. 2 i art. 31 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 217 oraz w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji; zob.

nakładających obowiązki, o ile na gruncie tej relacji zachodzi rzeczywisty związek między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki proklamowanych przez Konstytucję.[1404]

Powyższe założenia prowadzą do konkluzji, iż z zastrzeżeniem dwóch następujących wyjątków, nieproporcjonalne naruszenie konstytucyjnego prawa własności w zakresie samego nałożenia na jednostkę obowiązku określonych świadczeń lub ustalenia jego wysokości, nie uprawnia Trybunału do przeprowadzenia takiej kontroli. Pierwszym wyjątkiem jest okoliczność, gdy kwestionowana jest norma, która pod pozorem regulacji daninowej stanowi w istocie instrument służący celom innym niż *stricte* fiskalne oraz naruszający istotę prawa własności, przykładowo przez nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia,[1405] co uprawnia do formułowania zarzutu jego niekonstytucyjności przez odwołanie się do prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji) w związku, zarówno z zasadą proporcjonalności (art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze Konstytucji), jak i zakazem naruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych (art. 31 ust. 3 zdanie drugie Konstytucji).[1406] Drugi wyjątek stanowi z kolei okoliczność, gdy kwestionowana norma nie dotyczy *stricte* nakładania podatków lub obowiązku płacenia podatku *sensu strico*, lecz związana jest np. z uciążliwym, nadmiernym wypełniałem deklaracji podatkowych bądź z nadpłatą czy odsetkami albo z ukształtowaniem

[1404] wyrok z 13 października 2008 r., sygn. **K 16/07** (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136)

[1405] zob. wyroki z: 5 stycznia 1999 r., sygn. **K 27/98** (OTK ZU nr 1/1999, poz. 1); 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95); 30 listopada 2004 r., sygn. **SK 31/04** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110); 9 października 2007 r., sygn. **SK 70/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103); 13 października 2008 r., sygn. **K 16/07** (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136); 6 stycznia 2009 r., sygn. **SK 22/06** (OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1); 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151); 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62); 17 listopada 2010 r., sygn. **SK 23/07** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103); 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85); postanowienia z: 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166); 14 grudnia 2009 r., sygn. **SK 49/07** (OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 173); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); 28 listopada 2018 r., sygn. **SK 3/14** (OTK ZU A/2018, poz. 79); 17 czerwca 2020 r., sygn. **SK 26/19** (OTK ZU A/2020, poz. 28); 24 lutego 2021 r. sygn. **SK 39/19** (OTK ZU nr A/2021, poz. 14)

[1406] wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

warunków, jakie muszą zostać spełnione, by skorzystać ze zwolnienia podatkowego lub preferencji podatkowej.[1407] Jeśli zatem postawiony w skardze konstytucyjnej zarzut nie dotyczy konstrukcji prawa własności i innych praw majątkowych, czy też braku ich należytego zabezpieczenia, lecz jedynie ich ograniczeń, Trybunał konsekwentnie przyjmuje, że skarga taka nie uzasadnia naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji i umarza postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.[1408] Skoro bowiem płacenie podatków stanowi obowiązek powszechny, wynikający bezpośrednio (wprost) z art. 84 Konstytucji, to związanych z tym „nieuniknionych uszczupleń majątkowych podatników" nie można co do zasady rozpatrywać w kategoriach niedozwolonej ingerencji w prawo własności, chronionych na podstawie art. 64 Konstytucji.[1409] W szczególności ustawodawca ma prawo do określania kategorii podmiotów zwolnionych od podatku lub kategorii podmiotów, którym przysługują określone ulgi podatkowe, o ile realizuje w ten sposób wartości konstytucyjnie chronione,[1410] gdyż z art. 217 Konstytucji nie wynika bynajmniej, by obowiązkiem ustawodawcy nakładającego podatek było jednoczesne wprowadzanie ulg i zwolnień od tego podatku.[1411]

[1407] zob. wyrok pełnego składu z 20 listopada 2002 r., sygn. **K 41/02** (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83) oraz wyroki z: 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62); 18 października 2011 r., sygn. **SK 2/10** (OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83); 12 lutego 2015 r., sygn. **SK 14/12** (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15) i 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100); wyrok z 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); zob. również przykłady wskazane w wyroku z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

[1408] wyroki z: 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85)

[1409] zob. wyroki z: 14 września 2001 r., sygn. **SK 11/00** (OTK ZU nr 6/2001, poz. 166); 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26); 22 maja 2002 r., sygn. **K 6/02** (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33); 20 listopada 2002 r., sygn. **K 41/02** (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83); 13 października 2008 r., sygn. **K 16/07** (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136); 29 listopada 2006 r., sygn. **SK 51/06** (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156) oraz postanowienia z: 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166); 25 listopada 2009 r., sygn. **SK 30/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 159); 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8); 9 stycznia 2017 r., sygn. **Ts 185/16** (OTK ZU B/2017, poz. 120)

[1410] wyrok z 25 listopada 1997 r., sygn. **K 26/97** (OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64)

[1411] wyrok z 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47)

Nawet z art. 75 Konstytucji stanowiącym, iż „[w]ładze publiczne prowadzą politykę sprzyjającą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli, w szczególności przeciwdziałają bezdomności, wspierają rozwój budownictwa socjalnego oraz popierają działania obywateli zmierzające do uzyskania własnego mieszkania" – nie wynika zdaniem Trybunał obowiązek, a co najwyżej możliwość wprowadzania przez ustawodawcę podatkowego „ulgi budowlanej", o której mowa w ówcześnie obowiązującym art. 26 ust. 3 u.p.d.o.f.[1412] Orzecznictwo to nadal zachowuje swą aktualność, przykładowo na gruncie oceny konstytucyjności przesłanek zabezpieczania należności podatkowych i przedawnienia należności zabezpieczonych hipoteką, stosowanego jeszcze przed wydaniem decyzji o wymiarze podatku, kiedy istnienie zobowiązania podatkowego i jego dokładna wysokość nie zostały jeszcze ostatecznie ustalone, a jedynie uprawdopodobnione, a więc w sytuacji, gdy nie dochodziło do zapłaty podatku w rozumieniu art. 84 Konstytucji, a jedynie do zapewnienia wypłacalności podatnika w przyszłości (gdy świadczenie będące przedmiotem kontroli podatkowej okaże się należne).[1413] Z kolei na przykładzie norm proceduralnych prawa podatkowego, które nie skutkują bezwzględną niemożnością dokonania czynności w przewidzianej przez prawo formie, lecz w celu zabezpieczeniu obrotu prawnego normują formalne przesłanki możliwości jej realizacji, Trybunał przypomniał, że ich stanowienie nie stanowi konstytucyjnie niedopuszczalnego ograniczenia prawa własności mimo, iż na gruncie publicznoprawnym, zwłaszcza podatkowoprawnym prowadzić może do ograniczenia jego podstawowych atrybutów, albowiem w odmiennym razie,

[1412] wyrok z 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47); por. wyrok z 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95) dotyczący kontroli konstytucyjności przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie ulg z tytułu wydatków poniesionych na wkład budowlany lub mieszkaniowy do spółdzielni mieszkaniowej, w uzasadnieniu którego Trybunał podkreślił zasadność szczególnego traktowania przez ustawodawcę działalności podatników prowadzącą, nie tylko do zaspokojenia ich własnych potrzeb mieszkaniowych, ale także do powstania nowych lokali mieszkalnych przeznaczonych do wynajęcia innym osobom, która to działalność ocenia przez Trybunał została wówczas (wyrok z 7 czerwca 1999 r.) jako przyczyniająca się do poprawy sytuacji mieszkaniowej, nie tylko osób finansujących budowę, ale także innych osób

[1413] wyrok z 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

przyjęcie „bezwzględnej konstrukcji prawa własności i wynikających z niego uprawnień prowadzić musiałoby do zakwestionowania sensu istnienia prawa publicznego jako systemu norm prawnych mających na celu zapewnienie ładu publicznego w państwie."[1414]

4.3. Prawo wolności gospodarczej i zasada społecznej gospodarki rynkowej, a ograniczenia podatkowoprawnej

Wyrażona w art. 22 Konstytucji zasada dopuszczalności ograniczenia wolności gospodarczej wyłącznie w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny oraz określone w art. 64 ust. 1 Konstytucji prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia, a także wynikająca z art. 64 ust. 3 Konstytucji zasada ograniczenia własności tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza istoty prawa własności (tj. art. 22 w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji), stanowiąc źródło praw podmiotowych, o których mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji, podlega ochronie w trybie skargi konstytucyjnej.[1415] Wynika to również wprost z użytego w art. 22 i art. 20 Konstytucji zwrotu „wolność działalności gospodarczej",[1416] która może stanowić podstawę uprawnień jednostek wobec państwa i organów władzy publicznej.[1417] Powyższy pogląd wpisał się w utrwaloną w tym zakresie linię orzeczniczą Trybunału, w ramach której podkreśla się, iż art. 20 i art. 22 Konstytucji zawierają „normę prawną gwarantującą prawo podmiotowe o randze konstytucyjnej, a nie tylko normę prawa w znaczeniu

[1414] wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26)

[1415] wyroki z: 17 listopada 2010 r., sygn. **SK 23/07** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103); 5 listopada 2008 r., sygn. **SK 79/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153) oraz postanowienie z 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU 7A/2012, poz. 87)

[1416] wyroki z: 29 kwietnia 2003 r., sygn. **SK 24/02** (OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33); 14 czerwca 2004 r., sygn. **SK 21/03** (OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56); postanowienie z 22 marca 2016 r., sygn. **SK 35/14** (OTK ZU A/2016, poz. 3)

[1417] wyrok z 29 kwietnia 2003 r., sygn. **SK 24/02** (OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33; dot. zasad wypowiedzenia umowy najmu) oraz postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; dot. podatku od spadku i darowizn)

przedmiotowym i podstawę ustroju państwa",[1418] przy czym w orzecznictwie podkreśla się, iż to art. 20 Konstytucji ustanawia wolność działalności gospodarczej, podczas gdy art. 22 Konstytucji nie określa treści tej wolności ani sfer działań, które stanowią jej realizację, lecz reguluje formalne i materialne przesłanki ograniczenia wolności działalności gospodarczej.[1419] Pogląd prawny, iż treść art. 20, art. 22 i art. 24 Konstytucji nie formułuje praw i wolności konstytucyjnych[1420] jest zatem w orzecznictwie Trybunału odosobniony. Warto również zaznaczyć, że okoliczność, iż to art. 64 Konstytucji w sposób bardziej szczegółowy, niż art. 21 ust. 1 Konstytucji, określa podmiotowe prawo własności oraz problematykę konstytucyjnej ochrony praw majątkowych, przesądza zdaniem Trybunału o dopuszczalności wskazywania art. 64 Konstytucji jako zasadniczego wzorca kontroli w przypadku zarzutu naruszenia prawa własności.[1421]

Trybunał podkreśla zatem, iż cechami konstytucyjnymi pożądanego przez ustrojodawcę modelu gospodarki są: wolność gospodarcza, własność prywatna oraz solidarność, dialog i współpraca partnerów społecznych.[1422] Ostatecznie więc „[p]owszechnie przyjmuje się, że – najogólniej rzecz ujmując – wolność działalności gospodarczej (wolność gospodarcza) obejmuje możliwość podejmowania i prowadzenia działalności, której zasadniczym

[1418] wyrok pełnego składu z 14 czerwca 2004 r., sygn. **SK 21/03** (OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56); wyrok z 27 lipca 2004 r., sygn. **SK 9/03** (OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 71); postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

[1419] wyroki z: 29 kwietnia 2003 r., sygn. **SK 24/02** (OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100) oraz postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

[1420] zob. postanowienie z 3 listopada 2004 r., sygn. **SK 24/01** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 111) dot. konstytucyjności art. 23 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f. (zaległość podatkowa)

[1421] wyrok z 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99)

[1422] wyroki z: 29 kwietnia 2003 r., sygn. **SK 24/02** (OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33); 14 czerwca 2004 r., sygn. **SK 21/03** (OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56); postanowienie z 22 marca 2016 r., sygn. **SK 35/14** (OTK ZU A/2016, poz. 3) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 19 pkt 2 w związku z art. 15 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613) w zakresie, w jakim zezwala na wyznaczenie przez radę gminy w drodze uchwały inkasenta opłaty targowej bez uprzedniego uzyskania jego zgody

celem jest osiągnięcie zysku. Chodzi tu więc o działalność, która ma z założenia zarobkowy charakter. Dodatkowym elementem jest pewna ciągłość czynności, działalność gospodarcza nie polega tylko na jednorazowej, ściśle ograniczonej w czasie aktywności. Wolność działalności gospodarczej polega na możliwości samodzielnego podejmowania decyzji gospodarczych, w tym przede wszystkim wyboru rodzaju (przedmiotu) działalności, i wyboru prawnych form ich realizacji".[1423] Trybunał podkreśla więc, że przez pojęcie wolności działalności gospodarczej należy rozumieć zarówno wolność wyboru działalności gospodarczej, jak i wolność jej wykonywania.[1424] Natomiast ograniczenia te wynikać mogą z takich norm prawnych, które „formułują bezwzględne lub względne zakazy podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej".[1425] Prawo to koresponduje z gwarantowaną przez art. 65 ust. 1 Konstytucji wolnością wyboru i wykonywania zawodu oraz wyboru miejsca pracy, z ograniczeniem wyjątków zastrzeżonych w ustawie.[1426] Wolność ta stanowi, adresowany do władz publicznych generalny zakaz wprowadzania ograniczeń w swobodnym decydowaniu przez jednostkę o podjęciu, kontynuowaniu i zakończeniu pracy w określonym zawodzie, miejscu i rodzaju wykonywanej pracy oraz wyborze pracodawcy.[1427] Wolność ta nie jest jednak bezwzględna (nieograniczona) albowiem w niektórych, uzasadnionych przypadkach (zwłaszcza na gruncie zawodów zaufania publicznego) to do ustawodawcy należy wyraźne określenie przesłanek, od spełnienia których zależy wykonywanie danego

[1423] wyrok z 29 kwietnia 2003 r., sygn. **SK 24/02** (OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33) oraz postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

[1424] wyroki z: 7 czerwca 2005 r., sygn. **K 23/04** (OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 62); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[1425] wyrok z 19 stycznia 2010 r., sygn. **SK 35/08** (OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 2); postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[1426] zob. wyroki z: 23 czerwca 1999 r., sygn. **K 30/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 101); 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99)

[1427] wyroki z: 24 stycznia 2001 r., sygn. **SK 30/99** (OTK ZU nr 1/2001, poz. 3); 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99)

zawodu,[1428] z tym wszakże zastrzeżeniem, iż po myśli art. 17 Konstytucji samorządy zawodowe, reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego, mogą być powoływane w celu sprawowania pieczy nad należytym wykonywaniem tych zawodów jedynie w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony i pod warunkiem, że nie mogą naruszać wolności wykonywania zawodu ani ograniczać wolności podejmowania działalności gospodarczej.[1429] Mając na względzie powyższe okoliczności, Trybunał Konstytucyjny uznał za oczywiście bezzasadny zarzut niezgodności art. 30 o.p. w zakresie w jakim dotyczył odpowiedzialności podatkowej notariusza jako płatnika za podatek niepobrany, z art. 65 ust. 1 Konstytucji wyjaśniając, iż nałożenie na notariusza jako płatnika, odpowiedzialności majątkowej za niewykonanie lub nienależyte wykonanie ustawowych obowiązków nie sprawia, że notariusz zostaje w ten sposób pozbawiony możliwości wykonywania zawodu, albowiem przy tak ukształtowanej odpowiedzialności majątkowej, zachowuje on możliwość dalszego wykonywania zawodu i samodzielnego decydowania o zakresie swej aktywności zawodowej.[1430]

[1428] wyrok z 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99) oraz wskazane tam orzecznictwo

[1429] zob. L. Morawski, *Dwugłos na temat "Demokracja a przywileje korporacyjne",* Państwo i Prawo nr 6/2007, s. 51-52, 57, 59; zob. dotyczące reglamentacji zawodów zaufania publicznego wyroki pełnego składu z: 18 lutego 2004 r., sygn. **P 21/02** (OTK ZU nr 2/A/2004, poz. 9; dot. zasad naboru na aplikację adwokacką i radcowską); 19 kwietnia 2006 r., sygn. **K 6/06** (OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 45, dot. aplikacji adwokackich); 8 listopada 2006 r., sygn. **K 30/06** (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 149, dot. kompetencji samorządu radców prawnych); 7 marca 2012 r., sygn. **K 3/10** (OTK ZU nr 3/A/2012, poz. 25, dot. przepisów reglamentujących wykonywanie zawodu radcy prawnego, adwokata lub notariusza), a także wyrok z 19 października 1999 r., sygn. **SK 4/99** (OTK ZU nr 6/1999, poz. 119, dot. wysokości i podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, zgłaszania do ubezpieczenia społecznego oraz rozliczania składek i świadczeń z ubezpieczenia społecznego w zakresie, w jakim odnosi się do adwokatów, którzy pobierają emeryturę, a zarazem nadal wykonują zawód indywidualnie lub wspólnie z innym adwokatem) oraz istotny w tym względzie wyrok z 26 listopada 2003 r., sygn. **SK 22/02** (OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 97) dopuszczający świadczenie usług pomocy prawnej przez osoby niespełniające wymagań przewidzianych dla wykonywania zawodu radcy prawnego lub adwokata

[1430] wyrok z 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99)

Tak jak wszystkie konstrukcyjne elementy podatków i innych danin publicznoprawnych, zgodnie z zasadą ustawowej wyłączności opodatkowania, muszą być określone w ustawie podatkowej,[1431] tak wszelkie formy ograniczenia (*a fortiori* wszelkie formy zakazu) wolności działalności gospodarczej dopuszczalne są tylko w drodze ustawy oraz tylko ze względu na ważny interes publiczny.[1432] Klauzula generalna „ważnego interesu publicznego" musi być jednak zawsze skonfrontowana z określoną ustawową regulacją ograniczającą wolność działalności gospodarczej – z tym, że ograniczenie to nie może oczywiście naruszać, zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji, istoty wolności działalności gospodarczej.[1433] Z uwagi jednak na zasadę władztwa daninowego, do ograniczeń tych nie należy obowiązek ponoszenia danin publicznoprawnych w znaczeniu ścisłym.[1434] Powyższe należy stanowczo podkreślić także z perspektywy konstytucyjnej podstawy ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej, stanowionej gospodarką rynkową opartą na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych.[1435] W tym stanie rzeczy Trybunał stwierdzał, że to właśnie „powiązanie art. 64 ust. 1 i 2 z art. 21 Konstytucji pozwala – ponad wszelką wątpliwość – nadać ochronie praw rzeczowych znaczenie ustrojowe, głównie ze względu na konstytucyjną deklarację, iż własność i inne prawa majątkowe podlegają równej – w sensie podmiotowym – ochronie prawnej".[1436] W swoim orzecznictwie Trybunał podkreślał bowiem, że ustawodawca podatkowy powinien uwzględniać

[1431] zob. art. 217 Konstytucji oraz pkt 2.2. tego rozdziału

[1432] zob. brzmienie art. 22 Konstytucji oraz wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100), w uzasadnieniu którego czytamy: „Usprawiedliwić ingerencję w konstytucyjnie gwarantowaną wolność działalności gospodarczej może tylko «ważny interes publiczny», z zachowaniem ustawowej formy tej ingerencji."

[1433] wyroki z: 13 października 2010 r., sygn. **Kp 1/09** (OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 74); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[1434] zob. wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100) oraz postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

[1435] art. 20 Konstytucji

[1436] wyrok z 25 lutego 1999 r., sygn. **K 23/98** (OTK ZU 2/1999, poz. 25)

indywidualne możliwości ponoszenia ciężarów publicznych przez podatników, gdyż podatki nie powinny stanowić większego ciężaru „niż jest to absolutnie konieczne" a obowiązek ich płacenia nie może „prowadzić do ubóstwa obywateli (podatników)".[1437]

Wobec tego, że sam obowiązek podmiotu ponoszenia określonych ciężarów podatkowych nie stanowi niedopuszczalnej ingerencji w sferę jego praw majątkowych (w tym prawa własności) lub w sferę jego wolności gospodarczej,[1438] to celem zakwestionowania zgodności normy prawa podatkowego z art. 22 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, skarżący zobowiązany jest „uprawdopodobnić naruszenie lub co najmniej utrudnienie urzeczywistniania tych praw (ich istoty)",[1439] w szczególności poprzez „zakwestionowanie przepisów kształtujących obowiązek podatkowy w zakresie drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych skarżącego oraz do uniemożliwienia prowadzenia przez niego działalności gospodarczej".[1440] Przepisy określające podstawę wymiaru danin publicznych mogą być zatem oceniane w odniesieniu do art. 20 i art. 22 Konstytucji, zarówno jako samodzielne wzorce kontroli,[1441] jak i tzw. wzorzec związkowy, a więc związany z innym konstytucyjnym prawem podmiotowym (np. prawem własności)[1442] lub niepodmiotowym (np. zasadą prawną, klauzulą generalną etc.). Trybunał podkreślał bowiem, że wobec tego, iż samo nałożenie podatku, nie może – co

[1437] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1438] postanowienia z: 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166); 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU 7A/2012, poz. 87)

[1439] zob. wyrok z 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95)

[1440] postanowienie z 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87); por. wyrok z 16 października 2007 r., sygn. **SK 63/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105);

[1441] wyroki z: 17 listopada 2010 r., sygn. **SK 23/07** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[1442] wyrok z 17 listopada 2010 r., sygn. **SK 23/07** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103) i wskazane w nim orzecznictwo oraz postanowienie z 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU 7A/2012, poz. 87)

do zasady – być traktowane jako naruszenie wolności gospodarczej, to zarzut naruszenia art. 22 Konstytucji może być rozpatrywany w trybie skargi konstytucyjnej, gdy analogicznie jak na tle art. 64 Konstytucji, dotyczyć będzie np. uchybień w sposobie nakładania podatku.[1443]

5. Zasady równości i proporcjonalności opodatkowania

5.1. Uwagi wprowadzające

Zarówno doktryna jak i trybunalskie orzecznictwo trafnie wskazują na związek zasad równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji), wolności i proporcjonalności (art. 31 ust. 1 i 3 Konstytucji), których wspólnym mianownikiem jest zasada sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji).[1444] Tymczasem sprawiedliwość jako pojęcie filozoficzne stanowi – tuż obok takich pojęć jak, wymienione w Preambule polskiej Konstytucji prawda, dobro i piękno – jedną z podstawowych kategorii filozofii.[1445] Wespół z tymi wartościami oraz zasadą dobra wspólnego (art. 1 i art. 84 Konstytucji) i godnością człowieka, stanowiącą źródło jego praw i wolności (art. 30 Konstytucji), sprawiedliwość opodatkowania stanowi aksjologiczną podstawę stanowienia prawa podatkowego oraz jego stosowania przez organy podatkowe i sądy administracyjne.[1446] Pozostaje nieedookreślona semantycznie a jej rozumienie uwarunkowane jest silnym nacechowaniem ideowym. Doktryna teorii prawa podatkowego trafnie wskazuje na dwie zasadnicze płaszczyzny sprawiedliwości: pierwszą – wyrażającą się w relacji między ludźmi oraz drugą – w relacji między podmiotami prawa (a więc

[1443] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[1444] P. Tuleja, *Zasada równości* w: P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2021 (LEX/el. nr 587806626) oraz wyroki z: 16 grudnia 1997 r., sygn. **K 8/97** (OTK ZU 5_6/1997, poz. 70; dot. przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych); 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107; dot. ustawy VAT)

[1445] B. Brzeziński, *Sprawiedliwość podatkowa – fundament systemu podatkowego czy znikający horyzont?,* Kwartalnik Doradca Podatkowy nr 2/2023, s. 9

[1446] D. Dominik-Ogińska, *Sprawiedliwość jako wartość oczekiwana w podatkach,* Kwartalnik Doradca Podatkowy nr 2/2023, s. 15-17

ludźmi lub podmiotami prawnymi przez nich konstytuowanymi) a państwem i jego organami.[1447] Punkt odniesienia dla wyrażenia oceny co do sprawiedliwości danej regulacji stanowi w tym względzie określona cecha relewantna (przedmiotowo istotna) charakteryzująca poszczególne podmioty prawa w zakresie okoliczności ocenianych z perspektywy zasady równości i proporcjonalności.[1448] W tym sensie zasada proporcjonalności prawa podatkowego ściśle wiąże się z zasadą równości opodatkowania, a ich wspólnik mianownik stanowi zasada sprawiedliwości społecznej. Trafny jest zatem, wskazywany przez *American Intitute of Certified Public Accountants* (AICPA) postulat partnerskiego traktowania podatników, zarówno jako społeczeństwa, jak i podmiotów indywidualnych w procesach stanowienia i stosowania prawa, a także podobne obciążanie podatkowe osób znajdujących się w podobnej sytuacji (aspekt horyzontalny sprawiedliwości opodatkowania), z zachowaniem ich zdolności płatniczej (aspekt wertykalny sprawiedliwości opodatkowania).[1449] Okoliczność ta wskazuje więc na cechę wspólną zasady proporcjonalności i zasady równości, jaką jest cecha relewantna, uzasadniająca rozpoznanie obu zasad w ramach jednego wspólnego dla nich mianownika, wyrażanego na kartach niniejszej pracy wspólnym dla nich niniejszym podrozdziałem (pn. *Zasady równości i proporcjonalności prawa podatkowego*). Jednocześnie jednak rozbieżna istota każdej z nich uzasadnia przeprowadzenie wywodu w ramach następujących po sobie punktów tego podrozdziału (pkt 5.2. *Zasada równości w prawie podatkowym* oraz pkt 5.3. *Proporcjonalność opodatkowania*). Tak ukształtowana relacja umożliwia bowiem przeprowadzenie analizy sposobu, w jaki konstytucyjne zasady równości i proporcjonalności opodatkowania, z perspektywy zasady sprawiedliwości opodatkowania, operacjonalizowane były w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w zakresie, w jakim umożliwia to określenie prawa lub wolności, których ochrony domagać się można w trybie skargi konstytucyjnej w sprawie podatkowej. Wywód ten

[1447] zob. B. Brzeziński, *Sprawiedliwość…*, s. 10

[1448] *Ibid*., s. 10-11

[1449] *Ibid*., s. 12-13

przeprowadzony został z uwzględnieniem stanowisk prezentowanych w doktrynie nauki prawa podatkowego.

5.2. Zasada równości w prawie podatkowym

5.2.1. O istocie zasady równości opodatkowania

Na gruncie poprzedniego systemu ustrojowego, zasada równości wysłowiona została w art. 67 ust. 2 Konstytucji PRL (w brzmieniu wprowadzonym przez art. 1 pkt 38 ustawy z dnia 10 lutego 1976 r. o zmianie Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej),[1450] który stanowił, iż „Obywatele Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej mają równe prawa bez względu na płeć, urodzenie, wykształcenie, zawód, narodowość, rasę, wyznanie oraz pochodzenie i położenie społeczne".[1451] Z tego względu Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie kształtowanym zaraz po wejściu w życie obecnie obowiązującej Konstytucji, powołując się na orzecznictwo wcześniejsze wyjaśniał, iż katalog cech wymienionych w cytowanym przepisie ma charakter otwarty oraz wskazywał, że „różnicowanie sytuacji prawnej obywateli jest wtedy sprzeczne z konstytucją, jeżeli traktuje się w sposób różny podmioty lub sytuacje podobne, a takie różnice traktowania nie znajdują należytego uzasadnienia konstytucyjnego".[1452] W stanie prawnym obowiązującym na gruncie obecnie obowiązującej Konstytucji, bezpośrednim źródłem konstytucyjnej zasady równości jest art. 32 ust. 1 Konstytucji, zgodnie z którym wszyscy są wobec prawa równi i wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze

[1450] Dz. U. z 1976 r. Nr 5, poz. 29

[1451] mocą art. 1 pkt 8 ustawy z dnia 29 grudnia 1989 r. (Dz. U. Nr 75 poz. 444), wchodzącej w życie z dniem 31 grudnia 1989 r., brzmienie tego przepisu zostało zastąpione słowami: „Obywatele Rzeczypospolitej Polskiej mają równe prawa bez względu na płeć, urodzenie, wykształcenie, zawód, narodowość, rasę, wyznanie oraz pochodzenie i położenie społeczne."

[1452] wyrok z 16 grudnia 1997 r., sygn. **K 8/97** (OTK ZU 5_6/1997, poz. 70) derogujący art. 27a ust. 5 u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim wyłącza możliwość skumulowania wydatków poniesionych w okresie trzyletnim na cele określone w art. 27a ust. 1 pkt 1 lit. g tej ustawy przez to, że dokonuje nieuzasadnionego zróżnicowania sytuacji prawnej podatników

publiczne. Ustęp drugi tego artykułu obejmuje z kolei zakaz dyskryminacji w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny, zaś art. 33 stanowi, iż kobieta i mężczyzna w Rzeczypospolitej Polskiej mają równe prawa w życiu rodzinnym, politycznym, społecznym i gospodarczym w szczególności w zakresie prawa do kształcenia, zatrudnienia i awansów, do jednakowego wynagradzania za pracę jednakowej wartości, do zabezpieczenia społecznego oraz do zajmowania stanowisk, pełnienia funkcji oraz uzyskiwania godności publicznych i odznaczeń. Aksjologiczny fundament zasady równości stanowią natomiast: godność człowieka i obywatela (art. 30 Konstytucji), zasada demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji) i dobra wspólnego (art. 1 Konstytucji) wespół z wartościami dekodowanymi z treści pozostałych adekwatnych na gruncie danego przypadku norm konstytucyjnych. Fundament ten znajduje natomiast źródło w wysłowionym w Preambule akcie ustanowienia Konstytucji przez Naród Polski, a więc wszystkich obywateli Rzeczypospolitej Polskiej, co doniosłe – równych w prawach i powinnościach wobec Polski jako dobra wspólnego. W ramach systemu obowiązującego prawa treść konstytucyjnej zasady równości, zwłaszcza w szczególnym dla kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego, obszarze równej dla wszystkich ochrony praw majątkowych, nabiera zatem szczególnego znaczenia, nie tylko z perspektywy praw podmiotowych poszczególnych adresatów norm prawnych, lecz także z perspektywy skierowanej wobec nich powinności kształtowanych przez te normy. W tym stanie rzeczy prawa podmiotowe jednostek, sprzężając się z ich powinnościami wobec Ojczyzny, rozumianej jako dobro wspólne (*res publica*), uprawniają i zobowiązują każdego, na miarę adekwatnych okoliczności do uczestnictwa w dobru wspólnym – Rzeczypospolitej. Tak kształtowany system norm, mając na względzie przyrodzoną godność człowieka, stanowiącą – jak wyjaśnia doktryna[1453] – źródło podstawowych praw człowieka (o czym szerzej w punkcie 3.2. niniejszego rozdziału) wymaga, by wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych) charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu były

[1453] P. Tuleja, *Art. 4. Zasada zwierzchnictwa Narodu* (w:) P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2021 (LEX/el. nr 587806598)

traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących.[1454] Jak zatem przypomina trybunalskie orzecznictwo, równość to także akceptacja odmiennego traktowania podmiotów, które wspólnych cech relewantnych nie

[1454] zob. wyroki z: 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47) dotyczący ulgi budowlanej w sprawie kontroli konstytucyjności art. 26 ust. 3 u.p.d.o.f.; 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107) dotyczący zwrotu VAT przy zakupie samochodów ciężarowych nie posiadających świadectwa homologacji; 16 października 2007 r., sygn. **SK 63/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105) derogujący – jako niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 oraz z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji – kwestionowany w skardze art. 54 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim nie wyłącza naliczania odsetek za zwłokę, w przypadku gdy w postępowaniu zabezpieczającym organ podatkowy, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, dokonał zajęcia środków pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych, a następnie środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych; 26 listopada 2007 r., sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126) stwierdzający niezgodność z art. 32 Konstytucji kwestionowanego art. 36 § 1 ordynacji podatkowej (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim przyznaje pierwszeństwo zaspokojenia hipotekom przymusowym Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego zabezpieczającym zobowiązania podatkowe, zaległości podatkowe i odsetki za zwłokę przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności; 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 241 § 2 pkt 2 ordynacji podatkowej (we wskazanym tam brzmieniu); 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22) wydany w sprawie kontroli konstytucyjności art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu.) w zakresie, w jakim prowadzi do nieuzasadnionego zróżnicowania opodatkowania poszczególnych kategorii podatników posiadających na utrzymaniu dzieci i rodziny oraz dyskryminacji niektórych z nich; 18 października 2011 r., sygn. **SK 2/10** (OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83) dot. naliczania odsetek za zwłokę w zobowiązaniach podatkowych, derogujący art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji podatkowej (we wskazanym tam brzmieniu) jako niezgodnym z art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji; wyrok z 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2) dot. zasad ustalania podatku od nieruchomości; zob. także – wydane w trybie kontroli abstrakcyjnej (z wniosku RPO) – wyroki z: 7 listopada 2007 r., **sygn. K 18/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 122) stwierdzający niezgodność art. 26 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu) z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim wyłącza możliwość odliczenia przez podatników, o których mowa w art. 27 ust. 9 tej ustawy, od dochodu osiągniętego z działalności wykonywanej poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone od dochodu w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego działalność ta była wykonywana (zob. przywołany tam wyrok pełnego składu z 5 października 2005 r., sygn. **SK 39/05** [OTK ZU nr 9/A/2005, poz. 99]); 29 marca 2012 r., sygn. **K 27/08** (OTK ZU nr 3/A/2012, poz. 27) stwierdzający niezgodność art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu) z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji w zakresie, w jakim przepis ten wyłącza stosowanie zwolnienia od podatku wobec alimentów ustalonych w ugodach sądowych

posiadają,[1455] stąd zróżnicowania sytuacji prawnej i faktycznej adresatów norm prawnych, które odpowiadają obiektywnie istniejącym między nimi odmiennościom, nie prowadzą do naruszenia konstytucyjnej zasady równości.[1456] Powinność „identycznego traktowania podmiotów znajdujących się w takiej samej lub zbliżonej sytuacji prawnie relewantnej"[1457] kierowana jest zarówno do organów i podmiotów stosujących prawo, jak i do organów prawodawczych kształtujących treść aktów i norm prawnych, by czyniły to w sposób zgodny z tą zasadą. Powyższe elementy normatywne odnajdują swój wyraz w sprecyzowanej przez R. Dworkina idei równości demokratycznego obywatelstwa, zgodnie z którą „każda osoba jest jednakowo ważna".[1458] Z tego właśnie powodu władza zwierzchnia w Rzeczypospolitej Polskiej należy do Narodu, który sprawuje ją przez swoich przedstawicieli lub bezpośrednio (art. 4 Konstytucji; zob. art. 125 ust. 1 i 3 i art. 170 Konstytucji dot. referendum), w konsekwencji czego choćby już wybór Prezydenta RP następuje w wyniku wyborów powszechnych, równych i bezpośrednich (art. 127 ust. 1 Konstytucji), wybory do Sejmu są powszechne, równe, bezpośrednie i proporcjonalne (zob. art. 96 ust. 2 Konstytucji), choć do Senatu jedynie powszechne i bezpośrednie (zob. art. 97 ust. 2 Konstytucji), zaś do organów stanowiących jednostki samorządu terytorialnego – powszechne, równe i bezpośrednie (art. 169 ust 2 Konstytucji), a obywatele polscy korzystający z pełni praw publicznych mają prawo dostępu do służby

[1455] wyrok z 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65, dot. przedawnienia zobowiązania podatkowego powstałego z tytułu zawarcia umowy pożyczki i ponownego powstania zobowiązania podatkowego od tej samej czynności cywilnoprawnej), gdzie Trybunał wskazał, że zasada równości „oznacza nakaz równego traktowania podmiotów odznaczających się tożsamymi cechami wspólnymi"

[1456] postanowienie pełnego składu z 24 października 2001 r., sygn. **SK 10/01** (OTK ZU nr 7/2001, poz. 225); wyroki z: 23 marca 2010 r., sygn. **SK 47/08** (OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 25); 19 czerwca 2012 r., sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65); 4 lipca 2013 r., sygn. **P 7/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 74)

[1457] wyrok z 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2) dot. zasad ustalania podatku od nieruchomości

[1458] zob. J. Zajadło, *Równość w prawie* [w:] *Wielka encyklopedia prawa* (red. nacz.) B. Hołyst, t. VII, *Teoria i filozofia prawa* (red.tomu) A. Bator, J. Zajadło, M. Zirk-Sadowski, Warszawa 2016, s. 371 i przywołana tam literatura

publicznej na jednakowych zasadach (art. 60 Konstytucji; zob. art. 99 ust. 1-2 i art. 127 ust. 3 Konstytucji dot. biernego prawa wyborczego). W tym stanie rzeczy zarówno doktryna jak i orzecznictwo trafnie wskazuje zatem na związek zasady równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji) z zasadą sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji) oraz zasadą wolności (art. 31 ust. 1 Konstytucji).[1459]

Rzecz wyjaśniał Trybunał również na gruncie kontroli norm prawa podatkowego podkreślając, iż równość stanowi przejaw sprawiedliwości, oznaczający właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego, proporcjonalnie do zdolności płatniczej podatnika, gdyż celem funkcjonowania sprawiedliwości podatkowej, wywodzonej z art. 2 Konstytucji jest właśnie powszechność „wyrażająca się w obowiązku przyczyniania się do pokrywania wspólnych potrzeb w miarę możliwości przez wszystkich".[1460] A wobec tego, że samo pojęcie sprawiedliwości społecznej nie ma charakteru jednorodnego, lecz charakter dynamiczny, związany z wartościami i zasadami demokratycznego państwa prawa, wiążący się jednocześnie z równością praw, solidarnością społeczną oraz – jak wskazał Trybunał – z koniecznością zapewnienia minimum bezpieczeństwa socjalnego, to zasada sprawiedliwości społecznej w zakresie problematyki podatkowej łączy się z zasadą sprawiedliwości podatkowej, których urzeczywistnianie musi również uwzględniać treść szczegółowych norm konstytucyjnych.[1461] Konstytucyjna zasada równości w

[1459] P. Tuleja, *Zasada równości* w: P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2021 (LEX/el. nr 587806626) oraz wyroki z: 16 grudnia 1997 r., sygn. **K 8/97** (OTK ZU 5_6/1997, poz. 70; dot. przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych); 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107; dot. ustawy VAT)

[1460] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22) oraz tamże: zob. R. Mastalski, *Konstytucyjne granice opodatkowania*, (w:) M. Zubik (red.) *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006, s. 560

[1461] wyrok z 7 listopada 2007 r., sygn. **K 18/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 122) derogujący art. 26 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim wyłącza możliwość odliczenia przez podatników, o których mowa w art. 27 ust. 9 tej ustawy, od dochodu osiągniętego z działalności wykonywanej poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone od dochodu w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego działalność ta była wykonywana

związku z zasadą sprawiedliwości społecznej dopuszcza tym samym wprowadzanie odstępstw od zasady równego traktowania podmiotów podobnych, o ile przemawiają za tym „względy sprawiedliwościowe”.[1462] Cechą charakterystyczną prawa podatkowego jest bowiem odmienne i zróżnicowane ukształtowanie sytuacji prawnej podatników różnych podatków, zarówno co do podmiotu i przedmiotu opodatkowania, czy też stawki podatku, jak i szczegółowych zasad jego realizacji, stąd też brak jest podstaw do zakwalifikowania sytuacji podatnika jednego podatku z sytuacją podatników innych podatków jako sytuacji tożsamych z racji samej tylko okoliczności podlegania określonemu zobowiązaniu czy obowiązkowi podatkowemu w ramach danego podatku nawet, jeśli zachodzą między nimi określone różnice z perspektywy poszczególnych konstrukcji podatkowych.[1463] Wymóg określania przez ustawodawcę normatywnej treści obowiązku podatkowego z zachowaniem konstytucyjnej zasady równości i powiązanej z nią ściśle zasady sprawiedliwości społecznej, obejmuje także metody normowania ulg podatkowych, co wyjaśniał Trybunał na przykładzie prawa użytkowania wieczystego i prawa własności, które mimo różnej koncepcji jurydycznej, charakteryzują się jednak, na gruncie ulgi podatkowej, wspólną cechą relewantną, z uwagi na cel instytucji, jakim jest wspieranie przez państwo budownictwa wielorodzinnego pod wynajem.[1464] Trybunał podkreślał jednocześnie, że na gruncie prawa daninowego zasada równości wiąże prawodawcę nie tylko w zakresie przyznawania uprawnień (np. ulg lub zwolnień podatkowych), lecz przede wszystkim w zakresie nakładanych obowiązków.[1465] Trybunał wielokrotnie wskazywał również, iż „różnicowanie sytuacji prawnej podmiotów podobnych ma więc znacznie

[1462] wyrok z 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65)

[1463] zob. wyrok pełnego składu z 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65) dotyczący przepisów regulujących zasady dziedziczenia gospodarstw rolnych

[1464] wyrok z 22 października 2002 r., sygn. **SK 39/01** (OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 66)

[1465] wyroki z: 24 kwietnia 2001 r., sygn. **U 9/00** (OTK ZU nr 4/2001, poz. 80); 8 maja 2001 r., sygn. **P 15/00** (OTK ZU nr 4/2001, poz. 83); 4 lipca 2013 r., sygn. **P 7/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 74); por. orzeczenie pełnego składu z 28 listopada 1995 r., sygn. **K 17/95** (OTK ZU 1995, poz. 37)

większe szanse uznania za zgodne z konstytucją, jeżeli pozostaje w zgodzie z zasadami sprawiedliwości społecznej lub służy urzeczywistnianiu tych zasad. Zostaje ono natomiast uznane za niekonstytucyjną dyskryminację (uprzywilejowanie), jeżeli nie znajduje podtrzymania w zasadzie sprawiedliwości społecznej. W tym sensie zasady równości wobec prawa i sprawiedliwości społecznej w znacznym stopniu nakładają się na siebie."[1466] Na gruncie kontroli zgodności norm prawnopodatkowych z konstytucyjną

[1466] orzeczenie z 3 września 1996 r., sygn. **K 10/96** (OTK ZU nr 4/1996, poz. 33; dot. pozbawiania uprawnień do uzyskania powszechnych świadectw udziałowych obywateli Rzeczypospolitej Polskiej, którzy stale przebywają na terytorium kraju, lecz nie są zameldowani na pobyt stały lub którzy nie mieli ukończonych 18 lat w dniu 31 grudnia roku poprzedzającego rok emisji świadectw udziałowych); zob. wyrok pełnego składu z 26 października 2010 r., sygn. **K 58/07** (OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 80; dot. zasad finansowania z budżetu państwa składek na ubezpieczenie zdrowotne rolników) oraz wyroki z: 12 maja 1998 r., sygn. **U 17/97** (OTK ZU nr 3/1998, poz. 34 dot. czasu pełnienia służby przez strażaków Państwowej Straży Pożarnej); 18 stycznia 2000 r., sygn. **K 17/99** (OTK ZU nr 1/2000, poz. 4; dot. zasad przyznawania dodatków mieszkaniowych osobom prowadzącym działalność gospodarczą); 12 września 2000 r., sygn. **K 1/00** (OTK ZU nr 6/2000, poz. 185; dot. pozbawienia prawa wcześniejszego przejścia na emeryturę osób objętych ubezpieczeniem społecznym z innego tytułu niż zatrudnienie); 15 października 2001 r., sygn. **K 12/01** (OTK ZU nr 7/2001, poz. 213; dot. zasad wypłacania zasiłków osobom prowadzącym pozarolniczą działalność gospodarczą w sposób uniemożliwiający skorzystanie z pomocy władz publicznych); 14 czerwca 2004 r., sygn. **P 17/03** (OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 57, dot. art. 32 ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych); 12 października 2004 r., sygn. **P 22/03** (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 90; dot. ubezpieczenia społecznego osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia); 24 kwietnia 2006 r., sygn. **P 9/05** (OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 46; dot. zasad przeliczania emerytury); 19 września 2006 r., sygn. **K 7/05** (OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 107; dot. zwrotu VAT przy zakupie samochodów ciężarowych nie posiadających świadectwa homologacji); 3 października 2006 r., sygn. **K 30/05** (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 119; dot. zasad ustalania dochodu osób ubiegających się o świadczenia z pomocy społecznej); 16 października 2006 r., sygn. **K 25/05** (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 122; dot. wynagrodzeń za dyżury medyczne); 17 października 2006 r., sygn. **P 38/05** (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 123; dot. zasad przyznawania emerytur i rent przez Prezesa Rady Ministrów w szczególnie uzasadnionych przypadkach); 13 grudnia 2007 r., sygn. **37/06** (OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 157; dot. zasad zwiększania emerytury w związku z opłacaniem składek na Fundusz Ubezpieczenia Społecznego Rolników); 12 lutego 2008 r., sygn. **SK 82/06** (OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 3; dot. obliczania kapitału początkowego do emerytury); 15 kwietnia 2008 r., sygn. **P 9/06** (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 43; dot. świadczeń emerytalnych dla służb mundurowych); 16 listopada 2010 r., sygn. **P 86/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 101; dot. zasad nabywania prawa do zasiłku chorobowego przez ubezpieczonych podlegających z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej dobrowolnemu ubezpieczeniu chorobowemu); 18 czerwca 2013 r., sygn. **K 37/12** (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 60; dot. regulowania niektórych niezaspokojonych należności przedsiębiorców, wynikających z realizacji udzielonych zamówień publicznych); 25 czerwca 2013 r., sygn. **P 11/12** (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 62; dot. przyznawania rent socjalnych)

zasadą równości istotną rolę odgrywa zasada równej dla wszystkich ochrony własności, innych praw majątkowych i prawa dziedziczenia, o której mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji oraz prawo każdego człowieka i obywatela do własności, innych praw majątkowych oraz prawa dziedziczenia, wynikającego z art. 64 ust. 1 Konstytucji, o czym szerzej mowa w punkcie 4 niniejszego rozdziału. Trybunał podkreślał bowiem, że właśnie w odniesieniu do praw majątkowych, konkretyzacja generalnie wyrażonej w art. 32 zasady równości zawarta jest w art. 64 ust. 2 Konstytucji, który ustanawia ich równą ochronę.[1467] Za nietrafne uznać jednak należy założenie, że skoro w odniesieniu do prawa daninowego ustrojodawca w znaczącej mierze ograniczył możliwość równej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji, to konstytucyjnoprawna ocena nakładania danin publicznych nie powinna być dokonywana z perspektywy art. 64 ust. 2 Konstytucji, jakoby „każde obciążenie podatkiem (a także zwolnienie podatkowe) niemające charakteru powszechnego należałoby oceniać jako naruszenie prawa majątkowego osób zobowiązanych do zapłaty".[1468] O incydentalnym charakterze tak wyrażonego poglądu prawnego świadczy uzasadnienie zarówno wyroku z 9 października 2007 r. (sygn. SK 70/06) dotyczącego zasad techniki legislacyjnej w procedurze celnej, gdzie wyjaśniano, iż „art. 64 Konstytucji stanowi adekwatny wzorzec dla oceny przepisów z dziedziny prawa daninowego",[1469] jak i postanowienia z 18 listopada 2008 r. (sygn. SK 23/06) dotyczącego charakteru wkładu wniesionego wskutek konwersji wierzytelności na akcje lub udziały, w którym Trybunał podkreślił, wynikający z art. 64 ust. 2 Konstytucji charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego do równej dla wszystkich ochrony praw majątkowych oraz jego związek z ogólną zasadą równości

[1467] wyrok z 26 listopada 2007 r., sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 12) derogujący art. 36 § 1 o.p. (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim przyznaje pierwszeństwo zaspokojenia hipotekom przymusowym Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego zabezpieczającym zobowiązania podatkowe, zaległości podatkowe i odsetki za zwłokę przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności

[1468] wyrok z 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 241 § 2 pkt 2 o.p.

[1469] wyrok z 9 października 2007 r., sygn. **SK 70/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103)

wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji.[1470] Konstytucyjna zasada równej dla wszystkich ochrony własności, innych praw majątkowych i prawa dziedziczenia, o której mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji, stanowiła przedmiot analizy w orzecznictwie Trybunału również z perspektywy gwarancji istnienia i ochrony prawa dziedziczenia wynikającego także z art. 21 ust. 1 Konstytucji. W orzecznictwie tym wyjaśniano, że prawo dziedziczenia stanowi samoistne prawo majątkowe, którego treścią: w aspekcie pozytywnym jest zapewnienie swobody rozporządzenia własnością i innymi prawami majątkowymi na wypadek śmierci, zaś w aspekcie negatywnym – „zakaz arbitralnego przejmowania przez państwo (inne podmioty prawa publicznego) własności osób zmarłych",[1471] a także zakaz pozbawiania kogokolwiek zdolności dziedziczenia.[1472] Granicę przysługującej ustawodawcy zwykłemu swobody w zakresie konkretyzowania treści prawa dziedziczenia w różnych obszarach systemu prawa, stanowi bowiem zakaz arbitralności i przypadkowości wyrażający się w obowiązku kierowania się przez prawodawcę racjonalnością przyjmowanych rozwiązań, co tytułem przykładu stało się podstawą odczytania sukcesji praw i obowiązków podatkowych z art. 97 ordynacji podatkowej jako przejęcia instytucji prawa cywilnego przez prawo podatkowe z uwzględnieniem „zróżnicowania sytuacji prawnej poszczególnych spadkodawców, których status w zakresie charakteru zobowiązania podatkowego wobec państwa jest inny", a w konsekwencji uznania, iż regulacja taka nie narusza gwarancji ustanowionych w art. 21 ust. 1 oraz w art. 64 Konstytucji w odniesieniu do ochrony prawa

[1470] postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166), zob. zdanie odrębne STK T.Liszcz do tego postanowienia, w którym przedstawia się, poparty orzecznictwem TK, pogląd prawny o zasadności stosowania przychylnej wykładni przepisów o dopuszczalności skargi konstytucyjnej w sprawach z zakresu zarzutów naruszenia zasady równości, zwłaszcza z perspektywy kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego w trybie skargi konstytucyjnej

[1471] wyrok pełnego składu z 31 stycznia 2001 r., sygn. **P 4/99** (OTK ZU nr 1/2001, poz. 5) dot. zasad dziedziczenia gospodarstw rolnych

[1472] tamże

dziedziczenia.[1473] Związany z tymi zasadami art. 64 ust. 3 Konstytucji, dotyczący prawa własności, prawa do innych praw majątkowych oraz prawa dziedziczenia, kształtując tzw. dwoistą naturę konstytucyjnego prawa własności, stanowi z kolei – z jednej strony, konstytucyjne prawo podmiotowe, z drugiej zaś – realizację zasad ustrojowych, wynikających z art. 20 i art. 21 Konstytucji, w świetle których własność prywatna jest jednym z elementów społecznej gospodarki rynkowej oraz podlega ochronie ze strony państwa.[1474] Jednak w przypadkach kontroli konstytucyjności regulacji podatkowoprawnej utrudniającej bądź nieumożliwiającej skorygowanie i zwrot nadpłaconego podatku, Trybunał wyjaśniał, iż „nie można mówić o własności – przynajmniej w ścisłym rozumieniu tego terminu – ale o wierzytelności bądź o ekspektatywie wierzytelności o zwrot nadpłaconego VAT".[1475] Trybunał nie uznaje również, by podatnik, którego zobowiązanie podatkowe zdążyło się już przedawnić, i podatnik, którego zobowiązanie podatkowe jeszcze nie wygasło, charakteryzowali się wspólną cechą istotną, gdyż odrzucenie możliwości zakwalifikowania dochodów jako przychodów wolnych od opodatkowania w wypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego, stanowiłby wynik „błędnego absolutyzowania rangi konstytucyjnych zasad podatkowych, wyrażonych w art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, w zestawieniu z innymi unormowaniami Konstytucji".[1476] Z tej perspektywy zróżnicowanie ochrony praw majątkowych, stanowiąc wyjątek od zasady wyrażonej w art. 64 ust. 2, a tym samym również w art. 32 Konstytucji, podlega konfrontacji z kryteriami proporcjonalności wyrażonymi

[1473] wyrok z 3 kwietnia 2006 r., sygn. **SK 46/05** (OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39) dotyczący prawa do sądowej kontroli legalności decyzji orzekającej o odpowiedzialności podatkowej

[1474] M. Florczak-Wątor, *Art. 64. Prawo do własności, innych praw majątkowych, prawo dziedziczenia* (w:) P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2021 (LEX/el. nr 587806658)

[1475] zob. zachowujący w tym zakresie swą aktualność również na gruncie postępowania w trybie skarg konstytucyjnych: pogląd wyrażony w uzasadnieniu wyroku z 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26), dot. kręgu podmiotów uprawnionych do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług wspólników rozwiązanej spółki cywilnej

[1476] wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

w art. 31 ust. 3 Konstytucji, wskazującym zarówno na rozumienie przesłanki konieczności (a tym samym również proporcjonalności) ograniczenia określonego prawa, jak i na inne wartości konstytucyjne, które mogą przeważyć na rzecz utrzymywania takiego ograniczenia, w tym także uzasadnić odstąpienie od zasady równej ochrony praw majątkowych.[1477] Okoliczność ta wykazuje ścisły i nierozerwalny związek zasady równości z zasadą proporcjonalności. Dlatego w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny podkreśla, iż do naruszenia zasady równości dochodzi wówczas, gdy dane zróżnicowanie nabiera charakteru dyskryminującego, a więc oparte jest na „nieobiektywnych, nieracjonalnych i niesprawiedliwych społecznie kryteriach",[1478] gdyż przesłanki te stanowią emanację elementów normatywnych konstytucyjnej zasady proporcjonalności. Z tego też względu Trybunał wielokrotnie podkreślał również związek zasady równości z zasadą sprawiedliwości, który dopuszcza zróżnicowanie w prawie, o ile jest ono uzasadnione biorąc pod uwagę kryteria racjonalności, proporcjonalności i sprawiedliwości dokonywanych zróżnicowań.[1479] Stosowna korelacja

[1477] wyrok z 26 listopada 2007 r., sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 12); zob.: wyrok z 2 czerwca 1999 r., sygn. **K 34/98** (OTK ZU 5/1999, poz. 94)

[1478] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100, w sprawie stawek podatku akcyzowego dot. oleju opałowego); postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166; dot. charakteru wkładu wniesionego wskutek konwersji wierzytelności na akcje lub udziały); zob. postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166; dot. charakteru wkładu wniesionego wskutek konwersji wierzytelności na akcje lub udziały), gdzie mowa również o tym, że „zasada równości oznacza nakaz jednakowego traktowania wszystkich obywateli w obrębie określonej klasy (kategorii)", co należy uznać za sformułowanie metodologicznie błędne lub co najmniej niepoprawne, gdyż rzecz dotyczy norm prawnych określających sytuację prawną ich adresatów, nie zaś „klas czy kategorii obywateli", choć powyższe sformułowania użyte było przez Trybunał wielokrotnie, także w orzeczeniach wydanych w sprawie kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego: zob. wyrok z 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107)

[1479] wyroki z: 16 grudnia 1997 r., sygn. **K 8/97** (OTK ZU 5_6/1997, poz. 70) derogujący art. 27a ust. 5 u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim wyłącza możliwość skumulowania wydatków poniesionych w okresie trzyletnim na cele określone w art. 27a ust. 1 pkt 1 lit.g tej ustawy przez to, że dokonuje nieuzasadnionego zróżnicowania sytuacji prawnej podatników (zob. wskazane tam wcześniejsze orzecznictwo Trybunału kształtowane na podstawie poprzedniego systemu ustrojowego); 14 stycznia 2014 r., sygn. **SK 25/11** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 1) dot. wysokości opłaty sądowej od skargi na orzeczenie Krajowej Izby Odwoławczej

powyższych kryteriów i zasad zachodząca zarówno na gruncie stanowienia, jak i stosowania prawa stanowi istotny filar podatkowoprawnej płaszczyzny zasady społecznej gospodarki rynkowej (art. 20 Konstytucji) i – jak trafnie podkreśla doktryna – dążyć winna do „przywracania równości podatników, którzy muszą rywalizować efektywnością ekonomiczną [i konkurencyjnością], a nie kunsztem w konstruowaniu schematów optymalizacyjnych".[1480] Z powyższych względów zasadę równości wobec prawa, Trybunał wyraża w formułach: „nie wolno tworzyć takiego prawa, które różnicowałoby sytuację prawną podmiotów będącej w takiej samej sytuacji faktycznej"[1481] (gdyż – jak pisał Platon – „To, co jednakowe, należy traktować tak samo, tego co niejednakowe, nie należy traktować tak samo")[1482] bądź też: „równych należy traktować równo, a podobnych – podobnie"[1483] (gdyż – jak pisał Arystoteles – „Tak np. równość uchodzi za rzecz sprawiedliwą i jest nią istotnie, ale nie dla wszystkich, tylko dla

[1480] zob. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Stosowanie regulacji GAAR do operacji dokonanych przed jej wejściem w życie. Czy walka o efektywność systemu podatkowego usprawiedliwia już wszystko?*, Przegląd Podatkowy nr 3/2021, s. 24

[1481] wyrok z 7 listopada 2007 r., sygn. **K 18/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 122) derogujący art. 26 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim wyłącza możliwość odliczenia przez podatników, o których mowa w art. 27 ust. 9 tej ustawy, od dochodu osiągniętego z działalności wykonywanej poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone od dochodu w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego działalność ta była wykonywana; zob. wyrok z 23 marca 2010 r., sygn. **SK 47/08** (OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 25) w sprawie odrzucenia środka odwoławczego z powodu nieuiszczenia opłaty

[1482] Platon, *Państwo, Prawa,* ks. VI (tłum. W. Witwicki), Kęty 1999, s. 447 i n.

[1483] wyrok z 24 stycznia 2001 r., sygn. **SK 30/99** (OTK ZU 1/2001, poz. 3) dot. kontroli art. 23 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim wyłącza możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów w wynagrodzeń i innych świadczeń, wypłaconych jednemu ze wspólników spółki cywilnej lub małżonkowi wspólnika, za prace i świadczenia wykonane na rzecz spółki na podstawie odrębnych umów, które nie są związane z prowadzeniem i reprezentowaniem spraw spółki; zob. wyrok z 30 maja 2000 r., sygn. **K 37/98** (OTK ZU 4/2000, poz. 112) w sprawie emerytur i rent

równych; także nierówność uchodzi za sprawiedliwą, bo też jest nią rzeczywiście, lecz znów nie dla wszystkich, tylko dla nierównych")[1484].

5.2.2. Ustalenie cechy relewantnej

Z powyższych rozważań wynika, iż podstawowe znaczenie dla treści normatywnej zasady równości ma ustalenie cechy istotnej (relewantnej), która przesądza o uznaniu porównywalnych podmiotów bądź stanów rzeczy lub okoliczności za podobne lub odmienne, albowiem dopiero stwierdzenie, że dana norma wprowadza zróżnicowanie w ich traktowaniu (normowaniu), prowadzi do postawienia pytania, czy takie zróżnicowanie jest dopuszczalne w świetle konstytucyjnej zasady równości.[1485] Trybunał przyjmuje domniemanie, zgodnie z którym ustawodawca działa w tej mierze zgodnie z Konstytucją, a więc sam dobór cech relewantnych, jak i przeprowadzane na ich podstawie klasyfikacje korzystają z domniemania konstytucyjności.[1486] Okoliczność ta implikuje zatem zachowanie przez Trybunał Konstytucyjny szczególnej powściągliwości przy dokonywaniu oceny w zakresie naruszenia zasady równości, ze względu na konieczność stosowania w tym wypadku szczególnych kryteriów ocennych.[1487]

Trybunał dopuszcza zatem różnicowanie podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą istotną pod warunkiem *sine qua non* kumulatywnego ziszczenia się następujących przesłanek, składających się na kryterium danego rozróżnienia: po pierwsze – istnienia relewantności

---

[1484] Arytoteles, *Polityka,* (tłum. L. Piotrowicz), Warszawa 2003, s. 64 (dostęp on-line z 18.02.2022: *http://biblioteka.kijowski.pl/arystoteles/polityka.pdf*)

[1485] wyroki z: 26 listopada 2007 r., sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126); 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 26 ust. 3 u.p.d.o.f.

[1486] wyrok z 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47) i wskazana tam literatura

[1487] wyrok pełnego składu z 19 grudnia 2012 r., sygn. **K 9/12** (OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 136; zob. powołane tam orzecznictwo), dot. waloryzacji kwotowej świadczeń emerytalno-rentowych w 2012 r.; wyrok z 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85), dot. zasad ustalania podatku od nieruchomości

zróżnicowania rozumianego jako związek rzeczonego kryterium z celem i zasadniczą treścią kontrolowanej normy tak, by dane zróżnicowanie miało charakter racjonalnie uzasadniony, co *a contrario* wyklucza dokonywanie różnicowania wedle dowolnie ustalonego kryterium; po drugie – istnienia proporcjonalnego charakteru danego kryterium w zakresie, w jakim waga interesu, któremu służyć ma dane zróżnicowanie sytuacji adresatów normy pozostaje w odpowiedniej proporcji w stosunku do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych; po trzecie – istnienia związku tego kryterium z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.[1488] Rzecz operacjonalizował Trybunał na (wciąż zachowującym swą aktualność) przykładzie podatników stale zamieszkujących w Polsce i podlegających, zgodnie z zasadą rezydencji, nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce (jeżeli umowy międzynarodowe nie stanowią inaczej), spośród których pierwsza grupa prowadzi działalność zarobkową i uiszcza (ona sama lub podmiot zatrudniający jako płatnik) składki na ubezpieczenie społeczne oraz zdrowotne w Polsce, a grupa druga osiąga dochody z tytułu pracy zarobkowej za granicą i wpłaca składki ubezpieczeniowe do systemu ubezpieczenia społecznego w państwie miejsca zatrudnienia, kiedy z uwagi na kumulatywne spełnienie przez prawodawcę wyżej wymienionych przesłanek Trybunał stwierdził, że różnicowanie podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą istotną (tu: status rezydenta według polskiej ustawy o p.d.o.f.) w zakresie prawa do odliczania od dochodu składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne jest konstytucyjnie dopuszczalne i nie narusza zasady równości.[1489] Z tej perspektywy czynnikiem uzasadniającym odmienne

[1488] na gruncie kontroli norm prawnopodatkowych: wyrok z 7 listopada 2007 r., sygn. **K 18/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 122) i licznie wskazane tam orzecznictwo; zob. wyroki z 16 grudnia 1997 r., sygn. **K 8/97** (OTK ZU 5_6/1997, poz. 70); 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107); 16 października 2007 r., sygn. **SK 63/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105); 26 listopada 2007 r., sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126); 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85); 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2)

[1489] wyrok z 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107)

traktowanie podmiotów podobnych Trybunał uczynił zasadę sprawiedliwości społecznej.[1490] Stwierdził tym samym, że „kryterium osiągania dochodu z pracy za granicą i opłacania z tego tytułu składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne do zagranicznej instytucji ubezpieczeniowej nie pozostaje w istotnym racjonalnym związku z treścią i celem regulacji prawnej zezwalającej na odliczenie od podstawy obliczania podatku bądź od podatku dochodowego kwoty równej opłaconym składkom".[1491] Następnie w ramach tzw. komplementarnej wykładni wzorca kontroli podkreślił, że celem inkryminowanego rozróżnienia było zmniejszenie obciążenia podatkowego podatników, którzy opłacając składki ubezpieczeniowe, odciążają państwo od konstytucyjnego obowiązku zapewnienia obywatelom zabezpieczenia społecznego po osiągnięciu wieku emerytalnego oraz w razie niezdolności do pracy ze względu na chorobę lub inwalidztwo (art. 67 ust. 1 Konstytucji) a także prawa do ochrony zdrowia (art. 68 ust. 1 i 2 Konstytucji), co ostatecznie doprowadziło Trybunał do konkluzji, że polski podatnik, z tytułu wpłacania do zagranicznej instytucji ubezpieczeniowej składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe, powinien w przyszłości uzyskać prawo do emerytury bądź renty finansowane w proporcji odpowiedniej do okresu ubezpieczenia i sumy wpłaconych składek z wszystkich systemów ubezpieczeniowych państw UE, w których był zatrudniony i z tego tytułu podlegał ubezpieczeniu.[1492] Innym razem Trybunał oceniając okoliczność ziszczenia się wymienionych wyżej przesłanek składających się na dopuszczalne kryterium rozróżnienia sytuacji podatkowoprawnej skarżącego, derogował art. 27a ust. 5 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim wyłącza możliwość

[1490] 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65) dot. przedawnienia zobowiązania podatkowego powstałego z tytułu zawarcia umowy pożyczki oraz ponownego powstanie zobowiązania podatkowego od tej samej czynności cywilnoprawnej

[1491] wyrok z 7 listopada 2007 r., sygn. **K 18/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 122)

[1492] TK powołał się wówczas na obowiązującą w UE zasadę koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego, której reguły zawarte w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 1408/71 z 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego dla pracowników najemnych i ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie; tekst skonsolidowany: Dz. U. L 28, 30.01.1997, s. 1, za: wyrok z 7 listopada 2007 r., sygn. **K 18/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 122)

skumulowania wydatków poniesionych w okresie trzyletnim (ulga remontowa) uznając, że skoro ustawodawca wprowadził trzyletni horyzont czasowy dla wykorzystania ulgi remontowej, to także minimalny limit tej ulgi należy traktować z uwzględnieniem tego horyzontu, gdyż rozróżnienie sytuacji prawnej podatników, którzy kumulują wydatki remontowe realizując górny limit odliczeń z sytuacją mniej zamożnej grupy podatników, prowadzi do naruszenia zasady równości przez niemające racjonalnego uzasadnienia zróżnicowanie okresu odliczenia ulg i stanowić może „istotną przeszkodę, bądź negatywną motywację dla dokonywania koniecznych remontów, czy modernizacji mieszkaniowych”.[1493] Metodyka ta zachowuje swą aktualność również na gruncie kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego w trybie skargi konstytucyjnej. Otóż wyrokiem z 12 grudnia 2017 r. (sygn. SK 13/15) Trybunał derogował przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rozumianych w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, jako niezgodnymi z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji, gdyż jak wyjaśniono w uzasadnieniu tego wyroku, kwestionowana norma nie uwzględnia okoliczności, iż przedsiębiorcy będący osobami fizycznymi występują w obrocie prawnym zarówno jako osoby prywatne, a także jako przedsiębiorcy.[1494] Innym razem derogacja przepisów tej ustawy (jako niezgodnych z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji) dotyczyła możliwości uznania za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem.[1495] Z tożsamych względów metodologicznych Trybunał, z uwagi na niezgodność z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 oraz z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, derogował również art. 4

[1493] wyrok z 16 grudnia 1997 r., sygn. **K 8/97** (OTK ZU 5_6/1997, poz. 70)

[1494] wyrok z 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85)

[1495] wyrok z 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2)

§ 1 pkt 1 o.p. (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim nie wyłącza naliczania odsetek za zwłokę w przypadku, gdy w postępowaniu zabezpieczającym organ podatkowy, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, dokonał zajęcia środków pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych, a następnie środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy lub praw, zaliczał na poczet zaległości podatkowych.[1496]

Na płaszczyźnie prawa podatkowego, konstytucyjna zasada równości pozostaje często w ścisłym związku z normami innych gałęzi prawa, na przykład prawa cywilnego, czy rodzinnego, o czym szerzej w punkcie 4 rozdziału pierwszego tej pracy. Przykład tego stanowi orzeczenie Trybunału stwierdzające brak podstaw do różnicowania osób otrzymujących alimenty w zależności od tego, czy są one otrzymane na podstawie wyroku sądu czy ugody sądowej, w kontekście uprawnienia do skorzystania przez nich ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych, uznając tak ukształtowane kryterium za dyskryminujące i naruszające, zarówno zasadę równości (art. 32 Konstytucji) i sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji), jaki i *ratio* przepisów o ugodowym załatwianiu spraw cywilnych, mających szczególne znaczenie właśnie na gruncie prawa rodzinnego.[1497] Innym razem oceniając w trybie skargi zarzut naruszenia zasady równości w kontekście regulacji prawa rodzinnego i podatkowego, Trybunał przypomniał, że małżonkowie i osoby samotnie wychowujące dziecko należą do dwóch odmiennych grup podmiotów, gdyż ich sytuacja prawna i faktyczna jest względem siebie w tym zakresie zgoła odmienna, co z kolei powoduje bezpodstawność zarzutu dyskryminacji, na gruncie przepisów dotyczących podatku dochodowego, rodzica dziecka wychowywanego poza małżeństwem, który względem dziecka spełnia jedynie obowiązek alimentacyjny, lecz nie sprawuje pieczy nad dzieckiem, względem rodziców sprawujących nad dzieckiem opiekę stałą, gdyż

[1496] wyrok z 16 października 2007 r., sygn. **SK 63/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105)

[1497] wyrok z 29 marca 2012 r., sygn. **K 27/08** (OTK ZU nr 3/A/2012, poz. 27)

rodzicielski obowiązek utrzymywania dziecka nie kreuje *per se* prawa do odstępstw od ogólnej zasady opodatkowania w ramach powszechnego podatku dochodowego od osób fizycznych.[1498] Ustalając więc istnienie danej cechy relewantnej (istotnej) na gruncie norm prawa podatkowego, niezbędna jest analiza nie tylko pojedynczych rozwiązań typowych dla kilku poszczególnych podatków, lecz uwzględnienie cech indywidualnych danego podatku, na które składają się przede wszystkim różnorodne czynniki historyczne i ekonomiczne, związane z polityką gospodarczą i stabilizacją społeczną, jak również przesłanki społeczne, związane z realizacją zasady sprawiedliwości podatkowej, które to elementy (zwłaszcza na gruncie podatku od towarów i usług) determinowane są w istotnym stopniu również przez tzw. prawo unijne.[1499] W swoim orzecznictwie Trybunał zaznacza, że uwzględnienie dziedziny stosunków, jakich dotyczy regulacja prawna wprowadzająca określone zróżnicowanie, rozumiane być musi na gruncie konstytucyjnej zasady równości w ten sposób, że im słabsza jest ranga lub ochrona wolności, prawa lub innej konstytucyjnej wartości związanej z dokonywanym zróżnicowaniem, tym większa pozostawiona jest ustawodawcy swoboda stosowania cech relewantnych, wprowadzających dane zróżnicowanie „i tym większa winna być gotowość Trybunału Konstytucyjnego do akceptowania odmiennego traktowania sytuacji w zasadzie podobnych". [1500] Oddaje to również utrwalony pogląd Trybunału dotyczący różnicowania stawek podatku akcyzowego wedle podziału na olej napędowy i opałowy, które to kryterium z perspektywy społecznej i gospodarczej, posiada zdaniem Trybunału charakter relewantny,

[1498] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22); por. wyrok z 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85) derogujący art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (we wskazanym brzmieniu) rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem

[1499] wyrok z 4 lipca 2013 r., sygn. **P 7/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 74)

[1500] wyrok z 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47, dot. ulgi budowlanej w zakresie podatku dochodowym od osób fizycznych)

dopuszczalny, a nawet wskazany z uwagi na uzasadnione w tym względzie dążenie prawodawcy do unikania nadmiernego obciążania podatkowego gospodarstw domowych.[1501] Oceniając z kolei zgodność regulacji prawnej różnicującej sytuację podatników w zależności od tego, czy nabywali udziały lub akcje w zamian za wkład pieniężny czy niepieniężny, za cechę relewantną Trybunał przyjął charakter wkładu wyjaśniając, że nie można uznać, by powyższe zróżnicowanie sytuacji prawnej tych dwóch grup podatników oparte zostało na nieracjonalnych kryteriach, gdyż preferowanie wkładu pieniężnego ma na celu prowadzenie „do rzeczywistego, a zatem i dającego się realnie ocenić podwyższenia kapitału zakładowego spółki", co z kolei wpływa na zachowanie pewności obrotu gospodarczego i zachęca do „realnego podwyższania kapitału zakładowego poprzez wniesienie wkładów pieniężnych", to zaś mieści się w zakresie swobody ustawodawcy, do którego należy stanowienie prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym.[1502] Innym zaś razem dokonując kontroli konstytucyjności art. 23 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f. w zakresie nierównego traktowania podmiotów gospodarczych na gruncie konstrukcji podatków dochodowych, Trybunał uznał za niezasadny zarzut naruszenia zasady równości między wspólnikami spółki cywilnej, a wspólnikami spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z uwagi na kwestie podmiotowości prawnej i związanych z tym reguł opodatkowania podatkiem dochodowym spółki kapitałowej oraz wspólników spółki cywilnej.[1503]

Stwierdzenie więc, czy określeni adresaci kwestionowanej normy charakteryzują się w równym stopniu cechą relewantną, wymaga ustalenia cechy, która kryterium to spełnia, przy czym nie chodzi tu o jakąkolwiek cechę podobieństwa pozwalającą na porównanie tych podmiotów, lecz o cechę istotną (relewantną i tożsamą) z punktu widzenia celu i treści badanej

[1501] wyrok z: 17 listopada 2010 r., sygn. **SK 23/07** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103); 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47); 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9)

[1502] postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166)

[1503] wyrok z 24 stycznia 2001 r., sygn. **SK 30/99** (OTK ZU 1/2001, poz. 3)

regulacji prawnej.[1504] Tożsamość cech wspólnych implikuje z kolei nakaz równego traktowania podmiotów objętych tą cechą i w jej zakresie.[1505] Za taką cechę uznano chociażby status wierzyciela, którego wierzytelność zabezpieczono hipotecznie uznając za nieistotny w tym względzie ani charakter hipotecznie zabezpieczonej wierzytelności, ani rodzaj tej hipoteki, gdyż kwestionowany art. 36 § 1 o.p. w zakresie, w jakim przyznaje pierwszeństwo zaspokojenia hipotekom przymusowym Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego zabezpieczającym zobowiązania podatkowe, zaległości podatkowe i odsetki za zwłokę przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności, odnosił się w jednakowym stopniu zarówno do wierzycieli, na rzecz których ustanowiono hipotekę przymusową, jak i wierzycieli, których wierzytelność zabezpieczona jest hipoteką umowną.[1506] W późniejszym orzecznictwie Trybunał wskazał również na niedopuszczalność rozszerzenia zasady wynikającej z art. 70 § 8 o.p.[1507] na wszystkie należności zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym, gdyż zdaniem Trybunału nie doprowadziłoby to do „zrównania sytuacji wszystkich podatników (w dalszym ciągu przedawniałyby się zobowiązania podatkowe osób nieposiadających żadnego majątku), z których

[1504] wyrok z 26 listopada 2007 r., sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126); zob. wyroki (oraz wskazane w nich orzecznictwo) z: 16 października 2007 r., sygn. **SK 63/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105); 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22); 7 listopada 2007 r., **sygn. K 18/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 122) stwierdzający w trybie kontroli abstrakcyjnej (z wniosku RPO) niezgodność kwestionowanego art. 26 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu) z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim wyłącza możliwość odliczenia przez podatników, o których mowa w art. 27 ust. 9 tej ustawy, od dochodu osiągniętego z działalności wykonywanej poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone od dochodu w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego działalność ta była wykonywana

[1505] wyrok z 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65)

[1506] wyrok z 26 listopada 2007 r., sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126)

[1507] *Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu*

część byłaby «dożywotnimi» dłużnikami państwa".[1508] Dlatego dopiero ustanowienie określonej normy prawnej kształtującej sytuację prawną jej adresatów odznaczających się określoną cechą wspólną w sposób odmienny, prowadzi do odstępstwa od zasady równości.[1509] Mając powyższe na względzie, Trybunał na przykładzie ograniczonej ustawowo swobody ustawodawcy o sposobie przeznaczenia 1% podatku – jako wyjątku od konstytucyjnych zasad ustrojowych określonych w rozdziale X Konstytucji, a zwłaszcza art. 219 Konstytucji – wyjaśniał, iż „trudno mówić o obowiązku ustawodawcy, by wszystkim podatnikom dawał tego rodzaju przywilej, [ponieważ] [j]eśli ustawodawca podejmuje decyzję polityczną, że państwo rezygnuje z części dochodów budżetowych od pewnej kategorii podatników, obniżając im stawki, mimo że mają oni dochody nie mniejsze niż pozostali i dając im jeszcze prawo wyboru najkorzystniejszej dla nich konstrukcji opodatkowania, to tym mniej jest «obowiązany» do zapewnienia im dodatkowych preferencji. Wolność przeznaczania środków na cele zrównane z publicznymi staje się bowiem dodatkowym samoograniczeniem państwa – dodatkową rezygnacją. W takich razach państwo w sposób uprawniony może oczekiwać zwiększonej ofiarności na cele publiczne od tych, którzy i tak osiągają korzyści podatkowe w porównaniu z innymi podatnikami."[1510] Wobec tego, że o zakresie ulg i zwolnień decydują więc nie tylko przesłanki prawne, lecz także ekonomiczne i społeczne,[1511] Trybunał stwierdzał również że „zmiana unormowań dotyczących ulg podatkowych powodująca

[1508] wyrok z 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97) i przywołane tam orzecznictwo

[1509] wyrok z 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151)

[1510] wyrok z 13 czerwca 2006 r., sygn. **K 11/05** (OTK ZU nr 6/A/2006, poz. 65)

[1511] wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95), dot. podatku dochodowego od osób fizycznych dotyczących ulg z tytułu wydatków poniesionych na wkład budowlany lub mieszkaniowy do spółdzielni mieszkaniowej; 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47), dot. ulgi budowlanej; 17 listopada 2010 r., sygn. **SK 23/07** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103), dot. momentu powstania obowiązku podatkowego oraz podstawy podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży oleju opałowego na cele inne niż opałowe; 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9) dot. podatku akcyzowego w sprawie oleju opałowego i wyrobów energetycznych

pogorszenie sytuacji pewnej kategorii podatników nie stanowi sama przez się naruszenia konstytucji",[1512] tym bardziej przy ocenie regulacji, które nie polegają na likwidacji określonych kategorii ulg, a jedynie na ograniczeniu ich zakresu, mającym na celu lepsze dostosowanie sytemu podatkowego do realizacji celów państwa w zakresie prowadzonej polityki (np. mieszkaniowej, zawodowej, innej społecznej lub gospodarczej).[1513] W tym zakresie prawodawca ma bowiem prawo do określania warunków, których spełnienie stanowi warunek skorzystania z ulg lub zwolnień podatkowych, a także wskazywania skutków niedochowania tych warunków przez podatnika, sprowadzających się najczęściej do utraty możliwości skorzystania z określonych preferencji podatkowych.[1514] Trybunał wielokrotnie przypominał bowiem, iż wobec tego, że co do zasady przedmiotem jego działalności orzeczniczej nie może być kontrola celowości czy trafności danych rozwiązań prawodawczych, to obalenie domniemania konstytucyjności kwestionowanej regulacji nastąpić może po wykazaniu przez skarżącego (bądź wnioskodawcę lub innych uczestników postępowania) oczywistego przekroczenia, przysługującej prawodawcy swobody regulacyjnej, co nastąpić może po uprawdopodobnieniu w stopniu niebudzącym wątpliwości, że inkryminowana regulacja jest „całkowicie nieuzasadniona, nieracjonalna i bezcelowa, lub też przewidziane instrumenty prawne są zupełnie niewłaściwe, niepotrzebne, nieskuteczne, albo też dolegliwe w stopniu rażącym i zbytecznym".[1515] Zakaz stosowania wykładni rozszerzającej wobec norm o charakterze zwolnień, ulg bądź preferencji podatkowych – nawet z perspektywy konstytucyjnej zasady równości – stanowi zatem ugruntowaną linię orzeczniczą Trybunału.[1516]

[1512] wyrok z 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95)

[1513] *ibid.*

[1514] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[1515] wyrok z 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9) dot. podatku akcyzowego w sprawie oleju opałowego i wyrobów energetycznych

[1516] zob. wyroki z: 25 listopada 1997 r., sygn. **K 26/97** (OTK ZU 5_6/1997, poz. 64); 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95); 13 czerwca 2006 r., sygn.

5.2.3. Dopuszczalność zasady równości opodatkowania jako wzorca kontroli w trybie skargi konstytucyjnej

W słynnym postanowieniu pełnego składu Trybunału z 24 października 2001 r. (sygn. SK 10/00),[1517] które wciąż zachowuje swą aktualność również na gruncie kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego,[1518] a także innych podobnych norm prawa publicznego[1519]

K 11/05 (OTK ZU nr 6/A/2006, poz. 65); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100); oraz przywołane tam orzecznictwo

[1517] postanowienie pełnego składu z 24 października 2001 r., sygn. **SK 10/01** (OTK ZU nr 7/2001, poz. 225, dot. świadczenia pieniężnego przysługującego osobom deportowanym do pracy przymusowej oraz osadzonym w obozach pracy przez III Rzeszę i Związek Socjalistycznych Republik Radzieckich)

[1518] postanowienie pełnego składu z 14 lipca 2004 r., sygn. **SK 16/02** (OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 77, dot. VAT i akcyzy); wyroki z: 7 listopada 2007 r., sygn. **K 18/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 122, dot. prawa odliczenia od dochodu osiągniętego z działalności wykonywanej poza granicami Rzeczypospolitej składek zapłaconych na ubezpieczenie społeczne); 22 maja 2007 r., sygn. **SK 36/06** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50, dot. przesłanek odliczenia VAT); 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99, dot. odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany); 17 listopada 2010 r., sygn. **SK 23/07** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103, dot. momentu powstania obowiązku podatkowego oraz podstawy podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży oleju opałowego na cele inne niż opałowe); 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22, dot. zróżnicowania opodatkowania w zależności od posiadania rodziny na utrzymaniu); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100, w sprawie stawek podatku akcyzowego dot. oleju opałowego) oraz postanowienia z: 3 listopada 2004 r., sygn. **SK 24/01** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 111); 7 lipca 2004 r., sygn. **SK 69/03** (OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 75, dot. podatku od nieruchomości); 30 maja 2007 r., sygn. **SK 67/06** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 64); 25 listopada 2009 r., sygn. **SK 30/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 159; dot. uchylenia zwolnienia z podatku dochodowego osób prawnych, prowadzących zakłady pracy chronionej); 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8, dot. zwolnienia nabycia w drodze spadku lub darowizny przez małżonka lub zstępnych zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego oraz braku takiego zwolnienia w przypadku darowania udziałów w spółce jawnej); 19 grudnia 2017 r., sygn. **SK 1/17** (OTK ZU A/2017, poz. 87, dot. prawa dziedziczenia i własności z perspektywy podatku od spadków i darowizn)

[1519] wyroki z: 12 grudnia 2005 r., sygn. **SK 20/04** (OTK ZU nr 11/A/2005, poz. 133; dot. świadczeń pieniężnych za deputaty węglowe); 1 kwietnia 2008 r., sygn. **SK 96/06** (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 40; dot. wysokości podstawy wymiaru emerytur); 27 stycznia 2010 r., sygn. **SK 41/07** (OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 5, dot. zasad wyliczania i przyznawania emerytur z FUS osobom mającym ustalone prawo do emerytury wojskowej i policyjnej); 23 marca 2010 r., sygn. **SK 47/08** (OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 25, dot. odrzucenia środka odwoławczego z powodu nieuiszczenia opłaty); 19 maja 2011 r., sygn. **SK 9/08** (OTK ZU nr 4/A/2011, poz. 34, dot. zwrotu wywłaszczonej nieruchomości); 13 czerwca 2011 r., sygn. **SK 41/09** (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 40, dot. przepisów o odszkodowaniu za wywłaszczone

Trybunał wyjaśniał, że z perspektywy dopuszczalności art. 32 ust. 1 Konstytucji jako wzorca kontroli w trybie skargi konstytucyjnej, przepis ten

---

nieruchomości, które na podstawie dekretu z dnia 26 października 1945 roku o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy przeszły na własność państwa); 29 listopada 2011 r., sygn. **SK 15/09** (OTK ZU nr 9/A/2011, poz. 98, dot. warunków przeniesienia pracowników i funkcjonariuszy celnych do innych jednostek); 23 października 2012 r., sygn. **SK 11/12** (OTK ZU nr 9/A/2012, poz. 107, dot. zasad ubiegania się o rekompensatę z tytułu pozostawienia nieruchomości poza obecnymi granicami Rzeczypospolitej); 25 października 2012 r., sygn. **SK 27/12** (OTK ZU nr 9/A/2012, poz. 109, dot. zasad ustalania wysokości alimentów); 20 listopada 2012 r., sygn**. SK 34/09** (OTK ZU nr 10/A/2012, poz. 122, dot. wysokości kosztów egzekucji komorniczej); 4 czerwca 2013 r., sygn. **SK 49/12** (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 56, dot. stażu pracy wymaganego do otrzymania nauczycielskich świadczeń kompensacyjnych); 14 stycznia 2014 r., sygn. **SK 25/11** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 1, dot. wysokości opłaty sądowej od skargi na orzeczenie Krajowej Izby Odwoławczej); 25 lutego 2014 r., sygn. **SK 18/13** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 14, dot. utraty prawa do zasiłku chorobowego); 15 kwietnia 2014 r., sygn. **SK 48/13** (OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 40, dot. uprawnień do świadczeń pieniężnych funkcjonariuszy ABW zwolnionych ze służby); 13 maja 2014 r., sygn. **SK 61/13** (OTK ZU nr 5/A/2014, poz. 52, dot. uprawnienia rozwiedzionej małżonki do uzyskania renty rodzinnej); 24 lipca 2014 r., sygn. **SK 53/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 77, dot. emerytury, kapitału początkowego i wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe osób pełniących czynną służbę w Wojsku Polskim przed dniem 1 stycznia 1999 r.); 18 listopada 2014 r., sygn. **SK 7/11** (OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 112, dot. prawa do dodatku do zasiłku rodzinnego oraz prawa do świadczenia pielęgnacyjnego na dziecko); 28 czerwca 2016 r., sygn. **SK 31/14** (OTK ZU A/2016, poz. 51, dot. opłat za czynności w postępowaniu egzekucyjnym w administracji); 12 lipca 2016 r., sygn. **SK 40/14** (OTK ZU A/2016, poz. 57, dot. zasad ustalania podstawy wymiaru zasiłku chorobowego); 21 czerwca 2017 r., sygn. **SK 35/15** (OTK ZU A/2017, poz. 51, dot. zasad ustalania wysokości opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu); 11 grudnia 2018 r. sygn. **SK 25/16** (OTK ZU A/2018, poz. 80, dot. zasad zwrotu niezbędnych kosztów procesowych stronie wygrywającej postępowanie sądowe); 26 czerwca 2019 r., sygn. **SK 2/17** (OTK ZU A/2019, poz. 36, dot. wyłączenia prawa do świadczenia pielęgnacyjnego w stosunku do osób pobierających rentę z tytułu niezdolności do pracy, sprawujących opiekę nad osobą niepełnosprawną); 2 grudnia 2020 r., sygn. **SK 9/17** (OTK ZU A/2020, poz. 64, dot. opłaty stałej od skargi na orzeczenia Krajowej Izby Odwoławczej); postanowienia z: 30 maja 2007 r., sygn. **SK 3/06** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 62; dot. prawa pierwszeństwa przy sprzedaży nieruchomości rolnych Skarbu Państwa); 20 lutego 2008 r., sygn. **SK 2/05** (OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 21; dot. pomocy finansowej jako równoważnika mieszkaniowego dla żołnierzy zawodowych); 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166; dot. charakteru wkładu wniesionego wskutek konwersji wierzytelności na akcje lub udziały); 1 kwietnia 2009 r., sygn. **SK 42/07** (OTK ZU nr 4/A/2009, poz. 57, dot. zwolnienia z kosztów sądowych); 26 listopada 2009 r., sygn**. SK 7/08** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 161, dot. odrzucenia środka odwoławczego z powodu nieuiszczenia opłaty); 14 grudnia 2010 r., sygn. **U 7/08** (OTK ZU nr 10/A/2010, poz. 135, dot. świadczenia dla funkcjonariuszy celnych związanego z przeniesieniem do pełnienia służby w innej miejscowości); 17 lipca 2019 r., sygn. **SK 6/19** (OTK ZU A/2019, poz. 38, dot. braku możliwości podlegania przez rolnika – prowadzącego obok gospodarstwa rolnego również działalność pozarolniczą – ubezpieczeniu wypadkowemu związanego z działalnością pozarolniczą)

traktuje ogólnie o równości wobec prawa, prawie do równego traktowania i zakazie dyskryminacji, a jego swoisty charakter polega na tym, że stwierdzenie jego naruszenia jest możliwe przez wzbogacenie prostego zestawienia wzorca konstytucyjnego i zakwestionowanej normy o uwzględnienie także „norm podkonstytucyjnych regulujących status prawny innych jednostek (grup jednostek) oraz porównanie (zestawienie) norm, których adresatem jest skarżący, i norm adresowanych do osób znajdujących się w takiej samej lub podobnej co do istotnych elementów sytuacji". Z tego względu – zdaniem Trybunału – konstytucyjna zasada równości określa sytuację prawną jednostki „wspólnie" z inną normą, która wyznacza sytuację prawną innych podmiotów, stąd uznając prawo do równego traktowania za konstytucyjne prawo jednostki, Trybunał podkreśla, iż ma ono charakter niejako prawa drugiego stopnia (tzw. metaprawa), tzn. przysługującego w związku z konkretnymi normami prawnymi lub innymi działaniami organów władzy publicznej, a nie w oderwaniu od nich jak gdyby samoistnie. Konkluzja ta doprowadziła ostatecznie Trybunał do uznania, że art. 32 Konstytucji wyraża przede wszystkim zasadę ogólną (ustrojową)[1520] i dlatego przepis ten należy odnosić do innych przepisów Konstytucji, wyrażających konkretne wolności lub prawa podmiotowe, współtworząc tym samym tzw. związkowy wzorzec kontroli. W takim stanie rzeczy wzorzec kontroli w trybie skargi konstytucyjnej w zakresie zasady równości wymaga „współstosowania" dwóch przepisów Konstytucji: wyrażającego prawo do równego traktowania oraz skonkretyzowanego prawo do realizacji określonych wolności i praw konstytucyjnych.[1521] Z powyższych względów

[1520] zob. wyrok z 8 czerwca 1999 r., sygn. **SK 12/98** (OTK ZU 5/1999, poz. 96, dot. kontroli konstytucyjności art. 7 ust. 3 i ust. 4 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim pozbawia spółkę z udziałem kapitału zagranicznego możliwości odliczenia od podatku dochodowego poniesionej straty), gdzie Trybunał wskazał również na miejsce art. 32 Konstytucji w systematyce rozdziału poświęconego wolnościom, prawom i obowiązkom człowieka i obywatela, a okoliczność, iż „poprzedza on normy dotyczące tylko osób fizycznych, a mianowicie gwarantującą równość płci (art. 33) oraz regulację nabycia obywatelstwa polskiego (art. 34), narzuca kierunek jego interpretacji"

[1521] postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8) dot. zwolnienia nabycia w drodze spadku lub darowizny przez małżonka lub zstępnych zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego oraz braku takiego zwolnienia w przypadku darowania udziałów w spółce jawnej

wskazanie art. 32 Konstytucji jako samodzielnego wzorca kontroli w trybie skargi konstytucyjnej, bez wskazania prawa podmiotowego, w zakresie którego miałoby dojść do naruszenia zasady równości, przesądza o niedopuszczalności przeprowadzenia takiej kontroli.[1522] Należy jednak podkreślić, iż wspomniany pogląd prawny pełnego składu Trybunału, choć utrwalony w późniejszym jego orzecznictwie, przyjęty został niejednomyślnie i kończy się istotnymi – z perspektywy metodologicznej i aksjologicznej – uzasadnieniami zdań odrębnych ówczesnego składu orzekającego.[1523] Mimo upływu lat, wątpliwości te nie zostały również szerzej podjęte w późniejszym orzecznictwie, co w swym całokształcie powoduje zasadność zrewidowania tak zaprezentowanego poglądu prawnego z perspektywy doświadczeń orzecznictwa konstytucyjnego oraz przede wszystkim – standardu ochrony konstytucyjnych wolności i praw skarżących. Wprawdzie zgodzić należy się z założeniem, iż stwierdzenie naruszenia zasady równości możliwe jest przez zestawienie norm podkonstytucyjnych regulujących status prawny innych podmiotów (grup podmiotów) oraz porównanie (zestawienie) norm, których adresatem jest skarżący, i norm adresowanych do osób znajdujących się w takiej samej lub podobnej co do istotnych elementów sytuacji. Jednak istotne wątpliwości wzbudza, czy zasadny jest – stawiany skardze konstytucyjnej – wymóg, by zasada równości naruszona została w związku z innym przepisem konstytucyjnym, wyrażającym inne, konkretne prawo podmiotowe. Wymaganie to nie wynika bowiem z treści ani art. 32 ust. 1, ani art. 79 ust. 1 Konstytucji. Przeciwnie, art. 32 ust. 1 stanowi o „prawie do równego traktowania przez władze publiczne" – a więc o prawie podmiotowym, bez zawężenia zakresu tego prawa jedynie do innych podmiotowych praw lub wolności konstytucyjnych. Teoria prawa wskazuje bowiem, iż zasada równości *sensu largo* została określona w art. 32 Konstytucji z jednej strony jako równość w znaczeniu ścisłym (tj. prawo do równego traktowania przez

[1522] zob. wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100) w sprawie stawek podatku akcyzowego dot. oleju opałowego i wskazane tam orzecznictwo

[1523] zob. zdania odrębne Sędziów Trybunału Konstytucyjnego do postanowienia pełnego składu z 14 lipca 2004 r., sygn. **SK 16/02** (OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 77): L. Garlickiego, K. Kolasińskiego, M. Safjana, J. Stępnia i J. Trzcińskiego

władze publiczne na gruncie stosowania prawa – równość wobec prawa oraz jego stanowienia – równość w prawie; art. 32 ust. 1), z drugiej zaś jako zakaz dyskryminacji w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym (art. 32 ust. 2).[1524] Teza, iż konstytucyjna zasada równości nie zawiera w sobie przysługującego adresatom norm prawnych „prawa do równego traktowania" czy „wolności od dyskryminacji", jest więc absolutnie chybiony. Perspektywa równości wobec stanowienia prawa w prostej linii przekłada się bowiem na dopuszczalność badania w trybie skargi konstytucyjnej jego zgodności z zasadą równości jako nośnikiem prawa podmiotowego i wolności.

5.3. Proporcjonalność opodatkowania

5.3.1. Zakaz nadmiernej ingerencji prawodawcy podatkowego

Z mocy art. 31 ust. 1 Konstytucji wolność człowieka podlega ochronie prawnej. Podobnie więc jak jego godność, tak i wolność człowieka ma charakter „przedpozytywny" w tym sensie, że Konstytucja nie nadaje człowiekowi jego wolności czy godności, lecz deklaruje ich ochronę,[1525] o czym szerzej w pkt 3.2. niniejszego rozdziału (*Źródło godności podatnika jako fundamentu zasad władztwa daninowego i sprawiedliwości podatkowej*). W przeciwieństwie więc do brzmienia choćby niemieckiej Konstytucji (dalej: GG), na podstawie której Federalny Trybunał Konstytucyjny „prawo do wolności" dekodował z ujętego w art. 2 ust. 2 GG „prawa do swobodnego rozwoju osobowości",[1526] polska Konstytucja wprost wyraża zasadę ochrony wolności człowieka. Jej ochronie, jako ostatecznym i subsydiarnym środkiem

[1524] J. Zajadło, *Równość w prawie, normatywny* (w:) B. Hołyst (red.), *Wielka encyklopedia prawa, tom VII: Teoria i filozofia prawa,* (red. tomu: A. Bator, J. Zajadło, M. Zirk-Sadowski), Warszawa 2016, s. 372

[1525] P. Tuleja, *Art. 31. Zasada ochrony wolności, klauzule limitacyjne ograniczania wolności i praw konstytucyjnych* (w:) P. Tuleja (red.) *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2021 (LEX/el nr 587806625)

[1526] R. Alexy, *Teoria praw podstawowych* (tłum. B. Kwiatkowska, J. Zajadło z oryg.: *Theorie der Grundrechte*, Frankfurt am Main 1986), Warszawa 2010, s. 259-261 oraz wskazane tam orzecznictwo FTK

ochrony, służy skarga konstytucyjna. W ustępie 2 wspomnianego art. 31 ustrojodawca dodaje również, że każdy jest obowiązany szanować wolności i prawa innych oraz, że nikogo nie wolno zmuszać do czynienia tego, czego prawo mu nie nakazuje. Tak zidentyfikowaną wolność człowieka, Prof. Tuleja trafnie wiąże z zasadą niepodległości państwa polskiego – jako zasady ustrojowej o istotnym znaczeniu dla charakterystyki państwa oraz stanowionego w nim prawa – w ujęciu wynikającym z art. 5 Konstytucji stanowiącym, iż Rzeczpospolita Polska strzeże niepodległości i nienaruszalności swojego terytorium, zapewnia wolności i prawa człowieka i obywatela oraz bezpieczeństwo obywateli, strzeże dziedzictwa narodowego oraz zapewnia ochronę środowiska, kierując się zasadą zrównoważonego rozwoju.[1527] Wolność jest bowiem przymiotem człowieka oraz państwa stanowiącego dobro wspólne swych obywateli. Jednocześnie art. 31 ust. 3 Konstytucji przewiduje możliwość ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy to konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób, pod warunkiem nienaruszania – co istotne – istoty wolności i praw (zasada proporcjonalności). I tak jak poszczególne kategorie wolności i praw podmiotowych w zakresie, w jakim operacjonalizowane były w orzecznictwie Trybunału w sprawach z zakresu kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego, stanowiły przedmiot analizy podjętej w ramach poszczególnych punktów tego rozdziału, tak rozważania zawarte w punkcie niniejszym obejmą, charakterystyczną dla struktury normy podatkowoprawnej, problematykę ograniczenia konstytucyjnych wolności i praw podmiotu prawa podatkowego w zakresie obrazującym dopuszczalność wskazywania zasady proporcjonalności opodatkowania jako wzorca kontroli w skardze konstytucyjnej.

W tym stanie rzeczy Trybunał podkreślał, że wobec tego, iż związane z obowiązkami podatkowymi, ingerowanie w sferę prawa własności i innych

[1527] P. Tuleja, *Art. 31. Zasada…* (LEX/el nr 587806625)

praw majątkowych, należy do zasadniczej treści instytucji podatku,[1528] to ograniczanie prawa własności przez ustawodawcę podatkowego jest konstytucyjnie dopuszczalne pod warunkiem kumulatywnego spełnienia następujących wymogów określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji: po pierwsze – ingerencja w to prawo musi być dokonana w ustawie (przesłanka formalna), po drugie – musi być konieczna w demokratycznym państwie dla ochrony jednej z wartości wymienionych w art. 31 ust. 3 i po trzecie – musi być proporcjonalna i nie może naruszać istoty ograniczonego prawa lub wolności.[1529] Do sformułowania zasady proporcjonalności w jej obecnym kształcie doprowadziło rozwinięcie w orzecznictwie Trybunału ogólnie rozumianego zakazu nadmiernej ingerencji, z początku wiązanego jedynie z relacją horyzontalną (tj. zachodzącą między państwem a jednostką) zaś z czasem również z potrzebą stosowania środków koniecznych i przydatnych do osiągnięcia zakładanych celów,[1530] które stały się podstawą zasady proporcjonalności *sensu stricto*, wymagającej ważenia dobra poświęcanego z dobrem, któremu służy dana ingerencja, co ostatecznie doprowadziło do wyprowadzenia z treści zasady proporcjonalności nakazu rozstrzygania kolizji dóbr zgodnie z założeniem, iż zastosowane środki muszą pozostawać w odpowiedniej proporcji w stosunku do celów, jakim mają one służyć.[1531] W tym stanie rzeczy zarzut naruszenia zasady proporcjonalności wymaga ustalenia, czy dana norma prowadzi do zamierzonych skutków

[1528] wyroki z: 14 września 2001 r., sygn. **SK 11/00** (OTK ZU nr 6/2001, poz. 166); 29 listopada 2006 r., sygn. **SK 51/06** (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156); 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU 3/A/2002, poz. 26); 6 stycznia 2009 r., sygn. **SK 22/06** (OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1); 7 lipca 2009 r., sygn. **SK 49/06** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106); 18 października 2011 r., sygn. **SK 2/10** (OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83); 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151)

[1529] wyrok z 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99 i wskazane tam poglądy doktryny)

[1530] orzeczenie z 26 kwietnia 1995 r., sygn. **K 11/94** (OTK ZU 1995 r., poz. 12, dot. ustawowego ograniczenia swobody działalności gospodarczej)

[1531] wyroki z: 31 stycznia 2013 r., sygn. **K 14/11** (OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 7, dot. dochodów jednostek samorządu terytorialnego oraz obowiązku wpłaty do budżetu państwa przez miasta na prawach powiatu tzw. wpłat wyrównawczych); 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9, dot. podatku akcyzowego w sprawie oleju opałowego i wyrobów energetycznych)

prewencyjnych, czy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego oraz czy jej efekty są proporcjonalne w stosunku do ciężarów nakładanych na określony podmiot.[1532] Zarzut naruszenia zasady proporcjonalności (adekwatności) przyjętych przez ustawodawcę rozwiązań normatywnych w stosunku do zakładanego przez niego celu może więc zostać przez Trybunał zbadany z perspektywy konieczności, celowości, efektywności oraz stopnia dolegliwości.[1533] Jednak przesłanka dopuszczalności takiego zarzutu musi być interpretowana ściśle (nie podlega więc wykładni rozszerzającej) z uwagi na „daleko idącą wstrzemięźliwość Trybunału w ocenie celowości i efektywności posunięć ustawodawcy".[1534] Również regulacje mające na celu ułatwienie rozliczenia zobowiązania podatkowego podatnikom zobowiązanym do samoobliczania podatku, choć uzasadnione są wartościami konstytucyjnymi także wtedy, gdy jednocześnie nakładają na nich określone obowiązki dokumentacyjne, to unormowane być muszą z jednoczesnym zastosowaniem środków najbardziej adekwatnych i najmniej uciążliwych, choć ocena tego zasadniczo nie mieści się w zakresie kognicji Trybunału Konstytucyjnego.[1535] Problematykę deklaracji majątkowych i podatkowych Trybunał rozpoznawał także w kontekście konstytucyjnego zakazu pozyskiwania, gromadzenia i udostępniania innych informacji o obywatelach niż niezbędne w demokratycznym państwie prawnym (art. 51 ust. 2 Konstytucji) wyjaśniając, że ograniczenie autonomii informacyjnej przez pozyskiwanie informacji o

[1532] wyroki z: 29 czerwca 2005 r., sygn. **SK 34/04** (OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 69, derogujący art. 31 § 1 w związku z art. 30 § 3 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy […] w zakresie, w jakim przewiduje obligatoryjność przepadku narzędzi, stanowiących własność osoby trzeciej, które służyły do popełnienia przestępstwa skarbowego); 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62, dot. nadpłaty podatku)

[1533] wyroki z: 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9); 26 czerwca 2019 r., sygn. **K 16/17** (OTK ZU A/2019, poz. 49)

[1534] wyrok pełnego składu z 12 lutego 2014 r., sygn. **K 23/10** (OTK ZU 2A/2014, poz. 10) oraz wyroki z: 9 lipca 2012 r., sygn. **P 8/10** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 75); 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9); 26 czerwca 2019 r., sygn. **K 16/17** (OTK ZU A/2019, poz. 49)

[1535] zob. wyroki z: 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107); 25 października 2004 r., sygn. **SK 33/03** (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94)

obywatelach, powinno odpowiadać przesłankom określonym w art. 31 ust. 3 Konstytucji.[1536] Pogląd ten został przez Trybunał rozwinięty także na gruncie przetwarzania danych zebranych w toku czynności wywiadu skarbowego i ich przekazywaniu określonym instytucjom.[1537] Dokonując kontroli konstytucyjności przepisów dotyczących kontroli skarbowej oraz Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych, Trybunał podkreślił również, że choć poszczególne kontrolowane przepisy służą ochronie porządku publicznego (zasada konieczności), to nie spełniają jednak wymogu proporcjonalności *sensu stricto* (zasada proporcjonalności w ścisłym znaczeniu), gdyż niektóre założone przez ustawodawcę cele mogą być osiągnięte za pomocą środków równie skutecznych, lecz mniej uciążliwych (zasada przydatności).[1538] W swoim orzecznictwie Trybunał zastrzega jednak, że jego interwencja dopuszczalna jest dopiero, gdy ustawodawca przekracza zakres przyznanej mu swobody regulacyjnej w sposób kwalifikowany i ewidentny, doprowadzając do rażących skutków ubocznych wprowadzonej regulacji w związku z wartością celu, do którego ta regulacja zmierza, albowiem zasadniczo kognicja Trybunału nie rozciąga się do kontrolowania celowości i trafności rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę, zaś punktem wyjścia dla oceny konstytucyjności kwestionowanych norm stanowi założenie racjonalnego ustawodawcy i domniemanie konstytucyjności kwestionowanych przed Trybunałem norm.[1539]

Przed wejściem w życie Konstytucji z 1997 r. zasada proporcjonalności wywodzona była bezpośrednio z zasady demokratycznego państwa prawnego i stanowiła kryterium oceny ingerencji ustawodawcy w

[1536] wyrok pełnego składu z 20 listopada 2002 r., sygn. **K 41/02** (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83)

[1537] wyrok z 17 czerwca 2008 r., sygn. **K 8/04** (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 81)

[1538] wyrok z 20 czerwca 2005 r., sygn. **K 4/04** (OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 64)

[1539] wyroki z: 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9); 26 czerwca 2019 r., sygn. **K 16/17** (OTK ZU A/2019, poz. 49); zob. wyrok z 9 lipca 2012 r., sygn. **P 8/10** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 75)

sferę praw i wolności,[1540] co wzbudzało wówczas pewne wątpliwości metodologiczne.[1541] Również w pierwszych latach obowiązywania obecnej Konstytucji z 1997 r., Trybunał orzekał w sprawie zgodności norm podatkowoprawnych z zasadą proporcjonalności wyprowadzaną, nie z art. 31 ust. 3 Konstytucji, lecz wprost z ogólnej klauzuli demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji, co znalazło swoje odzwierciedlenie także w późniejszym orzecznictwie na gruncie zarzutu naruszenia właściwej proporcji (art. 2 Konstytucji) zachodzącej między, wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych – z jednej strony, a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji) oraz zasadą równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji) – z drugiej.[1542] Argumentem przemawiającym na rzecz takiej praktyki interpretacyjnej można byłoby jedynie uczynić wówczas założenie, że skoro z tej samej treści semantycznej klauzuli generalnej (sformułowanej w ówczesnym art. 8 ust. 1 Konstytucji PRL w brzmieniu po noweli grudniowej, a obecnie w art. 2 Konstytucji) Trybunał „wyprowadził" zasadę proporcjonalności we wcześniejszym orzecznictwie, to zasada ta nie przestała z treści tej klauzuli wynikać, lecz co najwyżej uległa pozytywizacji poprzez jej semantyczne ujęcie w nowej jednostce redakcyjnej obecnie obowiązującej Konstytucji. Nie oznacza to więc całkowitego zerwania aksjologicznych i funkcjonalnych więzi między zasadą proporcjonalności a zasadami wywodzonymi z idei demokratycznego państwa prawnego.[1543] Dlatego okoliczność skodyfikowania zasady proporcjonalności w odrębnym

[1540] orzeczenie z 26 kwietnia 1995 r., sygn. **K 11/94** (OTK ZU 1995 r., poz. 12, dot. ustawowego ograniczenia swobody działalności gospodarczej); zob. w kontekście wykładni historycznej: wyrok z 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9, dot. podatku akcyzowego w sprawie oleju opałowego i wyrobów energetycznych)

[1541] L. Garlicki, (w:) E. Łętowska, J. Łętowski, S. Wronkowska-Jaśkiewicz, *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996, s. 13

[1542] wyrok z 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85)

[1543] wyrok z 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9 dot. podatku akcyzowego w sprawie oleju opałowego i wyrobów energetycznych) oraz przywołane tam wyroki z: 12 stycznia 1999 r., sygn. **P 2/98** (OTK ZU nr 1/1999, poz. 2); 6 marca 2012 r., sygn. **K 15/08** (OTK ZU nr 3/A/2012, poz. 24)

przepisie ustawy zasadniczej nie stanął Trybunałowi – zwłaszcza w początkowym okresie obowiązywania nowej Konstytucji – na przeszkodzie orzekania o zgodności norm podatkowoprawnych z zasadą proporcjonalności nadal odczytywaną wyłącznie z klauzuli demokratycznego państwa prawnego, z uwagi przede wszystkim na tak formułowane zakresy zaskarżenia w pismach inicjujących postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym, czym Trybunał orzekając był związany (zakres zaskarżenia). Obecnie Trybunał Konstytucyjny wyjaśnia natomiast, iż zasada proporcjonalności wyprowadzana z art. 2 Konstytucji znajduje zastosowanie przede wszystkim do regulacji nakładających określone powinności bez związku z ingerencją w konstytucyjne prawa lub wolności oraz – wyjątkowo – do regulacji, które ograniczają wprawdzie dane prawa lub wolności konstytucyjne, ale nie podlegają kontroli z punktu widzenia art. 31 ust. 3 Konstytucji.[1544] Trybunał podkreślał bowiem, że wskazanie art. 2 Konstytucji jako bezpośredniej podstawy zasady proporcjonalności dopuszczalne jest wówczas, gdy przeprowadzenie testu proporcjonalności na zasadach wynikających z art. 31 ust. 3 Konstytucji jest niemożliwe z uwagi na ograniczenie prawa lub wolności zagwarantowanego na poziomie ustawowym, a nie konstytucyjnym.[1545] Tymczasem w uzasadnieniu wyroku pełnego składu z 25 listopada 2003 r.[1546] Trybunał wskazał, iż „zakres ingerencji dopuszczalnej dla ochrony ogólnego interesu publicznego wyznaczać powinien (…) każdorazowo postulat proporcjonalności, który nie znajdując wprost oparcia w art. 31 ust. 3 Konstytucji (odnoszącym się ze względu na usytuowanie tego przepisu w rozdziale II do osób fizycznych i innych podmiotów prywatnoprawnych) może być poszukiwany w art. 2

[1544] wyrok z 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85); zob. wyrok z 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9) dot. podatku akcyzowego w sprawie oleju opałowego i wyrobów energetycznych

[1545] wyrok z 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9, dot. podatku akcyzowego w sprawie oleju opałowego i wyrobów energetycznych)

[1546] wyrok pełnego składu z 25 listopada 2003 r., sygn. **K 37/02** (OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 96) derogujący art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 24 lipca 2002 r. o uznaniu części Półwyspu Helskiego za obszar szczególnie ważny dla obrony kraju, jako niezgodnym z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 21 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji

Konstytucji, ponieważ stanowi istotny komponent zasad, które składają się na pojęcie demokratycznego państwa prawa".[1547] W uzasadnieniu innego wyroku pełnego składu Trybunału podkreślono z kolei, że zasada proporcjonalności wywodzona z art. 2 Konstytucji kładzie szczególny nacisk na adekwatność celu legislacyjnego i środka użytego do jego osiągnięcia, rozumianą w ten sposób, że spośród możliwych środków oddziaływania ustawodawca zobowiązany jest wybrać środki skuteczne dla osiągnięcia założonych celów, a zarazem najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla jego osiągnięcia, ograniczając kognicję Trybunału jedynie do zbadania: „1) czy ta regulacja jest niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego, z którym jest związana, 2) czy jest efektywna, umożliwiając osiągnięcie zamierzonych celów, 3) czy jej efekty pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela lub inny podmiot prawny".[1548] Ciężar dowodu obciąża w tym zakresie podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym.[1549] Zasada proporcjonalności (adekwatności) rozwiązań ustawodawczych w stosunku do zakładanego celu regulacji stanowi bowiem jeden z elementów zasady demokratycznego państwa prawnego.[1550] Jednak zarzut naruszenia zasady

[1547] wyrok z 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9)

[1548] wyrok pełnego składu z 16 lipca 2009 r., sygn. **Kp 4/08** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 112) dotyczący praw i obowiązków banku centralnego w zakresie przepisów o obrocie instrumentami finansowymi; na gruncie kontroli norm prawa podatkowego zob. wyroki z: 25 października 2004 r., sygn. **SK 33/03** (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94); 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 107); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[1549] wyrok z 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9, dot. podatku akcyzowego);

[1550] wyroki z: 30 listopada 2004 r., sygn. **SK 31/04** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110, dot. podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowego); 26 listopada 2007 r., sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 12, dot. zobowiązań podatkowych i hipoteki przymusowej); 9 lipca 2012 r., sygn. **P 8/10** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 75, dot. kar administracyjnych dla poszczególnych podmiotów zobowiązanych do tworzenia sieci recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji); 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9, dot. podatku akcyzowego); 26 czerwca 2019 r., sygn. **K 16/17** (OTK ZU A/2019, poz. 49, dot. odmowy świadczenia usługi ze względu na wolność sumienia i religii usługodawcy);

proporcjonalności wywodzonej z art. 2 Konstytucji (np. zarzut nierzetelnego, niezrozumiałego lub intensywnego działania ustawodawcy, nadmiernie korzystającego ze swej swobody regulacyjnej) może być oceniany w trybie skargi konstytucyjnej jedynie w nawiązaniu do wkroczenia w inne podmiotowe prawo konstytucyjne skarżącego.[1551] Wówczas ocenie takiej podlegać będzie, czy kwestionowana regulacja jest niezbędna, celowa i efektywna, a ponadto czy nie jest nadmiernie dolegliwa.[1552] Istotne, że z powyższej reguły Trybunał wyprowadza, kierowany wobec ustawodawcy podatkowego nakaz „nienakładania na podatników powinności dokonania aktów staranności nadmiernie uciążliwych i niepozostających w odpowiedniej proporcji do korzyści, które wiążą się z ich dokonaniem".[1553] Powinności te muszą pozostawać bowiem współmierne w stosunku do stopnia realizacji celu, jakiemu mają służyć oraz nie mogą być dla podatników nadmiernie uciążliwe.[1554] Dekodowana z art. 2 Konstytucji zasada proporcjonalności odnosi się także do określania granic swobody ustawodawcy w zakresie określenia sankcji związanych z niedopełnieniem obowiązku przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej (art. 83 Konstytucji), do którego należy obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji).[1555] Z tej perspektywy niedopuszczalne jest więc stanowienie i stosowanie sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo też

[1551] zob. wyrok z 13 marca 2007 r., sygn. **K 8/07** (OTK ZU nr 3/A/2007 r., poz. 26), w uzasadnieniu którego wskazano bowiem: „zarzut braku proporcji może bowiem opierać się także na naruszeniu tylko art. 2 Konstytucji (zarzut nierzetelnego, niezrozumiale intensywnego działania ustawodawcy, korzystającego ze swej swobody regulacyjnej), jednak wtedy będzie oceniany bez nawiązania do wkroczenia w podmiotowe prawo konstytucyjne"; por. wyrok z 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9, dot. podatku akcyzowego)

[1552] zob. wyrok z 9 lipca 2012 r., sygn. **P 8/10** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 75); por. wyrok z 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9, dot. podatku akcyzowego)

[1553] wyrok z 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 107)

[1554] *Ibid.*

[1555] zob. wyroki z: 12 stycznia 1999 r., sygn. **P 2/98** (OTK ZU nr 1/1999, poz. 2); 18 kwietnia 2000 r., sygn. **K 23/99** (OTK ZU nr 3/2000, poz. 89); 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9)

niewspółmiernie dolegliwych.[1556] W tym stanie rzeczy zasada proporcjonalności wywiedziona z art. 2 Konstytucji powinna być rozumiana jedynie „jako ogólnie sformułowany zakaz nadmiernej ingerencji",[1557] choć

[1556] wyroki z: 30 listopada 2004 r., sygn. **SK 31/04** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110, dot. konstytucyjności art. 27 ust. 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym [Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.] w zakresie, w jakim może być on uznany za podstawę ustalenia wobec podatnika dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia w przypadku wykazania przez podatnika w złożonej deklaracji podatkowej kwoty zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższej od kwoty należnej w sytuacji, gdy nie doszło do zwrotu podatku i powstania zaległości podatkowej); 4 listopada 2014 r., sygn. **SK 55/13** (OTK ZU 10A/2014, poz. 111, dot. konstytucyjności art. 62 ust. 1 oraz art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii [Dz. U. z 2012 r. poz. 124] w zakresie, w jakim dotyczą konopi innych niż włókniste)

[1557] wyroki pełnego składu z: 12 stycznia 2000 r., sygn. **P 11/98** (OTK ZU nr 1/2000, poz. 3, dot. przepisów o czynszach regulowanych); 21 października 2015 r., sygn. **P 32/12** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 148, dot. gier hazardowych) oraz wyroki z: 25 listopada 1997 r., sygn. **K 26/97** (OTK ZU 5_6/1997, poz. 64, dot. art. 40 ust. 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym […] w zakresie, w jakim dopuszcza wydawanie przepisów porządkowych tylko w zakresie nieuregulowanym w odrębnych ustawach); 21 listopada 2000 r., sygn. **K 4/00** (OTK ZU nr 8/2000, poz. 299, dot. art. 22 ust. 6 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe); 29 czerwca 2005 r., sygn. **SK 34/04** (OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 69, derogujący art. 31 § 1 w związku z art. 30 § 3 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy); 26 lutego 2008 r., sygn. **SK 89/06** (OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 7, dot. art. 479 12 § 1 k.p.c.); 13 grudnia 2011 r., sygn. **K 33/08** (OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 116, dot. art. 180 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego […] w zakresie, w jakim dotyczy zwolnienia od obowiązku zachowania tajemnicy statystycznej); 10 stycznia 2012 r., sygn. **SK 25/09** (OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 1, dot. uzależnienia wysokości podwyżki czynszu od wartości kapitału poniesionego na budowę, zakup lub trwałe ulepszenie lokalu); 31 stycznia 2013 r., sygn. **K 14/11** (OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 7, dot. dochodów jednostek samorządu terytorialnego oraz obowiązku wpłaty do budżetu państwa przez miasta na prawach powiatu tzw. wpłat wyrównawczych); 29 lipca 2013 r., sygn. **SK 12/12** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 87, dot. przymusowej sprzedaży lokalu w związku z długotrwałym zaleganiem z zapłatą należnych opłat); 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9, dot. podatku akcyzowego w sprawie oleju opałowego i wyrobów energetycznych); 8 kwietnia 2014 r., sygn. **K 21/13** (OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 38, derogujący art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 10 grudnia 1993 r. o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy zawodowych oraz ich rodzin […] w zakresie, w jakim wypłata świadczeń pieniężnych jest wznawiana od miesiąca, w którym zgłoszono wniosek o wznowienie wypłaty lub wydano decyzję z urzędu w związku z ustaniem przyczyny powodującej wstrzymanie wypłaty świadczenia pieniężnego, gdy świadczenie to nie mogło być doręczone z przyczyn niezależnych od wojskowego organu emerytalnego – jako niezgodnym z art. 2 Konstytucji); 16 października 2014 r., sygn. **SK 20/12** (OTK ZU nr 9/A/2014, poz. 102, dot. swobodo kontraktowania i wolności działalności gospodarczej); 9 czerwca 2015 r., sygn. **SK 47/13** (OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 81 dot. relacji art. 42 ust. 1 i art. 2 Konstytucji z perspektywy występku o charakterze chuligańskim); 26 czerwca 2019 r., sygn. **K 16/17** (OTK ZU A/2019, poz. 49, dot. odmowy świadczenia usługi ze względu na wolność sumienia i religii usługodawcy; por. zdania odrębne Sędziów: L.Kieresa i W.Sycha);

zakaz ten dekodowany był przez Trybunał również z zasady proporcjonalności *sensu stricto* odczytywanej z treści art. 31 ust. 3 Konstytucji,[1558] a także w związku z zasadą wolności działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji).[1559] Związek zasady proporcjonalności i zasady demokratycznego państwa prawnego polega na tym, że w demokratycznym państwie prawnym konstytucyjne wolności i prawa jednostki, mają gwarantować jej ochronę przed nadmierną ingerencją

---

17 czerwca 2020 r., sygn. **SK 26/19** (OTK ZU A/2020, poz. 28 dot. zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych dochodu spółki z o.o. w części przeznaczonej i wydatkowanej na ochronę zdrowia); 16 grudnia 2020 r., sygn. **SK 26/16** (OTK ZU A/2020, poz. 69, dot. zatarcia skazania na karę pozbawienia wolności); 13 maja 2021 r., sygn. **K 15/16** (OTK ZU A/2021, poz. 29, dot. nadania statusu płatnika składek pracodawcy, którego pracownik wykonuje na jego rzecz pracę w ramach umowy cywilnoprawnej zawartej z osobą trzecią)

[1558] wyroki pełnego składu z: 12 grudnia 2012 r., sygn. **K 1/12** (OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 134, dot. wynagradzania sędziów); 4 listopada 2015 r., sygn. **K 1/14** (OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 163 dot. zasady wypłat emerytur i otwartych funduszy emerytalnych OFE; por. zdania odrębne sędziów: M.Granata, W.Hermelińskiego i T.Liszcz); postanowienie pełnego składu Trybunału z 15 lipca 2021 r., sygn. **SK 3/18** (OTK ZU A/2021, poz. 60, dot. przychodu jako wartości nominalnej udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności własnych uprzednio zarachowanych, na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych; por. zdanie odrębne sędziego P.Pszczółkowskiego); a także wyroki z: 26 lutego 2013 r., sygn. **SK 12/11** (OTK ZU nr 2/A/2013, poz. 19, derogujący art. 49 ust. 2 zdanie pierwsze ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji […] w zakresie, w jakim w przypadku umorzenia postępowania egzekucyjnego na wniosek wierzyciela nie dopuszcza możliwości obniżenia wysokości opłaty stosunkowej, w zależności od nakładu pracy komornika); 22 października 2013 r., sygn. **SK 14/13** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 100, derogujący art. 394^2 § 1 k.p.c. w zakresie, w jakim nie przewiduje możliwości zaskarżenia postanowienia sądu drugiej instancji w sprawie przyznania kosztów nieopłaconej pomocy prawnej świadczonej z urzędu, polegającej na sporządzeniu opinii o braku podstaw do wniesienia skargi kasacyjnej); wyrok z 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9, dot. podatku akcyzowego w sprawie oleju opałowego i wyrobów energetycznych); 8 kwietnia 2014 r., sygn. **SK 22/11** (OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 37, derogujący art. 180 w związku z art. 178 i art. 176 p.p.s.a. w zakresie, w jakim przewiduje odrzucenie, bez wezwania do usunięcia braków, skargi kasacyjnej niespełniającej wymogu zamieszczenia w niej wniosku o uchylenie lub zmianę orzeczenia wraz z oznaczeniem zakresu żądanego uchylenia lub zmiany); 24 kwietnia 2018 r., sygn. **SK 27/16** (OTK ZU A/2018, poz. 22, dot. korzystania z prawa własności przez skazanych odbywających karę pozbawienia wolności); 10 grudnia 2019 r., sygn. **SK 16/19** (OTK ZU A/2019, poz. 71 dot. trzymiesięcznego terminu wniesienie skargi na wznowienie postępowania w przypadku, gdy wyrok został oparty na dokumencie podrobionym lub przerobionym oraz pod rygorem odrzucenia skargi wniesionej po upływie tego terminu);

[1559] wyroki z: 26 kwietnia 2018 r., sygn. **K 6/15** (OTK ZU A/2018, poz. 24); 25 sierpnia 2020 r., sygn. **SK 33/15** (OTK ZU A/2020, poz. 42)

organów państwa.[1560] W postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej dopuszczalne jest więc przeprowadzenie kontroli kwestionowanej normy z zakazem nadmiernej ingerencji ustawodawcy w związku z prawem własności skarżącego (art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji), a także w związku zasadą równości i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 32 oraz w związku z art. 2 Konstytucji).[1561] Stanowi to również podstawę dla sformułowania w skardze konstytucyjnej zarzutu naruszenia zakazu nadmiernej ingerencji w prawo własności skarżącego oraz jego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji w związku z art. 84 Konstytucji).[1562] Możliwe jest także sformułowanie zarzutu naruszenia przez ustawodawcę zakazu arbitralnego traktowania jednostek oraz nadmiernej ingerencji państwa w stosunki społeczne, dekodowanego z treści art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji[1563] w związku z naruszeniem prawa własności skarżącego (art. 64 ust. 1 Konstytucji) oraz sformułowanie zarzutu naruszenia, wynikającej z art. 2 Konstytucji właściwej proporcji zachodzącej między: po pierwsze – wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych, po drugie – prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji) i po trzecie – zasady równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji), do naruszenia której doszło choćby w sprawie opodatkowania gruntu według stawki przewidzianej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej tylko z tego względu, że grunt ten nabyli skarżący małżonkowie, z których jedno posiadało status przedsiębiorcy i którzy nie wykorzystywali nabytego gruntu do celów

[1560] wyrok z 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9, dot. podatku akcyzowego w sprawie oleju opałowego i wyrobów energetycznych)

[1561] wyrok z 23 czerwca 2015 r., sygn. **SK 32/14** (OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 84)

[1562] wyrok z 28 czerwca 2016 r., sygn. **SK 31/14** (OTK ZU A/2016, poz. 51)

[1563] wyrok z 4 grudnia 2018 r., sygn. **P 12/17** (OTK ZU A/2018, poz. 71 [akapit 90], dot. podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne osoby prowadzącej pozarolniczą działalność gospodarczą)

związanych z działalnością gospodarczą.[1564] Na gruncie kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego w trybie skargi konstytucyjnej Trybunał podkreślał również, że wobec ścisłego związku art. 31 ust. 3 z treścią art. 64 ust. 3 Konstytucji co do warunków dopuszczalności ograniczenia prawa własności, przepisy te mogą stanowić adekwatne wzorce kontroli regulacji prawa daninowego w dwóch wypadkach: po pierwsze, kiedy ustawodawca pod pozorem regulacji daninowej ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne (np. przez nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia)[1565] i po drugie, jeżeli regulacje daninowe normują, nie sferę nakładania obowiązków daninowych, ale sferę realizacji tego obowiązku.[1566]

5.3.2. Komplementarny charakter zasady proporcjonalności prawa podatkowego

Istotą zasady proporcjonalności jest określenie przesłanek, których kumulatywne spełnienie stanowi warunek wprowadzenia ustawowych ograniczeń konstytucyjnych praw i wolności.[1567] Z tego względu w ramach wykładni systemowej i komplementarnej treści normatywnej wzorca kontroli, orzekając Trybunał bierze również pod uwagę treść innych,

[1564] wyrok z 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85)

[1565] nt. zakazu nadawania podatkowi cech konfiskaty mienia zob.: wyroki z: 5 stycznia 1999 r., sygn. **K 27/98** (OTK ZU nr 1/1999, poz. 1); 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95); 30 listopada 2004 r., sygn. **SK 31/04** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110); 9 października 2007 r., sygn. **SK 70/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103); 13 października 2008 r., sygn. **K 16/07** (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136); 6 stycznia 2009 r., sygn. **SK 22/06** (OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1); 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151); 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62); 17 listopada 2010 r., sygn. **SK 23/07** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103); 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85); postanowienia z: 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166); 14 grudnia 2009 r., sygn. **SK 49/07** (OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 173); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); 28 listopada 2018 r., sygn. **SK 3/14** (OTK ZU A/2018, poz. 79); 17 czerwca 2020 r., sygn. **SK 26/19** (OTK ZU A/2020, poz. 28); 24 lutego 2021 r. sygn. **SK 39/19** (OTK ZU nr A/2021, poz. 14)

[1566] wyrok z 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85)

[1567] wyrok z 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62, dot. nadpłaty podatku)

niewskazanych w skardze jako wzorzec kontroli, przepisów konstytucyjnych, by w myśl zasady proporcjonalności, z danego wzorca wywieźć taką treść, która na gruncie danej sprawy – co oczywiste – zgodna jest z treścią i znaczeniem pozostałych, relewantnych względem niego norm konstytucyjnoprawnych. Wskazana metoda wiąże się z podkreślanym w orzecznictwie sądowoadministracyjnym rozróżnieniem na wykładnię systemową zewnętrzną oraz wewnętrzną.[1568] W doktrynie zaś wiązana jest z tzw. procesem wyważania wolności i praw konstytucyjnych z prawem państwa do ingerowania w zakres tych wolności i praw.[1569] Z tego względu derogując art. 36 § 1 o.p. "w zakresie, w jakim przyznaje pierwszeństwo zaspokojenia hipotekom przymusowym Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego (...) przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności", Trybunał przypomniał, że "gwarancją zachowania proporcjonalności w ograniczaniu praw w celu realizacji interesu publicznego jest za każdym razem właściwe zrównoważenie interesu prywatnego i publicznego."[1570] Trybunał dał wyraz tej istotnej regule interpretacyjnej wskazując również, że mimo niewskazania w skardze konstytucyjnej art. 31 ust. 3 Konstytucji jako wzorca kontroli kwestionowanego art. 70 § 6 o.p., "wynikające z niego zasady przestają obowiązywać i nie mogą być elementem wywodu prawnego."[1571] Metoda ta umożliwiła wówczas przeprowadzenie kontroli zgodności inkryminowanej normy z art. 64 ust. 2 Konstytucji wskazanym w skardze jako wzorzec kontroli, przez pryzmat zasady proporcjonalności wynikającej z art. 31 ust. 3

[1568] wyrok NSA z 12 maja 2022 r., sygn. **III FSK 3366/21** (LEX nr 335131; dot. momentu wyodrębnienia wartości rzeczy i praw majątkowych związanych ze zbyciem przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w kontekście *goodwill*), powołujący się na art. 459 § 1 k.c. (w ramach wykładni systemowej zewnętrznej) oraz na art. 10 ust. 1 u.p.c.c. (w ramach wykładni systemowej wewnętrznej)

[1569] P. Selera, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego,* PiP nr 4/2017, s. 56

[1570] wyrok z 26 listopada 2007 r. sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126)

[1571] wyrok z 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

Konstytucji,[1572] mimo iż ten ostatni nie został w skardze konstytucyjnej wskazany jako wzorzec kontroli. W przypadku zasady proporcjonalności, odczytywanej czy to z art. 31 ust. 3 Konstytucji, czy z art. 2 Konstytucji, praktyka ta jest nie tyle co dopuszczalna, ile w wielu przypadkach, zwłaszcza na gruncie kolizji norm, wartości i zasad konstytucyjnych, konieczna i niezbędna celem przeprowadzenia metodologicznie poprawnej kontroli konstytucyjności kwestionowanych norm, co w sposób szczególnie widoczny urzeczywistnia się na gruncie kontroli przepisów prawa podatkowego. Trybunał wskazywał bowiem, że wzorzec kontroli konstytucyjności nie może być traktowany jako istniejący w normatywnej próżni, nieuwzględniającej pozostałych postanowień ustawy zasadniczej.[1573] Tak kształtowana metodologia dekodowania treści normatywnej poszczególnych przepisów Konstytucji zasługuje więc na szczególne podkreślenie i oczywiste uznanie. Wykładnia każdego bowiem aktu normatywnego nie może odbywać się w oderwaniu od pozostałych przepisów tego aktu oraz aktów z nim – na gruncie danego przypadku – funkcjonalnie związanych. Tym bardziej wykładnia poszczególnych przepisów ustawy zasadniczej nie może być przeprowadzana bez uwzględnienia kontekstu normatywnego,[1574] uzyskiwanego w relacji interpretetowanego przepisu Konstytucji z innymi jej przepisami, by uzyskać poprawny rezultat wykładni. Jak wyjaśnia R. Alexy, istotą każdej zasady jest jej proporcjonalność.[1575] Zasada proporcjonalności stawia przed prawodawcą wymóg stwierdzenia rzeczywistej potrzeby ingerencji w zakres prawa bądź wolności jednostki i rozumiana być musi jako wymóg stosowania niezbędnych i najmniej uciążliwych wobec podmiotów, których prawa lub wolności podlegają ograniczeniu, środków prawnych chroniących określone wartości w sposób i w stopniu, które nie mogłyby zostać osiągnięte przy

[1572] *Ibid.*

[1573] wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU 3/A/2002, poz. 26)

[1574] por. P. Bobrowicz, *Przedmiot, cel i naczelne zasady wykładni oświadczeń woli*, PiW nr 4 (22) 2017, s. 77

[1575] R. Alexy, *Teoria…,* s. 97

zastosowaniu innych środków.[1576] Ingerencja ta musi więc pozostawać w racjonalnej i odpowiedniej proporcji w stosunku do celów, których ochrona uzasadnia dokonane ograniczenie.[1577] Wynika to również z zasady sprawności działania organów podatkowych, wywodzonej z treści preambuły Konstytucji, albowiem zasada proporcjonalności wiąże ustawodawcę nie tylko wtedy, gdy ustanawia on ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności lub praw, ale również wówczas, gdy nakłada na obywateli lub na inne podmioty znajdujące się pod jego władzą, określone obowiązki.[1578] W tym stanie rzeczy Trybunał stwierdzał, że "ustawodawca postępuje w zgodzie z zasadą proporcjonalności, gdy spośród możliwych środków działania wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż to jest niezbędne wobec założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu."[1579] Z tego względu wszelkie ograniczenia w zakresie

[1576] wyroki z: 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU 3/A/2002, poz. 26); 22 maja 2007 r., sygn. **SK 36/06** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50, dot. przesłanek odliczenia VAT)

[1577] wyrok z 25 lutego 1999 r., sygn. **K 23/98** (OTK ZU 2/1999, poz. 25)

[1578] postanowienie pełnego składu z 15 lipca 2021 r., sygn. **SK 3/18** (OTK ZU A/2021, poz. 60) dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych i przychodu jako wartości nominalnej udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności własnych uprzednio zarachowanych; wyroki z: 27 kwietnia 2004 r., sygn. **K 24/03** (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33) dotyczący przepisów ustawy o VAT z dnia 4 grudnia 2002 r. oraz rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym; 25 października 2004 r., sygn. **SK 33/03** (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94) derogujący art. 19 ust. 3b ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.; we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim pozbawia prawa do obniżenia kwoty podatku należnego podatnika, który dokonał obniżenia kwoty podatku należnego wcześniej niż w rozliczeniu za miesiąc, w którym otrzymał dokument celny**;** 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 86 ust. 3 i 5 oraz art. 88 ust. 1 pkt 3 uVAT (we wskazanym tam brzmieniu); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100) dot. skutków podatkowoprawnych w podatku akcyzowym oświadczeń nabywców oleju napędowego; 24 lutego 2021 r. sygn. **SK 39/19** (OTK ZU nr A/2021, poz. 14) derogujący art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą

[1579] wyroki z: 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100) i wskazane tam orzecznictwo; 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107)

korzystania z konstytucyjnych wolności i praw muszą uwzględniać treść art. 31 ust. 3 Konstytucji[1580], co nadaje zakresowi unormowania art. 31 ust. 3 Konstytucji charakter uniwersalny z uwagi na to, że dotyczy wszystkich konstytucyjnych wolności i praw.[1581] Wymienione w art. 31 ust. 3 Konstytucji cele publiczne, w kontekście których dopuszczalne jest ograniczenie konstytucyjnych praw lub wolności, mieszczą się w zakresie pojęcia interesu publicznego, co znajduje swój wyraz w konieczności zapewnienia w budżecie państwa odpowiednich środków finansowych, pochodzących w pierwszej kolejności z danin publicznych, celem realizowania przez państwo zadań publicznych.[1582] Okoliczność ta stanowi – zdaniem Trybunału – podstawę ograniczania praw konstytucyjnych w systemie prawa podatkowego (zwłaszcza konstytucyjnego prawa własności, ograniczonego z istoty wykonania określonego obowiązku podatkowego) z uwagi na umocowanie przesłanek wynikających z art. 31 ust. 3 Konstytucji w zasadzie dobra wspólnego wszystkich Polaków odczytywanej z art. 1 Konstytucji.[1583] W orzecznictwie Trybunału wyjaśnia się bowiem, że „obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, chociaż jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją”[1584] w kontekście

---

[1580] zob. wyroki z: 12 stycznia 2000 r., sygn. **P 11/98** (OTK ZU nr 1/2000, poz. 3); 29 czerwca 2001 r., sygn. **K 23/00** (OTK ZU nr 5/2001, poz. 124); 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62)

[1581] wyrok z 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62, dot. nadpłaty podatku)

[1582] wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU 3/A/2002, poz. 26)

[1583] *Ibid.*

[1584] wyrok pełnego składu z 22 maja 2002 r., sygn. **K 6/02** (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33); wyroki z: 14 września 2001 r., sygn. **SK 11/00** (OTK ZU nr 6/2001, poz. 166); 11 grudnia 2001 r., sygn. **SK 16/00**, (OTK ZU nr 8/2001, poz. 257); 27 lipca 2004 r., sygn. **SK 9/03** (OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 71); 25 października 2004 r., sygn. **SK 33/03** (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94); 30 listopada 2004 r., sygn. **SK 31/04** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110); 13 października 2008 r., sygn. **K 16/07** (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136); 6 stycznia 2009 r., sygn. **SK 22/06** (OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 18 listopada 2014 r., sygn. **K 23/12** (OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113); 12 lutego 2015 r., sygn. **SK 14/12** (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15); 28 listopada 2018 r., sygn. **SK 3/14** (OTK ZU A/2018, poz. 79); postanowienia z: 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK

relacji zachodzącej, jak już zostało podniesione w innych miejscach tej pracy, między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony, a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej.[1585] Wobec tego więc, że zarzut naruszenia zasady proporcjonalności, wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji dotyczy sytuacji konfliktu co najmniej dwóch wartości: z jednej strony konstytucyjnej wolności lub prawa jednostki, z drugiej zaś ochrony bezpieczeństwa lub porządku publicznego, środowiska, zdrowia i moralności publicznej, wolności i praw innych osób, a więc wartości, o których wprost mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji, to Trybunał podkreśla, iż ocena zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady proporcjonalności oraz przeprowadzenie testu proporcjonalności *sensu stricto* wprowadzanych ograniczeń, wymaga w pierwszej kolejności wskazania, jakie prawo czy wolność konstytucyjną o charakterze podmiotowym ogranicza kwestionowana regulacja.[1586] Pogląd ten znajduje swoje bezpośrednie zastosowanie w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej, ponieważ – jak wyjaśnia Trybunał – art. 31 ust. 3 Konstytucji, wyrażający zasadę proporcjonalności, nie statuuje żadnych praw

---

ZU 7A/2012, poz. 87); 5 czerwca 2013 r., sygn. **SK 25/12** (OTK ZU 5A/2013, poz. 68); 24 września 2013 r., sygn. **SK 39/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 107); 24 listopada 2015 r., sygn. **SK 57/13** (OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 173); 12 lipca 2016 r., sygn. **SK 5/15** (OTK ZU A/2016, poz. 58); por. postanowienie pełnego składu z 15 lipca 2021 r., sygn. **SK 3/18** (OTK ZU A/2021, poz. 60) w uzasadnieniu którego Trybunał skonfrontował powyższy pogląd z – jak to ujął – sytuacjami szczególnie drastycznymi, naruszającymi istotę prawa własności, np. gdy skumulowany podatek stanowi ukrytą formę konfiskaty mienia oraz sytuacjami niedotyczącymi obowiązku płacenia podatku *sensu stricto,* kiedy to naruszenie istoty prawa własności polegać może na wprowadzeniu regulacji podatkowych uniemożliwiających wykonywanie podstawowych uprawnień właścicielskich, np. zbycie nieruchomości lub przedsiębiorstwa;

[1585] wyroki z: 11 grudnia 2001 r., sygn. **SK 16/00** (OTK ZU nr 8/2001, poz. 257); 22 maja 2002 r., sygn. **K 6/02** (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33); 25 października 2004 r., sygn. **SK 33/03** (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94); 22 maja 2007 r., sygn. **SK 36/06** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50); 9 października 2007 r., sygn. **SK 70/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103); 5 listopada 2008 r., sygn. **SK 79/06** (OTK ZU 9/A/2008, poz. 153); 6 stycznia 2009 r., sygn. **SK 22/06** (OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1); 7 lipca 2009 r., sygn. **SK 49/06** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); postanowienie z 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU 7A/2012, poz. 87); por. wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

[1586] wyrok z 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9, dot. podatku akcyzowego w sprawie oleju opałowego i wyrobów energetycznych) i przywołane tam orzecznictwo

ani wolności konstytucyjnych, których naruszenie – zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji – decydowałoby o dopuszczalności wniesienia skargi konstytucyjnej, a ewentualne uczynienie z niego wzorca skargi konstytucyjnej warunkowane jest wskazaniem przez skarżącego, w zakresie jakiego konkretnego prawa podmiotowego, wyrażonego w przepisach konstytucyjnych, przesłanki wyrażone w treści tej zasady doznały naruszenia.[1587] Podstawę tej kontroli nie może więc stanowić wyłącznie zasada proporcjonalności[1588] jako tzw. samodzielny wzorzec kontroli.[1589] W przypadku kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego najbardziej powszechną praktyką jest więc związanie zasady proporcjonalności wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji przede wszystkim z prawem własności podatnika (art. 64 Konstytucji) i wolnością jego gospodarczej działalności (art. 22 Konstytucji), o czym mowa w kolejnym punkcie.

5.3.3. Zasada proporcjonalności w związku z prawem własności podatnika i wolnością jego gospodarczej działalności i pracy

Konstytucyjne potwierdzenie dopuszczalności ograniczania prawa własności stanowi art. 64 ust. 3 Konstytucji, który powtarzając wymóg ustawowej formy ingerencji oraz zakaz naruszania istoty prawa własności, nie ma w stosunku do art. 31 ust. 3 Konstytucji charakteru *lex specialis* i nie wyłącza stosowania go do ochrony prawa własności, lecz stanowi konstytucyjne potwierdzenie dopuszczalności ograniczania tego prawa pod warunkiem spełnienia przesłanek określonych w art. 31 ust. 3

[1587] postanowienie z 20 lutego 2008 r., sygn. **SK 27/07** (OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 22) i przytaczane tam orzecznictwo

[1588] postanowienie pełnego składu z 16 lutego 2009 r., sygn. **Ts 202/06** (OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23, dot. art. 26 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim nie uprawnia do skorzystania z przewidzianego w nim odliczenia wydatków poniesionych na budowę budynków z mieszkaniami przeznaczonymi pod wynajem, jeśli wydatki te poniesiono przez potrącenie wzajemnych wierzytelności podatnika tego podatku z przedsiębiorcą)

[1589] wyrok z 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65, dot. przedawnienia zobowiązania podatkowego) oraz wskazany tam wyrok pełnego składu z 22 września 2005 r., sygn. **Kp 1/05** (OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 93)

Konstytucji.[1590] Związek ustawowego ograniczenia konstytucyjnych wolności i praw jednostki z ochroną jednej z wartości wyliczonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji jest koniecznym warunkiem uznania dopuszczalności jego ustanowienia.[1591] W tym stanie rzeczy zasadne jest wskazanie, wypracowanych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego reguł interpretacyjnych odnoszących się do związku wolności, praw i obowiązków podmiotów prawa podatkowego z konstytucyjną zasadą proporcjonalności. Otóż na gruncie kontroli konstytucyjności prawa podatkowego, zasada proporcjonalności (odczytywana z art. 31 ust. 3 Konstytucji) w związku z zasadą ochrony własności w zakresie ukształtowanym przez art. 64 ust. 3 Konstytucji (stanowiącym, iż własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności), może stanowić – po spełnieniu określonych warunków – wzorzec takiej kontroli z uwagi na takstatywnie wymienione w art. 31 ust. 3 Konstytucji przesłanki dopuszczalności ograniczeń korzystania ze wszystkich konstytucyjnych wolności i praw jednostki (*lege non distiguenta* – także prawa własności), wśród których oprócz ustawowej formy ograniczeń i istnienie konieczności ograniczeń (stanowiącej konsekwencję braku innych środków skutecznie służących temu celowi), Trybunał podkreśla funkcjonalny związek danego ograniczenia z realizacją wartości wskazanych enumeratywnie w art. 31 ust. 3 Konstytucji (bezpieczeństwo państwa, porządek publiczny, ochrona środowiska, zdrowia i moralności publicznej, wolności i praw innych osób) oraz zakaz naruszania istoty danej wolności lub prawa.[1592] Jest jednak niedopuszczalne zakwestionowanie zgodności normy

[1590] zob. wyroki z: 12 stycznia 1999 r., sygn. **P 2/98** (OTK ZU nr 1/1999, poz. 2); 21 maja 2001 r., sygn. **SK 15/00** (OTK ZU nr 4/2001, poz. 85); 29 maja 2001 r., sygn. **K 5/01** (OTK ZU nr 4/2001, poz. 87); 29 czerwca 2001 r., sygn. **K 23/00** (OTK ZU nr 5/2001, poz. 124); 5 marca 2002 r., sygn. **SK 22/00** (OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 12); 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU 3/A/2002, poz. 26); 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99)

[1591] wyrok z 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62, dot. nadpłaty podatku)

[1592] wyrok z 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); zob. wyroki z: 12 stycznia 1999 r., sygn. **P 2/98** (OTK ZU nr 1/1999, poz. 2) oraz 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU 3/A/2002, poz. 26)

prawa podatkowego z zasadą proporcjonalności w związku z zasadą ochrony prawa własności (art. 64 w związku z art. 31 Konstytucji) w zakresie samego nałożenia na jednostkę obowiązku określonych świadczeń lub ustalenia jego wysokości ze względu na obowiązywanie zasady władztwa daninowego.[1593] Dlatego Trybunał wskazuje, że kontrola zgodności konkretnego przepisu prawnego ze wzorcami konstytucyjnymi wynikającymi z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji wymaga udzielenia odpowiedzi na następujące pytania: po pierwsze – czy mamy do czynienia z własnością bądź też innym prawem majątkowym w rozumieniu konstytucyjnym; po drugie – czy kwestionowany przepis rzeczywiście stanowi ograniczenie prawa własności; po trzecie – czy ograniczenie nastąpiło w akcie prawnym rangi ustawowej; po czwarte – czy ograniczenie nie narusza istoty prawa własności; po piąte – czy „statuowane ograniczenie, o ile nie jest nadmierne w przyjętym powyżej rozumieniu, znajduje uzasadnienie w świetle dyrektyw z art. 31 ust. 3 Konstytucji (konieczność ograniczenia dla realizacji innych, wskazanych w powołanym przepisie wolności i praw konstytucyjnie chronionych)”.[1594] Z tożsamych względów metodologicznych zasada proporcjonalności odwołująca się bezpośrednio do wolności działalności gospodarczej w zakresie, w jakim ujmuje ją art. 22 Konstytucji, kwalifikowana jest w orzecznictwie Trybunału jako *lex specialis* w stosunku do ogólnej zasady proporcjalności wynikającej z art. 31 ust. 3 Konstytucji.[1595] A wobec tego, że art. 22 Konstytucji nie proklamuje samoistnie zasady wolności działalności gospodarczej, jego treść należy odczytywać w kontekście art. 20 Konstytucji, gdyż art. 22 Konstytucji nie określa treści tej wolności ani sfery działań, które stanowią realizację wolności działalności gospodarczej, lecz dotyczy konstytucyjnych wymogów ograniczenia wolności działalności gospodarczej.[1596] Trybunał dopuszcza jednak wskazanie w skardze

[1593] zob. pkt 4.2. oraz 3.4. niniejszego rozdziału

[1594] wyrok z 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26)

[1595] wyrok pełnego składu z 11 marca 2015 r., sygn. **P 4/14** (OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 30; dot. gier hazardowych) oraz wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

[1596] zob. wyrok z 29 kwietnia 2003 r., sygn. **SK 24/02** (OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33)

konstytucyjnej wzorca kontroli rekonstruowanego z treści art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji[1597], również w postępowaniach w sprawie kontroli konstytucyjności norm podatkowoprawnych.[1598] Wolność działalności gospodarczej, stanowiąca jeden z filarów społecznej gospodarki rynkowej opartej na wolności działalności gospodarczej (art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji) pozostaje w funkcjonalnym związku z wolnością wyboru i wykonywania zawodu oraz miejsca pracy, o której mowa w art. 65 ust. 1 Konstytucji, albowiem oba wskazane obszary należą do sfery gospodarczej działalności człowieka. W swym w aspekcie pozytywnym zasada wyrażona w art. 65 ust. 1 Konstytucji oznacza wolność wyboru rodzaju i miejsca pracy, z której z kolei wynika generalny zakaz adresowany do władz publicznych wprowadzania ograniczeń w swobodnym decydowaniu przez jednostkę o podjęciu, kontynuowaniu i zakończeniu pracy w określonym zawodzie, miejscu i rodzaju wykonywanej pracy oraz wyborze pracodawcy.[1599] I choć

[1597] zob. wyrok pełnego składu z 21 grudnia 2005 r., sygn. **SK 10/05** (OTK ZU nr 11/A/2005, poz. 139) oraz wyroki z: 17 października 2000 r., sygn. **SK 5/99** (OTK ZU nr 7/2000, poz. 254), 10 czerwca 2003 r., sygn. SK 37/02 (OTKU ZU nr 6/A/2003, poz. 53); 9 września 2003 r., sygn. **SK 28/03** (OTK ZU nr 7/A/2003, poz. 74); 13 stycznia 2004 r., sygn. **SK 10/03** (OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2); 24 stycznia 2006 r., sygn. **SK 40/04** (OTK ZU nr 1/A/2006, poz. 5); 19 stycznia 2010 r., sygn. **SK 35/08** (OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 2); 16 października 2014 r., sygn. **SK 20/12** (OTK ZU nr 9/A/2014, poz. 102); 28 lipca 2015 r., sygn. **SK 22/14** (OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 117); 4 grudnia 2018 r., sygn. **SK 10/17** (OTK ZU A/2018, poz. 73) oraz postanowienia z: 1 października 2003 r., sygn. **SK 29/02** (OTKU ZU nr 8/A/2003, poz. 87); 8 września 2004 r., sygn. **SK 55/03** (OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 86); 16 października 2007 r., sygn. **SK 13/07** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 115); 15 października 2008 r., sygn. **SK 35/08** (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 148); 19 lipca 2016 r., sygn. SK 9/15 (OTK ZU A/2016, poz. 62); 16 października 2019 r., sygn. **SK 43/19** (OTK ZU nr A/2019, poz. 55); 29 października 2019 r., sygn. **SK 1/16** (OTK ZU A/2019, poz. 57); 25 sierpnia 2020 r., sygn. **SK 65/19** (OTK ZU A/2020, poz. 41); 14 grudnia 2021 r., sygn. **SK 81/20** (OTK A/2022, poz. 5); 28 kwietnia 2022 r., sygn. **SK 76/19** (OTK ZU A/2022, poz. 36)

[1598] zob. wyroki z: 8 czerwca 1999 r., sygn. **SK 12/98** (OTK ZU 5/1999, poz. 96); 27 lipca 2004 r., sygn. **SK 9/03** (OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 71); 6 grudnia 2006 r., sygn. **SK 25/05** (OTK ZU nr 11/A/2006, poz. 169); wyrok z 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99); 17 listopada 2010 r., sygn. **SK 23/07** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103); 28 listopada 2018 r., sygn. **SK 3/14** (OTK ZU A/2018, poz. 79) oraz postanowienia z: 20 grudnia 2007 r., sygn. **SK 67/05** (OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 168), 8 kwietnia 2008 r., sygn. **SK 80/06** (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 51); 18 czerwca 2008 r., sygn. **SK 69/05** (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 96); 22 marca 2016 r., sygn. **SK 35/14** (OTK ZU A/2016, poz. 3)

[1599] wyroki z: 24 stycznia 2001 r., sygn. **SK 30/99** (OTK ZU nr 1/2001, poz. 3, dot. art. 23 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim wyłącza możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wynagrodzeń i innych świadczeń, wypłaconych jednemu ze wspólników spółki

art. 65 ust. 1 Konstytucji dopuszcza wprowadzenie, w drodze ustawy, ograniczeń wolności pracy, to zgodnie z zasadą proporcjonalności muszą być one uzasadnione koniecznością ochrony określonych wartości konstytucyjnych, w szczególności wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji, co doprowadziło Trybunał do konkluzji, iż przepis prawa podatkowego określający skutki prawnopodatkowe świadczenia pracy na rzecz spółki cywilnej przez jednego ze wspólników lub jego małżonka, czyniąc zatrudnienie takiej osoby mniej opłacalnym niż zatrudnienie na takich samych warunkach osoby trzeciej, nie stanowi ograniczenia normowanego przez art. 65 Konstytucji.[1600]

6. Zasada sprawiedliwości proceduralnej i prawa do sądu w sprawie podatkowej

Konstytucja gwarantuje każdemu prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd (art. 45 ust. 1 Konstytucji). Określa przy tym, że wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe (art. 175 Konstytucji). Podkreśla także, iż w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej sprawują Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne i kontrola ta obejmuje również orzekanie o zgodności z ustawami uchwał organów samorządu terytorialnego i aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej (art. 184 Konstytucji). Wskazuje, iż postępowanie sądowe jest co najmniej dwuinstancyjne (art. 176 ust. 1 Konstytucji), a ustrój i właściwość sądów oraz postępowanie przed sądami określają ustawy (art. 176 ust. 2 Konstytucji). Każdej ze stron gwarantuje także prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji, a wyjątki od tej zasady

---

cywilnej lub małżonkowi wspólnika, za prace i świadczenia wykonane na rzecz spółki na podstawie odrębnych umów, które nie są związane z prowadzeniem i reprezentowaniem spraw spółki); 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99, odpowiedzialności podatkowej notariusza jako płatnika za podatek niepobrany)

[1600] wyrok z 24 stycznia 2001 r., sygn. **SK 30/99** (OTK ZU nr 1/2001, poz. 3)

oraz tryb zaskarżania określa ustawa (z art. 78 Konstytucji). Zapewnia również każdemu prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej (art. 77 ust. 1 Konstytucji), zastrzegającym przy tym, że ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw (art. 77 ust. 2 Konstytucji). Przenosząc powyższe na grunt kontroli konstytucyjności przepisów proceduralnych prawa podatkowego, Trybunał wyjaśniał, że skoro realizacja prawa do sądu administracyjnego (art. 45 ust. 1 w związku z art. 184 Konstytucji) polega na prawie strony do rozpatrzenia przez sąd administracyjny legalności decyzji wydanej wobec niej przez organ administracji publicznej,[1601] to w sensie ścisłym prawo to nie może być utożsamiane z postępowaniem administracyjnym (w tym podatkowym) z uwagi na odmienną naturę prawną oraz różną pozycję stron procesowych tego postępowania, albowiem postępowanie administracyjne służy, nie tyle co rozstrzygnięciu sporu o prawo, ile sporu o załatwienie sprawy leżącej we właściwości konkretnego organu administracji publicznej w drodze jednostronnego rozstrzygnięcia tego organu.[1602] Dlatego też Trybunał uznaje, iż wobec tego, że statuowane w art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji prawo do sądu w jego ścisłym rozumieniu odnosi się do postępowania sądowego (w tym sądowoadministracyjnego), to zasadniczo zarzut jego naruszenia, sformułowany wobec regulacji dotyczących postępowania administracyjnego lub podatkowego jest niedopuszczalny z uwagi na nieadekwatne w tym

[1601] wyrok z 3 kwietnia 2006 r., sygn. **SK 46/05** (OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39) dotyczący prawa do sądowej kontroli legalności decyzji orzekającej o odpowiedzialności podatkowej; por. wyrok z 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97) w uzasadnieniu którego TK wyjaśniał, że niedopuszczalne jest formułowanie na podstawie art. 45 Konstytucji prawa podmiotowego do rozpoznania sprawy określonego rodzaju przez danego rodzaju sąd, ponieważ ustawodawca dysponuje w tym zakresie pewną swobodą

[1602] wyrok z 26 maja 2009 r., sygn. **SK 32/07** (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 70 oraz wskazana tam literatura: J. Łętowski, *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1990, s. 223) dotyczący zarzutu nie zapewnia osobom trzecim, o których mowa w art. 107 ordynacji podatkowej prawa do korzystania z równej dla wszystkich ochrony prawnej oraz prawa do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd, a także własności i innych praw majątkowych

zakresie wzorce kontroli.[1603] Trybunał wyjaśnił bowiem, że postępowanie podatkowe stanowi szczególnego rodzaju dwuinstancyjne postępowanie administracyjne, w ramach którego każda instancja kończy się wydaniem decyzji podatkowej, a od decyzji ostatecznej organu II instancji stronie przysługuje skarga do sądu administracyjnego, dlatego dopiero powierzenie sądom administracyjnym merytorycznego rozpatrywania spraw dotyczących indywidualnych decyzji podatkowych stanowi przejaw realizacji praw podmiotowych gwarantowanych w art. 45 i art. 77 ust. 2 Konstytucji.[1604] Ocena ta nie ma jednak charakteru bezwzględnego. Mając bowiem na względzie technikę legislacyjną polegającą na uregulowaniu w jednym akcie prawnym, przez niejako wyciągnięcie przed nawias, wspólnych rozwiązań konstrukcyjnych każdego z podatku, Trybunał wskazywał, że choć „przepisy prawa podatkowego zostały co do zasady ujęte jako wspólne rozwiązanie w jednej ustawie – ordynacji podatkowej",[1605] to liczne przykłady przepisów zawartych w ustawach odnoszących się do poszczególnych podatków, modyfikujących rozwiązania wspólne stosownie do cech właściwych danego podatku, świadczą o systemowych trudnościach występujących także na gruncie jednej, właściwej dla wszystkich podatków procedury podatkowej, dlatego niektóre rozwiązania zawarte w ordynacji podatkowej wykazują jedynie cechy rozwiązań ramowych, uzupełnianych następnie stosownie do wymagań wynikających ze specyfiki podatku, którego dana sprawa podatkowa dotyczy.[1606] Z tego powodu Trybunał podkreślił, iż „rozdzielenie postępowania między różne organy może stanowić czynnik utrudniający skuteczną kontrolę sądową rozstrzygnięć wydawanych w takich postępowaniach, dlatego niezbędne jest ustanowienie regulacji, które zagwarantują prawo do sądowej kontroli rozstrzygnięć wydawanych przez

[1603] wyrok z 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151)

[1604] wyrok z 26 maja 2009 r., sygn. **SK 32/07** (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 70)

[1605] wyrok z 4 lipca 2013 r., sygn. **P 7/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 74)

[1606] *Ibid.*

organy administracji publicznej".[1607] Mimo tego, iż Konstytucja nie reguluje wprost zagadnienia liczby organów podatkowych oraz „nie zakazuje rozdzielania czynności podejmowanych w celu rozpatrzenia sprawy indywidualnej między różne organy władzy publicznej ani różnicowania zasad postępowania dla poszczególnych organów"[1608], to jednak obowiązywanie zasady demokratycznego państwa prawnego zobowiązuje organy władzy publicznej do prowadzenia postępowań należących do ich właściwości z zachowaniem standardów sprawiedliwości proceduralnej, na które zdaniem Trybunału, składają się przede wszystkim: a) zapewnienie wszechstronnego i starannego zbadania okoliczności istotnych dla sprawnego rozstrzygnięcia danej sprawy w rozsądnym (tj. możliwie najkrótszym) terminie w postępowaniu prowadzonym bez zbędnej zwłoki, b) zachowanie prawa wszystkich stron i uczestników postępowania do przedstawiania i obrony swoich racji (prawo wysłuchania), a także c) obowiązek uzasadniania swoich rozstrzygnięć przez organy władzy publicznej oraz d) zagwarantowane w art. 78 Konstytucji prawo do zaskarżania przez strony i uczestników postępowania rozstrzygnięć wydanych w pierwszej instancji.[1609] Tym samym twierdzenie Trybunału o niedopuszczalności kwestionowania zgodności norm proceduralnych prawa podatkowego (zwłaszcza przepisów działu IV Ordynacji podatkowej „Postępowanie podatkowe") z prawem do sądu odczytywanym z treści art. 45 i art. 77 ust. 2 Konstytucji nie ma więc charakteru apriorycznego skoro innym razem Trybunał wskazuje, iż elementem standardu sprawiedliwości proceduralnej, do zachowania którego zobowiązane są organy administracji publicznej w tym organy podatkowe w toku prowadzonych postępowań podatkowych, jest chociażby prawo do przedstawiania i obrony swoich racji

[1607] wyrok pełnego składu TK z 14 czerwca 2006 r., sygn. **K 53/05** (OTK ZU 6A/2006, poz. 66) dot. kontroli konstytucyjności art. 199a o.p. (wykładnia oświadczeń woli w postępowaniu podatkowym) oraz art. 189^1 k.p.c. (żądanie przez organ podatkowy ustalenia przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, jeżeli w toku prowadzonego postępowania, ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych)

[1608] *Ibid.*

[1609] *Ibid.*

przed organem prowadzącym postępowanie. Dlatego właśnie zasadne jest dokonanie swoistej transpozycji czy translokacji, utrwalonego w orzecznictwie konstytucyjnym pojęcia prawa do sądu jako czteroelementowej konstrukcji,[1610] dekodowanego z art. 45 i art. 77 ust. 2 Konstytucji, na grunt postępowań administracyjnych i podatkowych, wywiódłszy przez pryzmat zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), co następuje. Na gruncie postępowań prowadzonych w trybie k.p.a. lub o.p., zasada sprawiedliwości proceduralnej wyraża przede wszystkim prawo jednostki do: 1) uruchomienia postępowania przed organem o określonej charakterystyce i właściwości; 2) odpowiedniego ukształtowania norm postępowania prowadzonego przez ten organ; 3) uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia procedowanej sprawy oraz 4) odpowiedniego ukształtowania ustroju i pozycji tych organów. W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny prezentował również pogląd, że wśród elementów ograniczających realizację prawa do rozpoznania sprawy „mogą się znajdować bariery o charakterze ekonomicznym, w szczególności mające postać wygórowanych kosztów, niezbędnych dla wszczęcia i prowadzenia postępowania [albowiem (…)] istnienie barier ekonomicznych może przejawiać się w nadmiernie wysokim ryzyku ekonomicznym, wywołanym zarówno zasadami, wedle jakich kształtuje się ostatecznie obowiązek ponoszenia kosztów postępowania, jak i może być spowodowane samym wygórowanym poziomem kosztów”.[1611] W tym ujęciu wskazać należy na zastrzeżenia Trybunału odnoszące się do postępowań sądowch, że elementem sprawiedliwego postępowania jest również zasada odpowiedzialności za wynik procesu, a tym samym obowiązek zwrotu kosztów postępowania na rzecz strony wygrywającej sprawę, z tym wszakże zastrzeżeniem, że brak zaliczenia wszystkich poniesionych kosztów procesu nie narusza w sposób nieproporcjonalny praw podmiotowych dekodowanych z art. 45 ust. 1 Konstytucji i nie gwarantuje zwrotu wszelkich kosztów, które

[1610] wyrok pełnego składu z 24 października 2007 r., sygn. **SK 7/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 108) przytaczanego w kolejnych licznych wyrokach TK

[1611] zob. wyrok z 30 marca 2004 r., sygn. **SK 14/03** (OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 23).

strona poniosła w celu dochodzenia roszczeń lub obrony swoich praw.[1612] O ile więc norma postępowania dekodowana z przepisów k.p.a. lub o.p. nie może w trybie skargi konstytucyjnej stanowić w prostej linii przedmiotu kontroli zgodności z prawem do sądu w rozumieniu art. 45 i art. 77 ust. 2 Konstytucji, to za dopuszczalny należy uznać zarzut naruszenia prawa podmiotowego jednostki, dekodowanego z treści zasady sprawiedliwości proceduralnej, odczytywanej przez pryzmat zasady demokratycznego państwa prawnego oraz znajdującego swoje odpowiednie zastosowanie na gruncie norm postępowania administracyjnego i podatkowego, konstytucyjnego prawa do sądu. Okoliczność ta stanowić może podstawę do sformułowania w skardze konstytucyjnej zarzutu opartego o naruszenie art. 2 w związku z art. 45 i art. 77 ust. 2 Konstytucji (wzorzec kontroli).

Zasada sprawiedliwości podatkowej ma również związek z gwarantowanym w art. 78 Konstytucji prawem zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji, z tym jednak zastrzeżeniem, iż środek odwoławczy od orzeczenia organu administracji pierwszej instancji nie stanowi materialnie równoważnego korelatu środka odwoławczego skargi do sądu administracyjnego z uwagi na zasadniczą różnicę zakresu i kryteriów kontroli realizowanej w ramach postępowania odwoławczego przez organ podatkowy oraz przez sąd administracyjny, jak i wynikającej z niej odmiennego charakteru jurydycznego podejmowanych przez te organy rozstrzygnięć.[1613] Ustrojodawca nie sprecyzował jednak wskazanego w art. 78 Konstytucji sformułowania „zaskarżenie" pod katem charakteru i właściwości środków prawnych służących urzeczywistnieniu tego prawa.[1614]

[1612] zob. wyrok z 21 czerwca 2017 r., sygn. **SK 35/15** (OTK ZU A/2017, poz. 51, dot. zasad ustalania wysokości opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu) i przywołane tam orzecznictwo

[1613] wyrok pełnego składu z 11 maja 2004 r., sygn. **K 4/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41)

[1614] wyrok pełnego składu z 11 maja 2004 r., sygn. **K 4/03** (OTK ZU 5A/2004, poz. 41, dot. związania organów podatkowych i organów kontroli skarbowej interpretacjami ministra właściwego do spraw finansów publicznych) oraz wyroki z: 12 czerwca 2002 r., sygn. **P 13/01** (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 42); 13 czerwca 2006 r., sygn. **SK 54/04** (OTK ZU nr 6/A/2006, poz. 64); 6 grudnia 2011 r., sygn. **SK 3/11** (OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 113)

Okoliczność ta pozwala na objęcie zakresem tego pojęcia różnych, niekiedy specyficznych środków prawnych, których wspólną cechą jest prawo jednostki do zainicjowania postępowania w przedmiocie weryfikacji orzeczenia (zazwyczaj decyzji) podjętego przez organ administracji publicznej pierwszej instancji.[1615] Dlatego art. 78 zdanie pierwsze Konstytucji zawiera, skierowany do prawodawcy nakaz kształtowania przepisów proceduralnych, urzeczywistniających prawo wniesienia przez stronę środka zaskarżenia, tworząc tym samym gwarancję zabezpieczającą skuteczność tego środka prawnego w tym sensie, że powinien on umożliwić organowi drugiej instancji merytoryczną ocenę prawidłowości rozstrzygniętej sprawy (w tym co do jej istoty), zarówno w zakresie postępowania administracyjnego (w tym podatkowego), jak i postępowania sądowego (w tym sądowoadministracyjnego).[1616] Wynikające z art. 78 Konstytucji prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji stanowi więc gwarancję obiektywnej i realnej kontroli instancyjnej, której celem jest zapobieganie pomyłkom i arbitralności działalności orzeczniczej organu lub sądu pierwszej instancji.[1617] Gwarancja powtórnego rozpatrzenia sprawy

[1615] wyroki pełnego składu z: 11 maja 2004 r., sygn. **K 4/03** (OTK ZU 5A/2004, poz. 41); 11 stycznia 2012 r., sygn. **K 36/09** (OTK ZU ntr 1/A/2012, poz. 3) oraz wyroki z: 16 listopada 1999 r., sygn. **SK 11/99** (OTK ZU nr 7/1999, poz. 158); 3 lipca 2002 r., sygn. **SK 31/01** (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 49); 5 lipca 2005 r., sygn. **SK 26/04** (OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 78); 13 czerwca 2006 r., sygn. **SK 54/04** (OTK ZU nr 6/A/2006, poz. 64); 6 grudnia 2011 r., sygn. **SK 3/11** (OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 113); 25 lipca 2013 r., sygn. **SK 61/12** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 84)

[1616] wyrok pełnego składu z 11 maja 2004 r., sygn. **K 4/03** (OTK ZU 5A/2004, poz. 41) i wskazane tam orzecznictwo i poglądy doktryny

[1617] wyroki pełnego składu z: 11 maja 2004 r., sygn. **K 4/03** (OTK ZU 5A/2004, poz. 41); 20 września 2006 r., sygn. **SK 63/05** (OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 108) oraz spośród wielu – wyroki z: 10 lipca 2000 r., sygn. **SK 12/99** (OTK ZU nr 5/2000, poz. 143); 2 kwietnia 2001 r., sygn. **SK 10/00** (OTK ZU nr 3/2001, poz. 52; zob. wskazany tam pogląd doktryny); 13 maja 2002 r., sygn. **SK 32/01** (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 31); 18 maja 2004 r., sygn. **SK 38/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 45); 21 czerwca 2005 r., sygn. **P 25/02** (OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 65, dot. przymusowego wykupu akcji); 2 października 2006 r., sygn. **SK 34/06** (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 118); 4 marca 2008 r., sygn. **SK 3/07** (OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 25, dot. zachowującego swą aktualność problemu prawa wniesienia do sądu dyscyplinarnego zażalenia na postanowienie rzecznika dyscyplinarnego o umorzeniu postępowania); 25 lipca 2013 r., sygn. **SK 61/12** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 84, derogujący art. 52 ust. 3 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym, dot. Państwowej Komisji Akredytacyjnej); 8 kwietnia 2014 r., sygn. **SK 22/11** (OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 37

spełnia bowiem przede wszystkim takie funkcje jak „przestrzeganie uniwersalności w treści rozstrzygnięć, zapewnienie stronie w sferze jej indywidualnych spraw, ograniczonego współudziału w formułowaniu treści decyzji lub orzeczenia, jak i generalne nakierowanie na sformułowany konstytucyjnie cel przestrzegania prawa."[1618]

Z konstytucyjnym prawem do sądu wiąże się również, wyrażone w art. 77 Konstytucji prawo do wynagradzania szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej oraz skierowany wobec ustawodawcy zakaz zamykania drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw. Wobec tego, że ust. 2 tego artykułu stanowi o zakazie zamykania drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw, a nie jej ograniczeniu, Trybunał Konstytucyjny przypominał, że choć samo ograniczenie zakresu kompensacji nie zawsze uzasadnia stwierdzenie niekonstytucyjności kwestionowanego przepisu, to jeśli jednak nie znajduje ono podstaw w innych wartościach i zasadach konstytucyjnych, wniosek o naruszeniu art. 77 ust. 1 Konstytucji należy uznać za uzasadniony.[1619] Trybunał podkreślał również, że na gruncie art. 77 ust. 1 Konstytucji, pojęcie szkody obejmuje nie tylko doznaną stratę rzeczywistą (*damnum emergens*), ale również utracone przez podatnika korzyści (*lucrum cessans*),[1620] co

---

derogujący art. 180 w związku z art. 178 i art. 176 p.p.s.a. w zakresie, w jakim przewiduje odrzucenie skargi kasacyjnej bez wezwania do usunięcia braków […]); 23 maja 2018 r., sygn. **SK 15/15** (OTK ZU A/2018, poz. 35 dot. odwołania od zarządzenia przewodniczącego o odmowie sprostowania protokołu); 11 marca 2021 r., sygn. **SK 9/18** (OTK ZU A/2021, poz. 21 dot. przymusowego leczenia lub rehabilitacja skazanego, u którego stwierdzono uzależnienie od alkoholu)

[1618] wyrok pełnego składu z 11 maja 2004 r., sygn. **K 4/03** (OTK ZU 5A/2004, poz. 41 oraz wskazana tam literatura)

[1619] wyrok z 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62, dot. nadpłaty podatku); zob. wskazane tam orzecznictwo

[1620] wyroki z: 23 września 2003 r., sygn. **K 20/02** (OTK ZU nr 7/A/2003, poz. 76, derogujący art. 160 § 1 k.p.a. oraz art. 260 § 1 o.p. części ograniczającej odszkodowanie za niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej do rzeczywistej szkody – z uwagi na ich niezgodność z art. 77 ust. 1 Konstytucji); wyrok z 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62, dot. nadpłaty podatku; zob. tamże: M. Haczkowska, *Odpowiedzialność odszkodowawcza państwa według Konstytucji RP*, Warszawa 2007, s. 100)

koresponduje z poglądem, że spośród funkcji odpowiedzialności odszkodowawczej, główną i najdonioślejszą jest funkcja kompensacyjna, zwana także wyrównawczą lub naprawczą,[1621] której istotę stanowi „wyrównanie uszczerbku doznanego w dobrach prawnie chronionych i przywrócenie dzięki temu poprzedniego stanu tych dóbr (w odniesieniu do szkody majątkowej będzie to miało postać restytucji naturalnej lub pieniężnej), aczkolwiek – zdaniem niektórych – obejmuje także zadośćuczynienie za wyrządzoną krzywdę (szkodę niemajątkową). Prawidłową kompensację powinny cechować przede wszystkim: pełność (odpowiedniość), pewność (gwarancja jej otrzymania) oraz szybkość (bezzwłoczność)".[1622]

7. Prawo do ochrony, opieki i pomocy rodzinie w prawie podatkowym

Małżeństwo jako związek kobiety i mężczyzny, rodzina, macierzyństwo i rodzicielstwo znajdują się pod ochroną i opieką Rzeczypospolitej Polskiej (art. 18 Konstytucji). Państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej uwzględnia bowiem dobro rodziny. Natomiast rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietne i niepełne, mają prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych (art. 71 ust. 1 Konstytucji). Istotne również, iż matka przed i po urodzeniu dziecka ma prawo do szczególnej pomocy władz publicznych, której zakres określa ustawa (zob. art. 71 ust. 2 Konstytucji). Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, wobec oceny, iż art. 18 Konstytucji, ma jedynie charakter normy programowej,[1623] to nie statuuje on praw podmiotowych

[1621] wyrok z 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62, dot. nadpłaty podatku; zob. tamże: A. Szpunar, *Uwagi o funkcjach odpowiedzialności odszkodowawczej*, „Państwo i Prawo" nr 1/2003, s. 17 i n. oraz J. Kuźmicka-Sulikowska, *Funkcje cywilnej odpowiedzialności odszkodowawczej*, „Przegląd Sądowy" nr 9/2008, s. 12 i n.)

[1622] wyrok z 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62; dot. nadpłaty podatku)

[1623] wyroki z: 27 stycznia 1999 r., sygn. **K 1/98** (OTK ZU nr 1/1999, poz. 3); 10 lipca 2000 r., sygn. **SK 21/99** (OTK ZU nr 5/2000, poz. 144); 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99)

stanowiących podstawę indywidualnego dochodzenia roszczeń, nie może też stanowić samodzielnej podstawy skargi konstytucyjnej, a „jedyny element normatywny, dający się odkodować z art. 18 Konstytucji, to ustalenie zasady heteroseksualności małżeństwa".[1624] Deklaracja określona w art. 18 Konstytucji, konkretyzowana jest między innymi w art. 70 ust. 3, art. 71 i art. 72 Konstytucji oraz znajduje wypełnienie w szeregu rozmaitych rozwiązań ustawowych.[1625] Nie budzi natomiast wątpliwości Trybunału, iż art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji może stanowić wzorzec kontroli w trybie skargi konstytucyjnej, w przeciwieństwie do zdania pierwszego tego przepisu, który – zdaniem Trybunału – nie stanowi źródła praw podmiotowych, gdyż tak jak art. 18 Konstytucji i zasada pomocniczości wynikająca z preambuły do Konstytucji, jedynie zakreśla pożądany przez ustrojodawcę kierunek działania władz publicznych[1626] oraz wyraża zasady i cele polityki państwa adresowane do ustawodawcy.[1627] Z tego względu, zdaniem Trybunału art. 71 Konstytucji ujęty w formie zasady polityki państwa, a nie praw podmiotowych jednostki, podobnie jak art. 18 Konstytucji, również nie może stanowić podstawy indywidualnego dochodzenia roszczeń.[1628] Jednocześnie Trybunał podkreślił, iż ustalając zakres wskazania art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji jako wzorca kontroli w trybie skargi konstytucyjnej, uwzględniać należy art. 81 Konstytucji, zgodnie z którym praw wskazanych m.in. w art. 71 ust. 1 Konstytucji można dochodzić wyłącznie w granicach określonych w ustawie.[1629] Zasadność tak ukształtowanego poglądu prawnego można

[1624] wyrok z 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99 i wskazane tam poglądy doktryny) dot. odpowiedzialności podatkowej notariusza jako płatnika za podatek niepobrany

[1625] postanowienie z 3 listopada 2004 r., sygn. **SK 24/01** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 111)

[1626] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22) i przywołane tam orzecznictwo

[1627] wyrok z 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62) dotyczący nadpłaty podatku

[1628] wyroki z: 10 lipca 2000 r., sygn. **SK 21/99** (OTK ZU nr 5/2000, poz. 144); z 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37) oraz postanowienie z 12 stycznia 2011, sygn. **Ts 252/09** (OTK ZU nr 1/B/2011, poz. 58)

[1629] wyrok z 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62)

byłoby jednak zweryfikować za pomocą następującego wnioskowania. Skoro bowiem państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej uwzględnia (ściślej: uwzględniać powinno) dobro rodziny i norma ta nie zawiera – zdaniem Trybunału – prawa podmiotowego ani wolności, których ochrony domagać można się w trybie skargi konstytucyjnej, to wynika z tego, iż niedopuszczalne jest zakwestionowanie w trybie skargi konstytucyjnej normy prawnej, która stanowiąc podstawę ostatecznego orzeczenia o prawie do uwzględnienia dobra rodziny przez państwo w jego polityce społecznej i gospodarczej, doprowadziła do zarzucanego naruszenia tego prawa w sprawie, której skarga konstytucyjna dotyczy. Innymi słowy – zdaniem Trybunału – członek rodziny (np. rodzic) nie ma prawa do ochrony w trybie skargi konstytucyjnej dobra swojej rodziny, stanowionego art. 71 ust. 1 zdanie pierwsze Konstytucji. Wydaje się zatem, iż o dopuszczalności przeprowadzenia kontroli z tak ukształtowanym wzorcem nie decyduje okoliczność, iż *per se* nie stanowi on prawa podmiotowego ani wolności w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, lecz ocena wskazanego sposobu, w jaki inkryminowana w skardze norma prawna, stanowiąc podstawę ostatecznego orzeczenia doprowadziła do wskazanego w skardze naruszenia.[1630] Przemawia za tym pogląd prawny wyrażony przez pełen skład Trybunału, który dostrzegając złożoność funkcji ochronnych wyrażonych art. 71 Konstytucji wywiódł, iż „naruszenie konstytucyjnego postanowienia określającego cele działalności organów władzy publicznej następuje m.in. wówczas, gdy: «ustawodawca niewłaściwie zinterpretował przepis konstytucji wyznaczający określony cel czy zadanie władzy publicznej, a w szczególności uchwalając ustawę zastosował takie środki, które nie mogły doprowadzić do realizacji tego celu (…)»”.[1631] W sytuacjach tego rodzaju

[1630] art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK: ”Skarga konstytucyjna zawiera wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego, i w jaki sposób - zdaniem skarżącego - zostały naruszone.”

[1631] wyrok pełnego składu z 4 kwietnia 2001 r., sygn**. K 11/00** (OTK ZU nr 3/2001, poz. 54; zob. wskazaną tam literaturę) oraz wyroki z: 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37); 22 lipca 2008 r., sygn. **K 24/07** (OTK ZU nr 6/A/2008, poz. 110); 23 czerwca 2008 r., sygn. **P 18/06** (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 83); postanowienie z 1 października 2008 r., sygn. **P 25/07** (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 142)

ustawodawca, realizując dyspozycję art. 71 ust. 1 Konstytucji powinien bowiem umożliwiać uprawnionym uzyskiwanie szczególnej pomocy ze strony władz publicznych.[1632] Trybunał potwierdził to także w wyroku z 3 kwietnia 2019 r. (sygn. SK 13/16) derogując art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim do dochodu, o którym mowa w tym przepisie, wlicza się alimenty otrzymywane przez niepełnosprawne dziecko od rodzica – jako niezgodnym właśnie z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.[1633]

Podmiotem prawa wynikającego z art. 71 ust. 1 Konstytucji są rodziny (a ściślej: jej członkowie) znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza rodziny wielodzietne i niepełne.[1634] Zdaniem Trybunału wynika z tego, iż obydwie przesłanki trudnej sytuacji – finansowa oraz środowiskowa, powinny być spełnione kumulatywnie, a zatem nie każdej rodzinie wielodzietnej lub niepełnej przysługuje prawo do wsparcia ze strony państwa.[1635] Wydaje się, że również i tę ocenę należałoby uzupełnić o myśl, iż beneficjentem prawa stanowionego w art. 71 ust. 1 Konstytucji jest jednak każda rodzina, natomiast rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietne i niepełne, mają prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych. Interpretacja ta wynika przede wszystkim z wykładni językowej zdania pierwszego tego przepisu („Państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej uwzględnia dobro rodziny"), zwłaszcza użytego w zdaniu drugim sformułowania „prawo do szczególnej pomocy". Koresponduje ona także z realizacją wartości wskazanych w art. 18 Konstytucji, rozwijanych kolejno w art. 47, art. 48, art. 53 ust. 3, art. 71 i art. 72 Konstytucji.[1636] Członkiem rodziny uprawnionym do

---

[1632] wyrok pełnego składu z 4 kwietnia 2001 r., sygn. **K 11/00** (OTK ZU nr 3/2001, poz. 54)

[1633] OTK ZU A/2019, poz. 14

[1634] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22)

[1635] *Ibid.*

[1636] zob. P. Tuleja, *Art. 18. Zasada ochrony małżeństwa i rodziny* (w:) P. Tuleja (red.) *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2021 (LEX/el. nr 587806612)

powoływania się na art. 71 ust. 1 Konstytucji nie jest natomiast – zdaniem Trybunału – rodzic, którego rola w wychowywaniu dziecka sprowadzała się wyłącznie do spełniania obowiązku alimentacyjnego i odwiedzin dziecka w ustalonym czasie bez sprawowania nad dzieckiem bieżącej opieki, czy współdziałania w ramach codziennego wychowania dziecka,[1637] choć ocena taka – na gruncie abstrakcyjnej kontroli norm – jest jednak zdecydowanie zbyt daleko idąca z uwagi na złożoność obejmowanych nimi stanów faktycznych. Trybunał zaznaczał również, że rozwiązania normatywne przewidujące rozmaite ulgi podatkowe, nawet jeżeli stanowią konsekwencję zasady sprawiedliwości podatkowej, nie mogą stwarzać okazji do pozorowanego rozpadu rodziny lub niezakładania rodziny wyłącznie ze względu na spodziewaną korzyść ekonomiczną (podatkową).[1638] Wyraz urzeczywistnienia omawianej zasady stanowi obowiązek ustawodawcy uwzględniania – przy ustalaniu wymiaru podatku – sytuacji rodzinnej podatnika, a w konsekwencji jego zdolności płatniczej, wyrazem czego są szczególne tryby rozliczenia podatku dochodowego przez małżonków oraz rodziców samotnie wychowujących dzieci, z których podatnicy, po spełnieniu określonych wymogów, mogą dobrowolnie skorzystać (np. metoda ilorazu rodzinnego) prowadząc do uniknięcia lub spłaszczenia skutków progresji i związanej z nią zapłaty wyższego podatku od tej części dochodów, która przekracza podstawowy próg podatkowy.[1639] Podobne wnioskowania przeprowadzał Trybunał wywodząc, iż skoro jeden podatnik ma na utrzymaniu członków rodziny, a drugi takich zobowiązań nie ma, to nie znajdują się oni w identycznej sytuacji podatkowej, w związku z czym mogą – i zdaniem Trybunału powinni – w systemie prawa podatkowego być

[1637] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22) dotyczący art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu.) w zakresie, w jakim prowadzi do nieuzasadnionego zróżnicowania opodatkowania poszczególnych kategorii podatników posiadających na utrzymaniu dzieci i rodziny oraz dyskryminacji niektórych z nich

[1638] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22); zob. wyrok z 18 maja 2005 r., sygn. **K 16/04** (OTK ZU 5A/2005, poz. 51, zwłaszcza pkt III.4)

[1639] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22)

traktowani inaczej.[1640] Z perspektywy zarzutu naruszenia zasady równości oraz nakazu ochrony wartości, którą stanowi rodzina i jej dobro, nie budziło konstytucyjnych zastrzeżeń Trybunału zróżnicowanie sytuacji podatkowoprawnej współmałżonka wspólnika spółki cywilnej, świadczącego pracę na rzecz spółki z innym jej pracownikiem, kiedy to wynagrodzenie małżonka nie podlegało odliczeniu od podatku jako koszt uzyskania przychodu.[1641] Założenia te wynikają z przedstawianego w orzecznictwie Trybunału postulatu sprawiedliwości podatkowej, która na gruncie określania wysokości podatku dochodowego nakazuje uwzględniać, nie tylko wysokość dochodu osiągniętego przez podatnika, ale także „jego zdolność płatniczą ustaloną przy uwzględnieniu niezbędnych wydatków przeznaczonych na utrzymanie rodziny".[1642] Trybunał podkreślał również, że wobec tego, iż obciążenie obowiązkiem podatkowym nie może naruszać istoty wartości objętych ochroną konstytucyjną, zwłaszcza przewidzianych w przepisach deklarujących objęcie małżeństwa i rodziny ochroną i opieką Rzeczypospolitej Polskiej (art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji), to realizując tę ochronę, ustawodawca powinien powstrzymywać się od wprowadzania regulacji podatkowych naruszających wskazane wartości lub utrudniających ich urzeczywistnienie.[1643] Argument ten Trybunał operacjonalizował również na płaszczyźnie konkurujących ze sobą wartości konstytucyjnych: z jednej strony – interesu publicznego wyrażającego się w dążeniu do zabezpieczenia przed nadużyciami przy korzystaniu z łącznego opodatkowania i z drugiej – interesu osób należących do kategorii podmiotów, które ze względu na

[1640] wyrok z 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37); zob. *tamże:* W. Wójtowicz, *Problem „prorodzinności" podatku dochodowego od osób fizycznych* [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999

[1641] wyrok z 24 stycznia 2001 r., sygn. **SK 30/99** (OTK ZU 1/2001, poz. 3) oraz postanowienie z 3 listopada 2004 r., sygn. **SK 24/01** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 111)

[1642] wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95); 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37); 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22)

[1643] wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95); 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37)

ograniczoną zdolność podatkową, winny podlegać specjalnym zasadom obliczania podatku od dochodów.[1644] Łączne opodatkowanie dochodów przez małżonków nie stanowi jednak wyjątku od wynikającej z art. 84 Konstytucji zasady powszechności opodatkowania i związanej z nią zasady sprawiedliwości podatkowej, lecz ich konsekwencję, za czym przemawia ciążący na ustawodawcy obowiązek oparty właśnie na art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji.[1645] Już w wyroku z 7 czerwca 1999 r. Trybunał podkreślał, iż jedną z granic zasady władztwa daninowego jest właśnie zasada objęcia „małżeństwa i rodziny nie tylko ochroną, ale i opieką Rzeczypospolitej Polskiej (art. 18 i art. 71 ust. 1 konstytucji) [nakazującą] (…) powstrzymać się od wprowadzania regulacji podatkowych naruszających wskazane wartości lub utrudniających ich urzeczywistnianie".[1646] W dalszej części uzasadnienia Trybunał powiązał powyższe okoliczności z zasadami sprawiedliwości podatkowej wchodzącej w zakres pojęcia sprawiedliwości społecznej, o której mowa w art. 2 Konstytucji.

Wobec tego więc, iż wskazane postanowienia art. 18, art. 47, art. 48, art. 53 ust. 3, art. 71 oraz art. 72 Konstytucji pełnią istotną rolę programową dla rozmaitych działań prawodawcy zwykłego, w tym prawodawcy podatkowego, jednocześnie stanowią one nośniki konstytucyjnych wolności lub praw, podlegających ochronie w trybie skargi konstytucyjnej. Przyjmowana niekiedy w orzecznictwie Trybunału odmienna ocena, jakoby nie stanowiły one podstawy roszczeń w sprawach indywidualnych, mogłaby w konsekwencji doprowadzić do podejmowanych przez ustawodawcę prób przekształcenia powyższych norm w *nudum ius* a więc prawo bezprzedmiotowe, pozbawiając adresatów tych praw możliwości skutecznej ochrony.

[1644] wyrok z 15 października 2001 r., sygn. **K 12/01** (OTK ZU 7/2001, poz. 213) dotyczący przepisów ustalających zasady wypłacania zasiłków osobom prowadzącym pozarolniczą działalność gospodarczą w sposób uniemożliwiający skorzystanie z pomocy władz publicznych w tym zakresie; 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37)

[1645] wyrok z 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37)

[1646] wyrok z 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU 5/1999, poz. 95)

8. Wnioski

Rzeczpospolita Polska jako dobro wspólne wszystkich obywateli (art. 1 Konstytucji) stanowi demokratyczne państwo prawne, urzeczywistniające zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji). Tak unormowana klauzula generalna uprawnia każdy podmiot polskiego prawa, wyposażony w zdolność skargową, do zakwestionowania w trybie skargi konstytucyjnej, o której mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji (po spełnieniu określonych wymagań), zgodności normy prawnej, na podstawie której ostatecznie orzeczono o jego konstytucyjnych wolnościach lub prawach, z postanowieniami Konstytucji, w których zostały one unormowane. W przypadku przytoczonej klauzuli, może ona stać się wzorcem kontroli w trybie skargi konstytucyjnej w razie wyprowadzenia z niej tylko takiego prawa podmiotowego, które nie zostało zawarte w innym przepisie Konstytucji,[1647] albowiem postanowienia Konstytucji normujące zasady ogólne nie mogą stanowić samodzielnych wzorców kontroli w zakresie, w jakim określony problem konstytucyjnoprawny doczekał się odrębnej, wyraźnej regulacji w szczegółowych postanowieniach Konstytucji dotyczących poszczególnych wolności i praw obywatelskich.[1648] Klauzula ta może jednak stanowić samodzielną podstawę skargi konstytucyjnej, jeśli precyzuje zarzut naruszenia prawa podmiotowego nim chronionego bądź też kiedy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości, z naruszeniem art. 2 Konstytucji wiąże się naruszenie innych konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego.[1649] Na gruncie kontroli zgodności norm i aktów prawa

[1647] postanowienie pełnego składu z 12 grudnia 2000 r., sygn. **Ts 105/00** (OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60; dot. rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym)

[1648] Zachowujący swą aktualność również na gruncie postępowania w trybie skarg konstytucyjnych: pogląd wyrażony w uzasadnieniu wyroku z 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26), derogującego art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim nie regulują trybu złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług przez byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem tego podatku – jako niezgodnymi z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji

[1649] wyrok 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99) i wskazane tam orzecznictwo

podatkowego z przytaczaną klauzulą, Trybunał wyprowadził kolejne zasady pochodne (subzasady), do których należą przede wszystkim: zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego, zasada poprawnej legislacji podatkowej, zasada zachowania *vacatio legis* norm podatkowoprawnych oraz zasady ochrony praw słusznie nabytych i ochrony interesów w toku w prawie podatkowym. Nie budzi więc wątpliwości Trybunału dopuszczalność związania, jako wzorca kontroli w trybie skargi, określonego elementu tej klauzuli z określonym prawem podmiotowym skarżącego (najczęściej prawem własności, wolności gospodarczej, prawem do sądu, prawem do ochrony, opieki lub pomocy rodzinie, czy prawem do ochrony życia prywatnego lub wolnością i ochroną komunikowania się). Wobec tego jednak, że w demokratycznym państwie prawnym, każdy obowiązany jest do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji) oraz ma obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej (art. 83 Konstytucji) jako, że obowiązkiem obywatela polskiego jest wierność Rzeczypospolitej oraz troska o dobro wspólne (art. 82 Konstytucji), Trybunał w swoim orzecznictwie wielokrotnie wskazywał na zasadę władztwa daninowego, odczytywaną z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji[1650] (niekiedy dekodowaną wyłącznie z art. 217 Konstytucji).[1651] Podkreślał w ten sposób, że uprawnia ona właściwe organy państwa do obciążania podmiotów znajdujących się w zakresie jego władzy obowiązkami daninowymi w celu finansowania swoich zadań,[1652]

[1650] A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolite Polskiej*, Warszawa 2011, s. 175-176; zob. rys historyczny kształtowania się rzeczonej zasady w polskim konstytucjonalizmie: tamże, s. 176 i n.; zob. wyroki z: 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85) oraz postanowienie z 15 lipca 2010 r., sygn. **K 21/09**, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 64)

[1651] wyrok z 16 lipca 2009 r., sygn. **K 36/08** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 111) i wskazana tam literatura: J. Boć (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.,* Wrocław 1998, s. 319

[1652] wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100), a także przywołane tam orzecznictwo, zwłaszcza wyroki z: 10 grudnia 2002 r., sygn. **P 6/02** (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 91) oraz 18 listopada 2014 r., sygn. **K 23/12** (OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113)

służących dobru wspólnemu. Granice tego władztwa stanowią konstytucyjne wolności lub prawa skarżącego wskazane w skardze jako wzorzec kontroli, samodzielnie lub w związku z innymi zasadami, regułami czy wartościami dekodowanymi z poszczególnych przepisów Konstytucji, a nawet z treści jej preambuły. Przekroczenie tej granicy stanowić może podstawę zarzutów skargi konstytucyjnej w sprawie z zakresu kontroli konstytucyjności aktów prawa podatkowego. W tym stanie rzeczy nakładanie na podmioty prawa podatkowego rozmaitych danin (z podatkami na czele) jest na gruncie Konstytucji uprawnione i nie może być traktowane *per se* jako pozbawianie własności.[1653] Związane bowiem z obowiązkami podatkowymi, ingerowanie w sferę prawa własności i innych praw majątkowych, należy do zasadniczej treści instytucji podatku,[1654] gdyż to właśnie w wyniku realizacji obowiązku podatkowego dochodzi do przymusowego uszczuplenia majątku podatnika na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy, zaś dokonane w ten sposób przysporzenie majątkowe odbywa się – nie inaczej, jak na koszt samego podatnika.[1655] Z tych względów art. 84 Konstytucji nakładając na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie, z natury rzeczy ogranicza tym samym możliwość „pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji”,[1656] albowiem realizacja obowiązku podatkowego z natury swej

[1653] wyroki z: z 4 września 2007 r., sygn. **P 43/06** (OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95); 10 marca 2009 r., sygn. **P 80/08** (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26); postanowienie z 15 lipca 2010 r., sygn. **K 21/09** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 64)

[1654] wyroki z: 14 września 2001 r., sygn. **SK 11/00** (OTK ZU nr 6/2001, poz. 166); 29 listopada 2006 r., sygn. **SK 51/06** (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156); 6 stycznia 2009 r., sygn. **SK 22/06** (OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1); 7 lipca 2009 r., sygn. **SK 49/06** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106); 18 października 2011 r., sygn. **SK 2/10** (OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83); 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151)

[1655] zob. wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU 3/A/2002, poz. 26)

[1656] zob.: wyroki z: 6 stycznia 2009 r., sygn. **SK 22/06** (OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100) oraz postanowienia z: 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166); 25 listopada 2009 r., sygn. **SK 30/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 159)

zawsze łączy się z ingerencją w prawa majątkowe podatnika.[1657] W kontekście prawa podatkowego ochrona własności nie ma bowiem charakteru absolutnego i nie może być traktowana jako *ius infinitum*.[1658] Zdaniem Trybunału postanowienia Konstytucji gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą stanowić adekwatny wzorzec kontroli również dla przepisów nakładających obowiązki, o ile skarga konstytucyjna wykazuje istnienie rzeczywistego związku zachodzącego między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnych konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego.[1659] Tym samym skutki nałożenia na określoną grupę podmiotów określonej daniny publicznej lub wprowadzenie ulgi czy zwolnienia podatkowego, zasadniczo nie mogą być przez Trybunał oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników,[1660] a obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych,

---

[1657] zob. wyroki z: 30 listopada 2004 r., sygn. **SK 31/04** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110); 5 listopada 2008 r., sygn. **SK 79/06** (OTK ZU 9/A/2008, poz. 153); 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100); 29 listopada 2006 r., sygn. **SK 51/06** (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156); 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151)

[1658] zob. wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU 3/A/2002, poz. 26); por. orzeczenie pełnego składu z 31 stycznia 1996 r., sygn. **K 9/95** (OTK ZU 1/1996, poz. 2) w sprawie kontroli zgodności z przepisami konstytucyjnymi pozostawionymi w mocy na podstawie art. 77 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r.: przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. Nr 89, poz. 414) „w części, w której nakazują właściwemu organowi wydanie we wszczętej sprawie decyzji o rozbiórce obiektu budowlanego będącego w budowie rozpoczętej i nie zakończonej przed dniem 1 stycznia 1995 r., prowadzonej bez wymaganego pozwolenia na budowę albo zgłoszenia, bądź też pomimo wniesienia sprzeciwu przez właściwy organ, gdy obiekt ten znajduje się na terenie przeznaczonym w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego pod zabudowę tego rodzaju ani też nie spowoduje w razie wybudowania niebezpieczeństwa dla ludzi lub mienia albo niedopuszczalnego pogorszenia warunków zdrowotnych lub użytkowych dla otoczenia"; por. z orzeczeniem z 28 maja 1991 r., **K 1/91** (OTK ZU 1991, poz. 4)

[1659] wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

[1660] wyroki z: 29 listopada 2006 r., sygn. **SK 51/06** (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156, derogujący art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim wyłącza zwolnienie podatkowe w stosunku do odszkodowań uzyskanych na podstawie ugody sądowej); 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151; dot. kontroli konstytucyjności art. 241 § 2 pkt 2 o.p.); 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62, dot. nadpłaty podatku); postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; dot. podatku od spadku i darowizn)

w tym podatków – w zakresie samego nałożenia na jednostkę obowiązku określonych świadczeń lub ustalenia jego wysokości – zasadniczo nie stanowi ograniczenia, którego dotyczy art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji.[1661] W orzecznictwie Trybunału przyjmuje się jednak, że zakwestionowanie w trybie skargi konstytucyjnej zgodności normy prawa podatkowego z konstytucyjnym prawem własności podatnika jest dopuszczalne przede wszystkim w następujących przypadkach. Po pierwsze, gdy kwestionowana jest norma, która pod pozorem regulacji daninowej stanowi w istocie instrument służący celom innym niż *stricte* fiskalne oraz narusza istotę prawa własności, przykładowo przez nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia.[1662] Po drugie, gdy kwestionowana norma nie dotyczy *stricte* nakładania podatków lub obowiązku płacenia podatku *sensu strico*, lecz związana jest np. z uciążliwymi i nadmiernymi obowiązkami (w tym o charakterze formalnym) związanymi albo z ukształtowaniem warunków, jakie muszą zostać spełnione, by móc poprawnie wykonać spoczywające na podatniku powinności lub przysługujące mu uprawnienia, w tym zwłaszcza w zakresie determinowanym elementem konstrukcyjnym danego podatku (np. jego nadpłatą czy odsetkami), albo skorzystać ze zwolnienia

[1661] zob. wyroki z: 11 grudnia 2001 r., sygn. **SK 16/00** (OTK ZU nr 8/2001, poz. 257); 22 maja 2002 r., sygn. **K 6/02** (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33); 22 maja 2007 r., sygn. **SK 36/06** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50); 13 października 2008 r., sygn. **K 16/07** (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136); 6 stycznia 2009 r., sygn. **SK 22/06** (OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1); 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); postanowienia z: 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87); 5 czerwca 2013 r., sygn. **SK 25/12** (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68)

[1662] zob. wyroki z: 5 stycznia 1999 r., sygn. **K 27/98** (OTK ZU nr 1/1999, poz. 1); 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95); 30 listopada 2004 r., sygn. **SK 31/04** (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110); 9 października 2007 r., sygn. **SK 70/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103); 13 października 2008 r., sygn. **K 16/07** (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136); 6 stycznia 2009 r., sygn. **SK 22/06** (OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1); 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151); 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62); 17 listopada 2010 r., sygn. **SK 23/07** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103); 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85); postanowienia z: 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166); 14 grudnia 2009 r., sygn. **SK 49/07** (OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 173); 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); 28 listopada 2018 r., sygn. **SK 3/14** (OTK ZU A/2018, poz. 79); 17 czerwca 2020 r., sygn. **SK 26/19** (OTK ZU A/2020, poz. 28); 24 lutego 2021 r. sygn. **SK 39/19** (OTK ZU nr A/2021, poz. 14)

podatkowego lub preferencji podatkowej.[1663] Samoistną podstawę skargi kwestionującej konstytucyjność normy prawa podatkowego stanowić może również zarzut naruszenia art. 20 i art. 22 Konstytucji (prawo wolności gospodarczej oraz ochrona własności i prawa dziedziczenia), albowiem zawierają one „normę prawną gwarantującą prawo podmiotowe o randze konstytucyjnej, a nie tylko normę prawa w znaczeniu przedmiotowym i podstawę ustroju państwa".[1664] Dopuszczalność zakwestionowania zgodności normy prawa podatkowego z art. 22 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, uwarunkowana jest więc od uprawdopodobnienia naruszenia lub co najmniej utrudnienia urzeczywistniania istoty tych praw,[1665] w szczególności poprzez „zakwestionowanie przepisów kształtujących obowiązek podatkowy w zakresie drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych skarżącego oraz do uniemożliwienia prowadzenia przez niego działalności gospodarczej".[1666] W tym kontekście Trybunał stanowczo podkreślał również, że ustawodawca podatkowy powinien uwzględniać indywidualne możliwości ponoszenia ciężarów publicznych przez podatników, gdyż podatki nie powinny stanowić większego ciężaru „niż jest to absolutnie konieczne" zaś sam obowiązek ich płacenia nie może „prowadzić do ubóstwa obywateli (podatników)".[1667] Ta z kolei okoliczność wiąże się z dopuszczalnością kwestionowania w trybie skarg konstytucyjnych zgodności norm prawa podatkowego z zasadami

[1663] zob. wyrok pełnego składu z 20 listopada 2002 r., sygn. **K 41/02** (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83) oraz wyroki z: 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62); 18 października 2011 r., sygn. **SK 2/10** (OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83); 12 lutego 2015 r., sygn. **SK 14/12** (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15) i 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100); wyrok z 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97); zob. również przykłady wskazane w wyroku z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

[1664] wyrok pełnego składu z 14 czerwca 2004 r., sygn. **SK 21/03** (OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56); wyrok z 27 lipca 2004 r., sygn. **SK 9/03** (OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 71); postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. **SK 9/12** (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

[1665] zob. wyrok z 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU nr 5/1999, poz. 95)

[1666] postanowienie z 9 lipca 2012 r., sygn. **SK 19/10** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87); por. wyrok z 16 października 2007 r., sygn. **SK 63/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105)

[1667] wyrok z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

równości i proporcjonalności opodatkowania (art. 32 ust. 1 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji). Otóż prawa podmiotowe jednostek, sprzężając się z ich powinnościami wobec Ojczyzny, rozumianej jako dobro wspólne (*res publica*), uprawniają i zobowiązują każdego, na miarę adekwatnych okoliczności do uczestnictwa w systemie prawa podatkowego służącemu dobru wspólnemu wszystkich obywateli i podmiotów polskiego prawa podatkowego. Tak kształtowany system norm, mając na względzie przyrodzoną godność człowieka (art. 30 Konstytucji), stanowiącą źródło podstawowych praw człowieka[1668] wymaga, by wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych) charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu były traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących (zasada równości).[1669] Tym samym równość to także

[1668] P. Tuleja, *Art. 4. Zasada zwierzchnictwa Narodu* (w:) P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2021 (LEX/el. nr 587806598)

[1669] zob. wyroki z: 9 maja 2005 r., sygn. **SK 14/04** (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47) dotyczący ulgi budowlanej w sprawie kontroli konstytucyjności art. 26 ust. 3 u.p.d.o.f.; 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107) dotyczący zwrotu VAT przy zakupie samochodów ciężarowych nie posiadających świadectwa homologacji; 16 października 2007 r., sygn. **SK 63/06** (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105) derogujący – jako niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 oraz z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji – kwestionowany w skardze art. 54 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim nie wyłącza naliczania odsetek za zwłokę, w przypadku gdy w postępowaniu zabezpieczającym organ podatkowy, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, dokonał zajęcia środków pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych, a następnie środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych; 26 listopada 2007 r., sygn. **P 24/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126) stwierdzający niezgodność z art. 32 Konstytucji kwestionowanego art. 36 § 1 ordynacji podatkowej (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim przyznaje pierwszeństwo zaspokojenia hipotekom przymusowym Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego zabezpieczającym zobowiązania podatkowe, zaległości podatkowe i odsetki za zwłokę przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności; 24 listopada 2009 r., sygn. **SK 36/07** (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151) w sprawie kontroli konstytucyjności art. 241 § 2 pkt 2 ordynacji podatkowej (we wskazanym tam brzmieniu); 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22) wydany w sprawie kontroli konstytucyjności art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu.) w zakresie, w jakim prowadzi do nieuzasadnionego zróżnicowania opodatkowania poszczególnych kategorii podatników posiadających na utrzymaniu dzieci i rodziny oraz dyskryminacji niektórych z nich; 18 października 2011 r., sygn. **SK 2/10** (OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83) dot. naliczania odsetek za zwłokę w zobowiązaniach podatkowych, derogujący art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (we wskazanym tam brzmieniu) w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji podatkowej (we

akceptacja odmiennego traktowania podmiotów, które wspólnych cech relewantnych nie posiadają.[1670] Dlatego zróżnicowania sytuacji prawnej i faktycznej adresatów norm prawnych, które odpowiadają obiektywnie istniejącym między nimi odmiennościom, nie prowadzą *per se* do naruszenia konstytucyjnej zasady równości.[1671] Zdaniem Trybunału równość stanowi przejaw sprawiedliwości, oznaczający właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego, a więc proporcjonalne w stosunku do zdolności płatniczej podatnika, albowiem celem funkcjonowania sprawiedliwości podatkowej, wywodzonej z art. 2 Konstytucji jest właśnie powszechność „wyrażająca się w obowiązku przyczyniania się do pokrywania wspólnych potrzeb w miarę możliwości przez wszystkich".[1672] Zarzut nieproporcjonalnego rozłożenia ciężaru podatkowego może zostać sformułowany w trybie skargi

---

wskazanym tam brzmieniu) jako niezgodnym z art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji; wyrok z 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU A/2018, poz. 2) dot. zasad ustalania podatku od nieruchomości; zob. także – wydane w trybie kontroli abstrakcyjnej (z wniosku RPO) – wyroki z: 7 listopada 2007 r., **sygn. K 18/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 122) stwierdzający niezgodność art. 26 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu) z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim wyłącza możliwość odliczenia przez podatników, o których mowa w art. 27 ust. 9 tej ustawy, od dochodu osiągniętego z działalności wykonywanej poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone od dochodu w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego działalność ta była wykonywana (zob. przywołany tam wyrok pełnego składu z 5 października 2005 r., sygn. **SK 39/05** [OTK ZU nr 9/A/2005, poz. 99]); 29 marca 2012 r., sygn. **K 27/08** (OTK ZU nr 3/A/2012, poz. 27) stwierdzający niezgodność art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) u.p.d.o.f. (we wskazanym tam brzmieniu) z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji w zakresie, w jakim przepis ten wyłącza stosowanie zwolnienia od podatku wobec alimentów ustalonych w ugodach sądowych

[1670] wyrok z 19 czerwca 2012, sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65, dot. przedawnienia zobowiązania podatkowego powstałego z tytułu zawarcia umowy pożyczki i ponownego powstania zobowiązania podatkowego od tej samej czynności cywilnoprawnej), gdzie Trybunał wskazał, że zasada równości „oznacza nakaz równego traktowania podmiotów odznaczających się tożsamymi cechami wspólnymi"

[1671] postanowienie pełnego składu z 24 października 2001 r., sygn. **SK 10/01** (OTK ZU nr 7/2001, poz. 225); wyroki z: 23 marca 2010 r., sygn. **SK 47/08** (OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 25); 19 czerwca 2012 r., sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65); 4 lipca 2013 r., sygn. **P 7/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 74)

[1672] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22) oraz tamże: zob. R. Mastalski, *Konstytucyjne granice opodatkowania*, (w:) M. Zubik (red.) *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006, s. 560

konstytucyjnej zwłaszcza, jeśli nie jest ona konieczna w demokratycznym państwie dla ochrony jednej z wartości wymienionych w art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz musi być proporcjonalna i nie może naruszać istoty ograniczonego prawa lub wolności.[1673] Zarzut ten znajduje swoje umocowanie w zakazie nadmiernej ingerencji, z początku wiązanego jedynie z relacją horyzontalną (tj. zachodzącą między państwem a jednostką), a z czasem również z potrzebą stosowania środków koniecznych i przydatnych do osiągnięcia zakładanych celów.[1674] W tym stanie rzeczy zarzut naruszenia zasady proporcjonalności wymaga ustalenia, czy dana norma prowadzi do zamierzonych skutków prewencyjnych, czy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego oraz czy jej efekty są proporcjonalne w stosunku do ciężarów nakładanych na określony podmiot.[1675] Zarzut naruszenia zasady proporcjonalności (adekwatności) przyjętych przez ustawodawcę rozwiązań normatywnych w stosunku do zakładanego przez niego celu może więc zostać przez Trybunał zbadany z perspektywy konieczności, celowości, efektywności oraz stopnia dolegliwości.[1676] Tym samym również regulacje mające na celu ułatwienie rozliczenia zobowiązania podatkowego podatnikom zobowiązanym do samoobliczania podatku normowane być muszą z zastosowaniem środków najbardziej adekwatnych i najmniej uciążliwych.[1677] Okoliczność ta wiąże się z dopuszczalnością zakwestionowania zgodności norm regulujących problematykę deklaracji

[1673] wyrok z 9 listopada 2010 r., sygn. **SK 10/08** (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99 i wskazane tam poglądy doktryny)

[1674] orzeczenie z 26 kwietnia 1995 r., sygn. **K 11/94** (OTK ZU 1995 r., poz. 12, dot. ustawowego ograniczenia swobody działalności gospodarczej)

[1675] wyroki z: 29 czerwca 2005 r., sygn. **SK 34/04** (OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 69, derogujący art. 31 § 1 w związku z art. 30 § 3 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy […] w zakresie, w jakim przewiduje obligatoryjność przepadku narzędzi, stanowiących własność osoby trzeciej, które służyły do popełnienia przestępstwa skarbowego); 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62, dot. nadpłaty podatku)

[1676] wyroki z: 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9); 26 czerwca 2019 r., sygn. **K 16/17** (OTK ZU A/2019, poz. 49)

[1677] zob. wyroki z: 19 września 2006 r. sygn. **K 7/05** (OTK ZU 8/A/2006, poz. 107); 25 października 2004 r., sygn. **SK 33/03** (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94)

majątkowych i podatkowych z prawem do ochrony danych osobowych (art. 51 ust. 2 Konstytucji), ograniczenie której na gruncie prawa podatkowego powinno odpowiadać przesłankom określonym w art. 31 ust. 3 Konstytucji.[1678] Trybunał zastrzega jednak, że w kontekście zarzutu naruszenia zasady proporcjonalności prawa podatkowego, jego interwencja dopuszczalna jest dopiero, gdy ustawodawca przekracza zakres przyznanej mu swobody regulacyjnej, mieszczącej się w ramach zasady władztwa daninowego, w sposób kwalifikowany i ewidentny, doprowadzając do rażących skutków ubocznych wprowadzonej regulacji w związku z wartością celu, któremu regulacja ta miała służyć, albowiem kognicja Trybunału zasadniczo nie rozciąga się do kontrolowania celowości i trafności rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę, zwłaszcza ustawodawcę podatkowego.[1679]

Oprócz powyższych zasadniczych konstytucyjnych praw, wolności i obowiązków prawa podatkowego, skarga konstytucyjna wskazywać może także inne kategorie podlegające ochronie. Należą do nich również prawo do sprawiedliwego rozpoznania sprawy podatkowej przez organy administracji skarbowej oraz sądy administracyjne, a także prawo do ochrony, opieki i pomocy rodzinie w prawie podatkowym. Otóż konsekwencją obowiązywania zasady demokratycznego państwa prawnego jest zobowiązanie organów władzy publicznej do prowadzenia postępowań należących do ich właściwości z zachowaniem standardów sprawiedliwości proceduralnej, na które zdaniem Trybunału, składają się przede wszystkim: a) zapewnienie wszechstronnego i starannego zbadania okoliczności istotnych dla sprawnego rozstrzygnięcia danej sprawy w rozsądnym (tj. możliwie najkrótszym) terminie w postępowaniu prowadzonym bez zbędnej zwłoki,

[1678] wyrok pełnego składu z 20 listopada 2002 r., sygn. **K 41/02** (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83); zaś w kontekście przetwarzania danych zebranych w toku czynności wywiadu skarbowego i ich przekazywaniu określonym instytucjom – zob. wyrok z 17 czerwca 2008 r., sygn. **K 8/04** (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 81)

[1679] wyroki z: 11 lutego 2014 r., sygn. **P 24/12** (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9); 26 czerwca 2019 r., sygn. **K 16/17** (OTK ZU A/2019, poz. 49); zob. wyrok z 9 lipca 2012 r., sygn. **P 8/10** (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 75)

b) zachowanie prawa wszystkich stron i uczestników postępowania do przedstawiania i obrony swoich racji (prawo wysłuchania), a także c) obowiązek uzasadniania swoich rozstrzygnięć przez organy władzy publicznej oraz d) zagwarantowane w art. 78 Konstytucji prawo do zaskarżania przez strony i uczestników postępowania rozstrzygnięć wydanych w pierwszej instancji.[1680] Tym samym zasada sprawiedliwości proceduralnej prawa podatkowego wyraża przede wszystkim prawo jednostki do: 1) uruchomienia postępowania przed organem o określonej charakterystyce i właściwości; 2) odpowiedniego ukształtowania norm postępowania prowadzonego przez ten organ; 3) uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia procedowanej sprawy oraz 4) odpowiedniego ukształtowania ustroju i pozycji tych organów. Tymczasem, gdy chodzi o drugą ze wskazanych kategorii, a więc prawo do ochrony, opieki i pomocy rodzinie w prawie podatkowym, Trybunał wskazywał, że jego podmiotem są rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza rodziny wielodzietne i niepełne (art. 71 ust. 1 Konstytucji).[1681] Koresponduje ono także z realizacją wartości wskazanych w art. 18 Konstytucji, rozwijanych kolejno w art. 47, art. 48, art. 53 ust. 3, art. 71 i art. 72 Konstytucji.[1682] Wyraz urzeczywistnienia omawianej zasady stanowi obowiązek ustawodawcy uwzględniania – przy ustalaniu wymiaru podatku – sytuacji rodzinnej podatnika, a w konsekwencji jego zdolności płatniczej, wyrazem czego są szczególne tryby rozliczenia podatku dochodowego przez małżonków oraz rodziców samotnie wychowujących dzieci, z których podatnicy, po spełnieniu określonych wymogów, mogą dobrowolnie skorzystać (np. metoda ilorazu rodzinnego) prowadząc do uniknięcia lub spłaszczenia skutków progresji i związanej z nią zapłaty wyższego podatku od tej części dochodów, która przekracza podstawowy próg podatkowy.[1683] Podobne wnioskowania

[1680] *Ibid.*

[1681] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22)

[1682] zob. P. Tuleja, *Art. 18. Zasada ochrony małżeństwa i rodziny* (w:) P. Tuleja (red.) *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2021 (LEX/el. nr 587806612)

[1683] wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 62/08** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22)

przeprowadzał Trybunał wywodząc, iż skoro jeden podatnik ma na utrzymaniu członków rodziny, a drugi takich zobowiązań nie ma, to nie znajdują się oni w identycznej sytuacji podatkowej, w związku z czym mogą – i zdaniem Trybunału powinni – w systemie prawa podatkowego być traktowani inaczej.[1684] Tym samym Trybunał podkreślał, iż jedną z granic zasady władztwa daninowego jest właśnie zasada objęcia małżeństwa i rodziny nie tylko ochroną, ale i opieką Rzeczypospolitej Polskiej (art. 18 i art. 71 ust. 1 konstytucji).[1685]

Katalog konstytucyjnych wolności lub praw znajduje swoje transcedentalne źródło w godności człowieka, która ma charakter przyrodzony i niezbywalny.[1686] Stanowi ona źródło wolności jako takiej i ma w tym sensie wymiar przedpozytywny albowiem polska Konstytucja nie może nadać człowiekowi wolności ani godności, a jedynie zadeklarować ich ochronę.[1687] W tym stanie rzeczy uprawnione jest zatem określenie metapozytywnego lub transcendentalnego charakteru godności człowieka i podatnika. Z uwagi jednak na konieczność zapewnienia równej ochrony wszystkim podmiotom polskiego prawa podatkowego, Trybunał podkreślał zdolność skargową (tj. zdolność do zainicjowania postępowania w trybie skargi konstytucyjnej), przysługującą osobom prawnym, niepełnym osobom prawnym, czy jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej, lecz posiadającym zdolność sądową. Uzasadniał to ze wszechmiar potrzebną koniecznością zapewnienia ochrony osobom, które tworzą daną strukturę typu korporacyjnego lub korzystają z jej działalności (w przypadku

[1684] wyrok z 4 maja 2004 r., sygn. **K 8/03** (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37); zob. *tamże:* W. Wójtowicz, *Problem „prorodzinności" podatku dochodowego od osób fizycznych* [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999

[1685] wyrok z 7 czerwca 1999 r., sygn. **K 18/98** (OTK ZU 5/1999, poz. 95)

[1686] P. Tuleja, *Art. 4. Zasada zwierzchnictwa Narodu* (w:) P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2021 (LEX/el. nr 587806598)

[1687] P. Tuleja, *Art. 31. Zasada proporcjonalności* (w:) P. Tuleja (red.), *Konstytucja…* (LEX nr 587806625)

osób prawnych typu zakładowego).[1688] W tym sensie to właśnie godność ludzi tworzących te podmioty stanowi podstawę dla wolności działalności ich struktur pod warunkiem ziszczenia się relewantnego związku zachodzącego między charakterem danego podmiotu prawa podatkowego a charakterem konstytucyjnego prawa podmiotowego, na które podmiot ten się powołuje.[1689] Chodzi więc o warunek, by naruszone prawo należało do kategorii praw, których podmiotem jest tzw. skarżąca osoba prawna, a podstawę przysługiwania tego prawa stanowiła norma wyrażona w przepisie Konstytucji.[1690]

Rozważania przeprowadzone w rozdziale trzecim tej pracy, uwzględniającym – poza przywoływaną literaturą przedmiotu – bogate orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w zakresie katalogu konstytucyjnych wolności lub praw podatnika oraz warunków dopuszczalności powoływania ich w charakterze wzorców kontroli w trybie skargi konstytucyjnej w sprawach podatkowych, potwierdzają zasadność następującej hipotezy. Zgodnie z praktyką orzeczniczą polskiego Trybunału Konstytucyjnego, dopuszczalne jest sformułowanie w skardze konstytucyjnej zarzutu przekroczenia przez prawodawcę podatkowego zasady władztwa daninowego (art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji) w związku z naruszeniem (ewentualnie nieproporcjonalnym naruszeniem w rozumieniu art. 31 ust. 3 a w przypadku prawa własności – przede wszystkim w ujęciu wynikającym z art. 64 ust. 3 Konstytucji) konkretnego, przysługującego

[1688] wyrok z 8 czerwca 1999 r., sygn. **SK 12/98** (OTK ZU 5/1999, poz. 96); *tamże:* B. Banaszak, J. Boć, M. Jabłoński [w:] J. Boć (red.), *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, Wrocław 1998, s. 143; postanowienie z 8 kwietnia 2008 r., sygn. **SK 80/06** (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 51, dot. przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości)

[1689] wyrok z 8 czerwca 1999 r., sygn. **SK 12/98** (OTK ZU 5/1999, poz. 96); *tamże:* B. Banaszak, J. Boć, M. Jabłoński [w:] J. Boć (red.), *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, Wrocław 1998, s. 143; postanowienie z 8 kwietnia 2008 r., sygn. **SK 80/06** (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 51, dot. przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości)

[1690] wyrok z 8 czerwca 1999 r., sygn. **SK 12/98** (OTK ZU 5/1999, poz. 96, dot. kontroli konstytucyjności art. 7 ust. 3 i ust. 4 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim pozbawia spółkę z udziałem kapitału zagranicznego możliwości odliczenia od podatku dochodowego poniesionej straty)

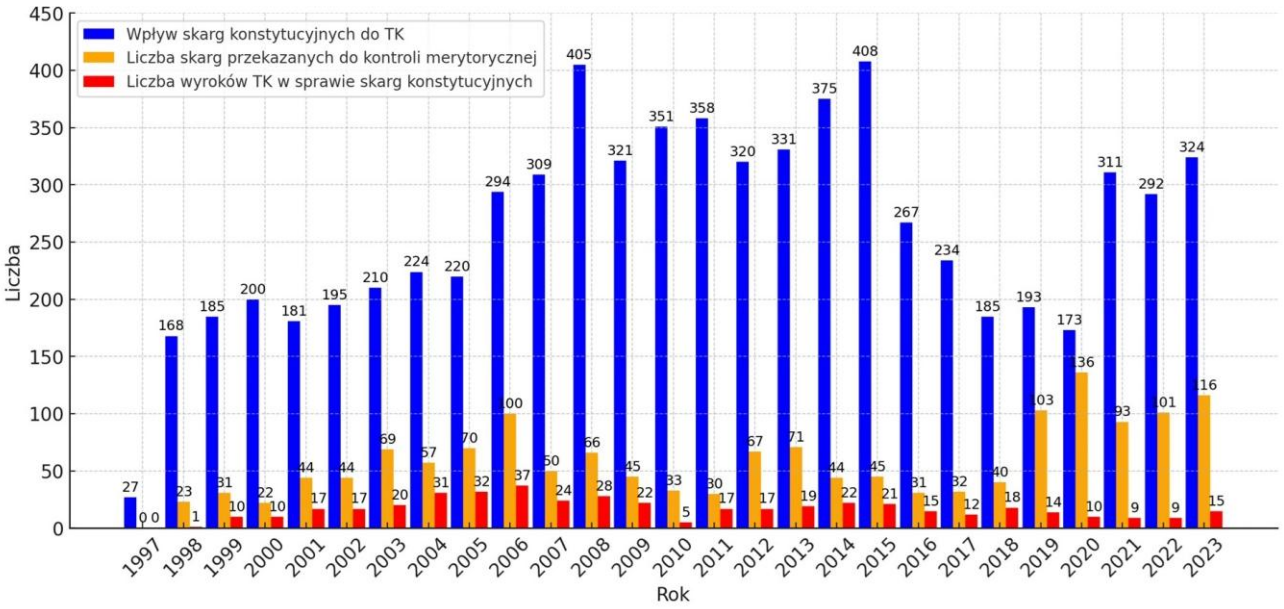
skarżącemu prawa podmiotowego, zwłaszcza wspomnianego prawa własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji), w tym zasady jego równej ochrony (art. 64 ust. 2 Konstytucji) czy naruszenia istoty własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji), a także wolności gospodarczej (art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji), wolności jego korespondencji i komunikowania się (art. 51 Konstytucji), prawa do sądu (art. 45 ust. 1 i art. 176 ust. 1 Konstytucji), czy sprawiedliwego postępowania przed organem podatkowym (art. 78 Konstytucji) lub prawa do ochrony, opieki i pomocy rodzinie w prawie podatkowym (art. 71 Konstytucji). Dopuszczalne jest także związanie tego zarzutu z naruszeniem tzw. ogólnych zasad konstytucyjnych, takich jak zasada równości (art. 32 Konstytucji) czy subzasady dekodowane z treści klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) w ujęciu, w jakim nie zostały uszczegółowione w innych artykułach obowiązującej Konstytucji.

PODSUMOWANIE

Wnioski wyprowadzane z analiz każdego z trzech rozdziałów niniejszej dysertacji, prowadzą w swym całokształcie do potwierdzenia hipotezy badawczej, wskazanej we *Wprowadzeniu* do niej. Stanowiła ona mianowicie, iż skarga konstytucyjna, która może zostać wniesiona przez każdego, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma wszelkie podstawy stanowić w polskiej praktyce ustrojowej i prawodawczej skuteczny instrument prawny zmierzający do derogacji niekonstytucyjnych norm prawa podatkowego.

W roku 1997 gdy do polskiego prawa ustrojowego wprowadzono skargę konstytucyjną – nowy, nadzwyczajny i szczególny środek prawny, nazywany środkiem zaskarżenia (lecz nie zaskarżenia orzeczeń sądów czy rozstrzygnięć organów administracji publicznej w klasycznym rozumieniu tego pojęcia, lecz zaskarżenia samego prawa, na podstawie którego orzeczenia te są przez sądy i organy wydawane), ustrojodawca miał uzasadnione podstawy do obaw, czy skarga konstytucyjna nie będzie stanowiła środka zbyt popularnego, traktowanego w istocie jako instrument wszczynający postępowanie przed kolejną „instancją" lub jako substytut innych, zwyczajnych środków prawnych, w tym środków zaskarżenia. Przywoływany wielokrotnie na kartach niniejszej pracy zaimek „Każdy", od którego rozpoczyna się art. 79 ust. 1 Konstytucji, zawiera w sobie bowiem niezwykle szeroki zakres podmiotowy, zaś sama skarga konstytucyjna stanowi środek zaskarżenia przewidziany bezpośrednio w samej Konstytucji. Z różnych przyczyn tak się jednak nie stało. Ilość wnoszonych do Trybunału skarg konstytucyjnych (tj. 7 061 w okresie od początku jej obecności w polskim porządku prawnym, a więc od 16 października 1997 r., do 31 grudnia 2023 r.) uznać należy za znikomą w porównaniu do liczby orzeczeń uprawniających ich adresatów do inicjowania postępowań w trybie skargi konstytucyjnej. Niewielka jest też liczba skarg konstytucyjnych, które Trybunał przekazał do merytorycznego rozpoznania. W końcu śladowa pozostaje liczba skarg, które zostały przez Trybunał uwzględnione poprzez wydanie orzeczenia derogacyjnego. Powyższe dane prezentuje (umieszczony

również w pkt 3 rozdziału pierwszego tej pracy) następujący wykres, ilustrujący liczbę wpływu skarg konstytucyjnych do Trybunału w latach 1997-2023 oraz liczbę wydanych w tym czasie postanowień przekazujących skargę do rozpoznania merytorycznego oraz wyroków wydanych przez Trybunał w sprawach skargi konstytucyjnej:



Przedstawione na gruncie pracy niniejszej dane statystyczne wskazują na utrzymujący się w latach 1997-2023 trend średniego wpływu ok. 270 skarg konstytucyjnych do Trybunału w skali roku.[1691] Obrazu tego nie zmienia nieco większy lub mniejszy wpływ skarg w poszczególnych latach (z zastrzeżeniem lat 2014-2015, gdzie odnotowano roczny wpływ średnio 407 skarg – z jednej strony oraz lat 2018-2020, w których wpłynęło średnio 184 skarg rocznie). Nie zmienia tego również fakt przekazywania, począwszy od roku 2019 większej liczby skarg konstytucyjnych do merytorycznego rozpoznania niż czyniono to w latach poprzednich. Zachodzące w obu powyższych przypadkach zmiany nie przedkładają się bowiem w istotny sposób na znaczący wzrost zainteresowania skargą konstytucyjną, ani większą liczbą wydawanych w tym trybie wyroków. Odnosząc powyższe

[1691] od najniższego wpływu 168 skarg w roku 1998 do najwyższego wpływu 408 skarg w roku 2015, z zastrzeżeniem roku 1997, w którym do Trybunału wniesiono 27 skarg konstytucyjnych a także lat 2016-2020, w którym odnotowano postępujący spadek ogólnego wpływu skarg konstytucyjnych w liczbie 267 skarg w roku 2016 do 173 skarg w roku 2020 oraz następującego po tym okresie wzrostu liczby wnoszonych skarg w ilości 311 w roku 2021, 292 w roku 2022 oraz 324 w roku 2023

dane do ogólnej liczby orzeczeń sądowych kończących postępowania w sprawach, w związku z którymi dopuszczalne jest zainicjowanie kontroli w trybie skargi konstytucyjnej oraz ilości norm prawnych, jakie mogą podlegać przeprowadzonej w tym trybie kontroli, liczbę wnoszonych do Trybunału skarg, a tym samym liczbę wydawanych w tym trybie wyroków, uznać należy za mniej niż znikomą. Środek ten nie cieszy się w obrocie prawnym popularnością, na jaką z uwagi na swoje konstytucyjne umocowanie i szeroko unormowany zakres podmiotowo-przedmiotowy, w pełni zasługuje. Przyczyny tego stanu rzeczy pozostają jednak w swej istocie niezależne od dziedziny (gałęzi) prawa, które kontroli przeprowadzanej w tym trybie mogłyby podlegać. Zaliczyć można do nich przede wszystkim następujące okoliczności. Po pierwsze, wciąż niską jakość metodologiczną i formalną wnoszonych do Trybunału skarg konstytucyjnych. Świadczy o tym przede wszystkim okoliczność odmowy nadania dalszego biegu blisko 78% (tj. ok. 82,42% w latach 1997-2018 oraz 57,54% w latach 2019-2023) wniesionych do Trybunału skarg konstytucyjnych z uwagi na ich oczywistą bezzasadność lub niespełnienie przez nie wymogów formalnych. Po drugie, wpływ na ten obraz może mieć średnio kilkuletni czas oczekiwania na rozpoznanie wniesionej skargi oraz konieczność wznowienia i ponownego przeprowadzenia postępowania, w związku z którym skarga ta została złożona. Po trzecie w końcu, nie bez znaczenia pozostaje w tym względzie okoliczność stosowania przez Trybunał wyjątkowo ścisłej wykładni operatywnej, odnoszącej się przede wszystkim do warunków dopuszczalności powoływanych w skargach wzorców kontroli jak i co do ocen w przedmiocie ziszczenia się ujemnych przesłanek proceduralnych. Przedmiotowa restrykcyjność interpretacyjna Trybunału charakteryzuje postępowania prowadzone w trybie skarg konstytucyjnych oraz pytań prawnych, a więc kontroli konkretnej. Zasadniczo postępowanie w trybie skargi konstytucyjnej nie stanowi przedmiotu istotniejszego wykładu ani na etapie studiów prawniczych, ani na aplikacjach adwokackich czy radcowskich. Nie jest objęte również wykazem pytań egzaminacyjnych dla doradców podatkowych. Nie cieszy się również szerszym zainteresowaniem środowiska naukowego (badawczego). Ogół powyższych przyczyn siłą rzeczy

oddziaływać musi na niską jakość, a tym samym niską skuteczność wnoszonych do Trybunału skarg konstytucyjnych oraz niewielką liczbę wydanych w tym trybie wyroków mimo – co należy podkreślać – szerokiego zakresu podmiotowego i przedmiotowego skargi konstytucyjnej oraz jej konstytucyjnego umocowania. Jak jednak wskazano we *Wprowadzeniu*, okoliczność zmiany tego stanu rzeczy nie stanie się nam bliższa, jeśli doktryna nie podejmie trudu przeprowadzenia bardziej szczegółowych analiz odnoszących się do instytucji skargi konstytucyjnej, zarówno w świetle istoty jej charakteru i licznych zagadnień proceduralnych związanych z postępowaniem inicjowanym tym środkiem, jak i z perspektywy określonych dziedzin (gałęzi) prawa, konstytucyjność którego skarga skutecznie może podważać. Mając więc na względzie, iż przeszło co dziesiąte orzeczenie wydawane przez Trybunał w postępowaniu skargowym, dotyczy kontroli konstytucyjności aktu normatywnego prawa podatkowego, a wobec postępującego znaczenia regulacji podatkowoprawnych dla dynamiki i poziomu życia gospodarczego i społecznego, a także w świetle wzrostu złożoności kolejnych to aktów normatywnych prawa podatkowego, zasadnym staje się – z perspektywy konieczności ochrony konstytucyjnych wolności i praw podmiotów polskiego prawa podatkowego – przeprowadzenie analizy w przedmiocie dopuszczalności skargi konstytucyjnej w sprawach z zakresu kontroli konstytucyjności norm podatkowoprawnych. To właśnie w skardze konstytucyjnej, polscy podatnicy i inne podmioty polskiego prawa podatkowego upatrywać mogą instrumentu *ultima ratio* ostatniej szansy w przywróceniu stanu poszanowania ich konstytucyjnych wolności lub praw, naruszonych z uwagi na zastosowanie wobec nich niekonstytucyjnej (naruszającej ich konstytucyjne wolności lub prawa) normy prawa podatkowego. Ta właśnie idea przyświecała autorowi tego opracowania, będąc obecną w przeprowadzanych w niej rozważaniach, wieńczonych wnioskami podsumowującymi każdy z jej rozdziałów. Wnioski zaprezentowane pod koniec każdego z rozdziałów wskazały bowiem na następujące wartości (rezultaty) badawcze, a więc odpowiedziały w istocie na następujące pytania. Po pierwsze, jaka jest natura i konstrukcja prawna skargi konstytucyjnej w przedmiocie kontroli konstytucyjności norm prawa

podatkowego (rozdział pierwszy). Po drugie, co stanowi przedmiot takiej kontroli, a więc na czym w istocie polega rekonstrukcja normy podatkowoprawnej na potrzeby zakwestionowania jej konstytucyjności w trybie skargi konstytucyjnej (rozdział drugi). Po trzecie w końcu, jakie konstytucyjne wolności lub prawa albo obowiązki podmiotu prawa podatkowego oraz z jakich metodycznie względów, stanowić mogą (z punktu widzenia dotychczas wypracowanych przez Trybunał standardów orzeczniczych) wzorzec takiej kontroli w postępowaniu skargowym (rozdział trzeci). Dokonane w tym przedmiocie analizy stanowią tym samym podstawę do udzielenia odpowiedzi na postawione we *Wprowadzeniu*, pytania o szerszym zasięgu, a mianowicie dotyczące praktycznej odsłony badanego zjawiska i efektywności wnoszonych skarg (co odczytujemy z jednoznacznych w tym względzie danych statystycznych), a także zasad formułowania i uzasadniania zarzutów skarg konstytucyjnych w sprawach z zakresu kontroli norm prawa podatkowego. Praca niniejsza z uwagi na ograniczenia metodologiczne nie podjęła analizy ogółu przyczyn tego stanu rzeczy. Nie dotknęła ona również kwestii związanych z szeroko rozumianą organizacją pracy Trybunału, zasadami powoływania jego składu i innych związanych z tym zagadnień ustrojowoprawnych, albowiem nie one dotyczyły przedmiotu niniejszego opracowania, podobnie jak wiele innych rozpraw czy opracowań naukowych z zakresu choćby konstrukcji procesowych prawa karnego czy cywilnego, nie dotyczy prowadzonych w dyskursie ostatnich lat sporów co do zasad wyboru sędziów czy ustroju polskich sądów. Elementy, którym praca niniejsza poświęciła swoją uwagę stanowią natomiast kwestie metodologiczne związane z konstrukcją skargi konstytucyjnej wywiedzionej w związku ze sprawą podatkową oraz materią związaną z okolicznościami determinującymi treść wyroku Trybunału. Analiza ta dokonana została na podstawie formułowanych na przełomie ostatnich dekad poglądów przedstawicieli doktryny nauki prawa oraz orzecznictwa samego Trybunału z lat 1997-2023. Biorąc bowiem pod uwagę fakt, iż przeszło co dziesiąte orzeczenie wydawane przez Trybunał w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej (niezależnie od tego, czy wydane na etapie rozpoznania wstępnego czy merytorycznego), a także

średnio co dziesiąty wydawany w tym trybie wyrok Trybunału, dotyczy kontroli konstytucyjności aktu normatywnego prawa podatkowego, zasadnym czyni podjęcie właściwej refleksji nad naturą postępowań w tym przedmiocie jako, iż stanowią one istotną część orzecznictwa Trybunału wydawanego w trybie skargi konstytucyjnej. Spory o konstytucyjność polskiego prawa podatkowego rozpoznane przez Trybunał, choć śladowe w stosunku do norm podatkowoprawnych wzbudzających ich konstytucyjne umocowanie lecz wciąż jednak niezakwestionowanych przed Trybunałem, złożyły się jednak na dość obszerny, jak na jednotomowe opracowanie materiał, dzięki któremu możliwe stało się zrekonstruowanie reguł kształtowania zakresu zaskarżenia, a więc zarzutów niekonstytucyjności normy podatkowoprawnej oraz uzasadnienia tej niekonstytucyjności, w oparciu właśnie o reguły, zasady i dyrektywy wypracowane przez dotychczasowe orzecznictwo Trybunału w sprawach z tego zakresu. Zadania tego nie ułatwiły liczne rozbieżności, jakie na tym tle pojawiały się na przestrzeni dekad na kartach uzasadnień trybunalskich orzeczeń. To co jednak starano się stanowczo podkreślać w różnych miejscach niniejszego opracowania, to oprócz reguł konstruowania określonych wzorców kontroli, co do których orzecznictwo Trybunału pozostaje spójne, to również istotne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw podatników założenie, zgodnie z którym skoro możliwe stało się orzeczenie w przedmiocie konstytucyjności określonego zagadnienia prawnopodatkowego przez Trybunał w określonych warunkach formalnych czy metodologicznych (np. w zakresie dopuszczalności określonego wzorca kontroli) przez jeden skład orzekający, to *cæteris paribus* zasadniczo wyklucza wyrażanie przez Trybunał interpretacji rozstrzygającej kwestię dopuszczalności takiego rozwiązania (np. wzorca kontroli) na niekorzyść innego skarżącego przez inny skład, albowiem odstąpienie od korzystnego dla skarżących poglądu prawnego – choć co do zasady wykluczone – wymaga na kanwie danej sprawy, niebudzącego wątpliwości prawnych, przekonującego uzasadnienia metodologicznego, opartego o silną argumentację aksjologiczną. W wielu bowiem sprawach Trybunał dopuszczał możliwość przeprowadzenia kontroli konstytucyjności normy prawa podatkowego w oparciu o określoną

konstytucyjną wolność lub prawa dekodowane z określonej konfiguracji wzorca kontroli mimo, iż w innych okresach przesądzał o niedopuszczalności przeprowadzania zabiegów tego rodzaju. Rozmaite konfiguracje takich wzorców zostały możliwie syntetycznie wyłożone na kartach niniejszej dysertacji. Uczynione zostało to w oparciu o orzecznictwo Trybunału z zakresu kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego w trybie skarg konstytucyjnych, ale również w oparciu o orzecznictwo wydawane w innych trybach postępowania, takich jak pytania prawne sądów czy wnioski, o ile podnoszone w nich poglądy prawne stają się możliwe do bezpośredniego zastosowania również na gruncie samej skargi w sprawach podatkowych. Subsydiarnie i w zakresie niezbędnym dla realizacji tego celu, powoływano się również na orzecznictwo kształtowane na gruncie kontroli norm innych gałęzi prawa po to, by podnoszone w ten sposób zależności móc z powodzeniem odnieść w stosunku do testów konstytucyjności przeprowadzanych wobec norm samego prawa podatkowego. Usystematyzowanie zatem dotychczasowego dorobku nauki konstytucyjnego prawa podatkowego oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w sprawach z zakresu kontroli konstytucyjności norm prawa podatkowego w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej, prowadzić może do poprawy jakości wnoszonych w tym przedmiocie skarg konstytucyjnych, poprzez wpływ na rozwój orzecznictwa konstytucyjnego w sprawach z zakresu kontroli konstytucyjności aktów normatywnych prawa podatkowego. Stanowić może również krok zmierzający w stronę zwiększania skłonności podatników i innych podmiotów polskiego prawa podatkowego oraz ich pełnomocników, do składania poprawnych i dobrze uzasadnianych skarg konstytucyjnych.

Nie powtarzając jednak wniosków przytaczanych pod koniec każdego z trzech rozdziałów tej pracy, jedynie tytułem podsumowania wskazać w tym miejscu należy, iż doznanie przez skarżącego naruszenia jego konstytucyjnych wolności lub praw, wynikające z treści ostatecznego orzeczenia opartego o treść normatywną określonej normy podatkowoprawnej, uprawnia go do złożenia skargi konstytucyjnej kwestionującej jej zgodność (przedmiot kontroli) z konstytucyjnymi prawami

lub wolnościami skarżącego (wzorzec kontroli). Tym samym skarżący zobowiązany staje się po pierwsze, do określenia kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją (art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK). Po drugie, do wskazania, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego zostały naruszone (art. 53 ust. 1 pkt 2 *in principio* u.o.t.p.TK.). I po trzecie, do wskazania sposobu tego naruszenia (art. 53 ust. 1 pkt 2 *in fine* u.o.t.p.TK) oraz uzasadnienia zarzutu niekonstytucyjności (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK). W tym ujęciu przedmiot, wzorzec i sposób naruszenia, stanowiąc zasadnicze elementy konstrukcyjne skargi konstytucyjnej, powiązane zostają z sobą argumentami i dowodami, wypełniającymi strukturę skargi jej uzasadnieniem. Punkt zasadniczy tej konstrukcji stanowi trafne wskazanie sposobu naruszenia, a więc wykazanie skrzyżowania się z sobą przedmiotu i wzorca kontroli w ujęciu wynikającym z ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych wolnościach lub prawach skarżącego (wzorzec kontroli), wydanego na podstawie kwestionowanej w skardze normy generalno-abstrakcyjnej (przedmiot kontroli). W tym stanie rzeczy to na skarżącym spoczywa zarówno ciężar wykazania logicznego (tautologicznego) i aksjologicznego (wartościującego) związku normatywnego zachodzącego między przedmiotem i wzorcem kontroli, jak i ciężar wykazania osobistego, bezpośredniego i aktualnego naruszenia jego konstytucyjnych wolności lub praw, a tym samym uprawdopodobnienia pogorszenia się jego sytuacji prawnej w wyniku zastosowania kwestionowanego aktu normatywnego w kontekście przysługujących mu praw i wolności konstytucyjnych.[1692] Tym samym skarga konstytucyjna wymaga wykazania naruszenia prawa podmiotowego i ostatecznego orzeczenia jako środka naruszenia (elementy kontroli konkretnej) oraz niekonstytucyjności podstawy prawnej orzeczenia (element kontroli abstrakcyjnej), a także istnienia związku pomiędzy

[1692] postanowienie z 5 czerwca 2013 r., sygn. **SK 25/12** (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68) wydane w sprawie skargi konstytucyjnej Telekomunikacji Polskiej, dot. podatku od nieruchomości

naruszeniem prawa podmiotowego a pozostałymi przesłankami.[1693] Przedmiot kontroli w trybie skargi (szerzej omówiony w rozdziale drugim tej pracy) stanowić może norma prawna odczytywana z treści aktu ustawowego, aktu podustawowego, ratyfikowanej umowy międzynarodowej, a także aktu normatywnego promulgowanego przez organizację międzynarodową, do której Rzeczpospolita należy. Dla procesu rekonstrukcji przedmiotu kontroli istotna pozostaje nie tylko wykładnia samego przepisu (w tym także dokonywania w ramach zarzutu pominięcia prawodawczego reguła *argumentum a contrario*), ile coraz częściej ukształtowana na jego tle praktyka orzecznicza (interpretacyjna) sądów i organów stosujących prawo. Trybunał w swym orzecznictwie dopuszcza zakwestionowanie w trybie skargi konstytucyjnej zarówno tych norm prawa podatkowego, które dotyczą zachowania właściwej formy nakładania obowiązków związanych z opodatkowaniem, jak i tych, które określają tzw. negatywne przesłanki opodatkowania (ulgi, zwolnienia, umorzenia, przedawnienie etc.). Z tego względu norma podatkowoprawna może zostać poddana kontroli w trybie skargi konstytucyjnej w zakresie nie samej okoliczności nałożenia podatku, lecz formy i sposobu nakładania – szeroko pojętych – „powinności podatkowych". Dopuszczalne jest zatem przeprowadzenie kontroli w trybie skargi konstytucyjnej normy podatkowoprawnej kształtującej zarówno: po pierwsze – warunki dotyczące opodatkowanie, po drugie – warunki, jakie muszą zostać spełnione, aby skorzystać z negatywnej przesłanki opodatkowania i po trzecie – skutki niespełnienia tych warunków, albowiem norma taka dotyczy nie tyle ingerencji w prawa majątkowe, polegające na nałożeniu podatku jako takiego, ile na ingerencji w prawa majątkowe, wynikające z nałożenia określonych obowiązków, wykraczających poza granice samego podatku. W swoim orzecznictwie Trybunał wskazuje na dopuszczalność formułowania w skardze konstytucyjnej zarzutu przekroczenia przez prawodawcę podatkowego zasady władztwa daninowego (art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji) w związku z

[1693] zob. wyroki pełnego składu TK z: 17 lipca 2013 r., sygn. **SK 9/10** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 79); 25 września 2019 r., sygn. **SK 31/16** (OTK ZU A/2019, poz. 53) oraz postanowienie pełnego składu TK z 11 czerwca 2008 r., sygn. **SK 48/07** (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 93)

naruszeniem (ewentualnie nieproporcjonalnym naruszeniem w rozumieniu art. 31 ust. 3 a w przypadku prawa własności – przede wszystkim w ujęciu wynikającym z art. 64 ust. 3 Konstytucji) konkretnego, przysługującego skarżącemu prawa podmiotowego, zwłaszcza wspomnianego prawa własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji), w tym zasady jego równej ochrony (art. 64 ust. 2 Konstytucji) czy naruszenia istoty własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji), a także wolności gospodarczej (art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji), wolności jego korespondencji i komunikowania się (art. 51 Konstytucji), prawa do sądu (art. 45 ust. 1 i art. 176 ust. 1 Konstytucji), czy sprawiedliwego postępowania przed organem podatkowym (art. 78 Konstytucji) lub prawa do ochrony, opieki i pomocy rodzinie w prawie podatkowym (art. 71 Konstytucji). Za dopuszczalne uważa także związanie tego zarzutu z naruszeniem tzw. ogólnych zasad konstytucyjnych, takich jak zasada równości (art. 32 Konstytucji) czy określona subzasada dekodowana z treści klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) w ujęciu, w jakim nie zostały uszczegółowione w innych artykułach Konstytucji.

W tym ujęciu, jako istotne jawi się również pojęcie skuteczności skargi konstytucyjnej, pozostającej w bezpośrednim związku z hipotezą zawartą we *Wprowadzeniu* do niniejszej pracy. Samo już tylko stwierdzenie przez Trybunał zgodności (przez użycie formuły „jest zgodny") lub niestwierdzenie niezgodności (przez posłużenie się formułą „nie jest niezgodny") kontrolowanej normy, mimo iż nie prowadzi do jej derogacji, pośrednio oddziałuje bowiem na jakość stanowionego prawa oraz poddaje pod wątpliwość konstytucyjność innych norm, które nie spełniają kryteriów przesądzających o konstytucyjności określonych regulacji. Wpływ ten wynika z przedstawianych w uzasadnieniu wyroku Trybunału, ocen prawnych potwierdzających, iż dana norma stanowi efekt działań prawodawcy, pozostających w ramach przysługującego mu zakresu swobody prawodawczej. Wyrażane w ten sposób oceny implikują istotne dla prawodawcy dyrektywy, których stosowanie na gruncie postępowania legislacyjnego, zwłaszcza w jego aspekcie materialnoprawnym (determinującym, nie sam tryb uchwalania prawa, lecz jego ostateczną treść),

prowadzić winno do rozwoju jakości legislacyjnej kolejnych, stanowionych przez prawodawcę aktów normatywnych oraz uchylania tych, które wskazywanych standardów nie spełniają. Okoliczność ta wpływać winna na pogłębianie zaufania podatników do demokratycznego państwa prawnego i stanowionego przez nie prawa w oparciu o zasadę dobra wspólnego wszystkich jego obywateli. Tym większą w tym względzie rolę odgrywa zatem orzeczona przez Trybunał derogacja kwestionowanej przed Trybunałem normy prawnej. Wskazuje bowiem na te wartości konstytucyjnoprawne, które zostały przez prawodawcę naruszone (w przypadku skargi konstytucyjnej wartości te wyrażone zostały w postaci konstytucyjnych wolności i praw). To zaś rezonuje na jakość kolejnych promulgowanych aktów normatywnych, przestrzegając prawodawcę, że opieranie ich o tożsame w tym względzie wady legislacyjne, zagrożone jest orzeczeniem ich niekonstytucyjności mocą wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Orzeczona derogacja bowiem, oprócz szeroko rozumianych konsekwencji dla prowadzonej przez państwo polityki podatkowej, przede wszystkim stanowi podstawę do wznowienia postępowania zakończonego wydaniem orzeczenia, uprzednio zdeterminowanego treścią derogowanej normy. Prawo do wznowienia takiego postępowania przede wszystkim przysługuje oczywiście samemu skarżącemu, który w trybie skargi konstytucyjnej zainicjował postępowanie zakończone orzeczoną przez Trybunał derogacją. Przysługuje ono jednak również każdemu innemu podmiotowi prawa, wobec którego norma ta została wcześniej zastosowana i to niezależnie od etapu, na jakim orzeczenie zdeterminowane jej treścią, zostało zakończone (obowiązek wyczerpania drogi prawnej, stanowi warunek dopuszczalności skargi konstytucyjnej, nie zaś wznowienia postępowania). Orzeczona przez Trybunał derogacja powoduje jednocześnie utratę mocy obowiązującej kwestionowanej normy prawnej. Utrata ta odnosi skutek *erga omnes* w systemie obowiązującego prawa. Tym samym przedmiotowa skuteczność funkcjonalnie wiąże się z powszechnością – rozumianą jako konsekwencje starań samego skarżącego, działającego wprawdzie w imieniu własnym i na rzecz uzyskania prawa do wznowienia postępowania, jak i na rzecz dobra wspólnego (interesu publicznego) z uwagi

na moc powszechnie obowiązującą wyroków Trybunału (art. 190 ust. 1 Konstytucji). Wartość dodaną powyższych rozważań, zwłaszcza analiz przeprowadzonych na gruncie rozdziału trzeciego tej pracy, stanowi możliwość stosowania odpowiedniej implementacji wskazywanych w nich poglądów prawnych Trybunału również na grunt kontroli aktów stosowania prawa podatkowego, a więc na grunt uzasadnień wyroków sądów administracyjnych oraz środków zaskarżenia wnoszonych przez strony postępowań podatkowych i sądowo-administracyjnych.

Przeprowadzone na kartach niniejszej pracy rozważania potwierdzają w swym całokształcie, z przyczyn wyżej wyłożonych, zasadność sformułowanej na gruncie pracy niniejszej hipotezy badawczej, iż skarga konstytucyjna, która może zostać wniesiona przez każdego, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma wszelkie podstawy stanowić w polskiej praktyce ustrojowej i prawodawczej skuteczny instrument prawny zmierzający do derogacji niekonstytucyjnych norm prawa podatkowego. Wskazuje również na obszary badawcze obejmujące podstawy formułowania i uzasadniania jej zarzutów oraz skuteczność tego nadzwyczajnego środka prawnego. Ostatecznie wskazuje na wynikające z orzecznictwa Trybunału zasady rekonstrukcji przedmiotu tej kontroli (normy podatkowoprawnej odczytywanej z treści przepisu, w tym poprzez jego wykładnię) oraz jej wzorca (stanowiącego konstytucyjne wolności lub prawa podatnika lub innego podmiotu prawa podatkowego (skarżący). W tym sensie praca prezentuje określoną wartość empiryczną (poznawczą), istotną z oczywiście z doktrynalnego punktu widzenia, właściwego metodologii nauk prawnych oraz opracowań naukowych tego rodzaju, jak i – a może przede wszystkim – jej praktycznej użyteczności albowiem, jak wskazywać miał Arystoteles „prawdziwa wiedza to znajomość przyczyn" (*Vera scientia est cognitio per causas*).[1694]

[1694] Arystoteles, *Metafizyka. Księga I,* rodz. I, sekcja 980a-981b

BIBLIOGRAFIA

Alexy R., *Pojęcie i obowiązywanie prawa,* Warszawa 2020

Alexy R., *Teoria praw podstawowych* (tłum. Kwiatkowska B., Zajadło J. z oryg.: *Theorie der Grundrechte*, Frankfurt am Main 1986), Warszawa 2010

Alexy R., *Teoria praw podstawowych*, Warszawa 2010

Alexy R., *W obronie niepozytywistycznej koncepcji prawa*, (tłum.) Morawski L., Państwo i Prawo nr 1993/11–12

Andrzejewska-Czernek I., *Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej*, Warszawa 2013

Antonów D., *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009

Arystoteles, *Metafizyka. Księga I*

Arytoteles, *Polityka,* (tłum. Piotrowicz L.), Warszawa 2003

Augustyn, *De civitate Dei*, IV, 4

Austin J., *The Province of Jurisprudence determined and Uses of the Study of Jurisprudence*, London 1954

Babiarz S., *Glosa do wyroków TK z dnia 18 kwietnia 2018 r., K 52/16 oraz z dnia 10 lipca 2000 r., SK 12/99,* Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2017

Bącal A., Dominik-Ogińska D., *Polski sędzia administracyjny – refleksje poakcesyjne* (w:) Brzeziński B., Dominik-Ogińska D., Lasiński-Sulecki K., Zalasiński A. (red.) *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, Warszawa 2015

Bainczyk M., *Wyrok Federalnego Trybunału Konstytucyjnego Niemiec w sprawie wspólnej organizacji rynku bananów*, EPS nr 9/2012

Bałaban A., *Metody badawcze w naukach prawnych – bieżące refleksje,* Przegląd Prawa Konstytucyjnego nr 2024/4

Banaszak B., Boć J., Jabłoński M. [w:] Boć J. (red.), *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, Wrocław 1998

Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009

Banaszak B., *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 1999

Banaszkiewicz B., Wild M., *O tak zwanych wyrokach interpretacyjnych Trybunału Konstytucyjnego,* Studia i Materiały Trybunału Konstytucyjnego, t. XX, Warszawa 2004

Barankiewicz T., *Filozoficzne uzasadnienie praw człowieka w kontekście procesu* globalizacji (w:) Stelmach J., *Filozofia prawa wobec globalizmu,* Kraków 2003

Barankiewicz T., *Metody myślenia, badania prawa i systematyzacji wiedzy w naukach prawnych* (w:) Izdebski H., Łazarska A. (red.), *Metodologia dysertacji doktorskiej dla prawników. Teoria i praktyka,* Warszawa 2022

Barcz J., Kranz J., *Niedobry wyrok w niefortunnym czasie (uwagi na tle wyroku FTK z 5.05.2020 r.),* Państwo i Prawo nr 9/2020

Barron J.A., Dienes C.T., *Constitutional Law,* St. Paul, Minnesota 1995

Bartosiewicz A., *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, Warszawa 2009

Bartosiewicz A., *In dubio pro tributario a zasada skuteczności prawa unijnego – uwagi na tle orzecznictwa TSUE w sprawie Herst* (w:) Franczak A., *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji,* Warszawa 2021

Bartosiewicz A., *Wykładnia prowspólnotowa prawa krajowego a skutek bezpośredni norm dyrektyw*, Przegląd Podatkowy nr 2006/2

Bartosiewicz A., Kubacki R., *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł*, Przegląd Podatkowy nr 10/2010

Bator A., Gromski W., Kaźmierczyk S., Kozak A., *Integracja i globalizacja z perspektywy filozofii prawa* (w:) Stelmach J. (red.), *Filozofia prawa wobec globalizmu,* Kraków 2003

Benedykt XVI, *Deus Caritas Est,* Watykan 2006

Białogłowski W., Jaworski A., *Orzeczenia interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego – uwagi na marginesie uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 17 grudnia 2009 r., III PZP 2/09,* Przegląd Sejmowy nr 11-12/2010,

Białogłowski W., Łukawska-Białogłowska D., *Stosowanie skargi pauliańskiej per analogiam legis w odniesieniu do ochrony należności publicznoprawnych wobec przedsiębiorców* (w:) Glumińska-Pawlic J., Przywora B., *Swoboda*

działalności gospodarczej. Próba oceny polskich regulacji prawnych, Warszawa 2022

Bielska-Brodziak A., *In dubio pro tributario – przeszłość i teraźniejszość* (w:) Głuchowski J. (red.) *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu,* Warszawa 2019

Bień-Kacała A., *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.,* Toruń 2005

Biernat S.*, Członkostwo Polski w Unii Europejskiej w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego* (w:) Biernat S., Dudzik S., *Doświadczenia prawne pierwszych lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2011

Biernat S., Wróbel P., *Stosowanie prawa Wspólnoty Europejskiej w polskim sądownictwie administracyjnym*, Studia Prawno-Europejskie nr 9/2007

Bierzanek R., *„Miękkie" prawo międzynarodowe,* Sprawy Międzynarodowe nr 1/1987

Bobrowicz P.*, Alternatywne metody rozwiązywania sporów z perspektywy poklasycznej koncepcji procesu* (w:) Jędrejek G., Kotas S., Manikowski F. (red.), *Postępowanie cywilne – projektowane i wprowadzone zmiany 2019,* Warszawa 2019

Bobrowicz P., *Dylematy wykładni „in dubio pro tributario" wyrażonej w art. 2a Ordynacji Podatkowej,* Toruń 2017

Bobrowicz P., *Przedmiot, cel i naczelne zasady wykładni oświadczeń woli*, Prawo i Więź nr 4 (22) 2017

Bobrowicz P., *Psychologiczny kontekst oraz domniemania interpretacyjne i normy prawne w wykładni oświadczeń woli,* Prawo i Więź nr 3 (21)/2017

Boć J. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.,* Wrocław 1998

Bojarski W., Dajczak W., Sokala A., *Verba Iuris. Reguły i kazusy prawa rzymskiego*, Toruń 2007

Borkowskiego J., *Zasadność skargi na bezczynność organu administracyjnego w sytuacji zmiany organu właściwego w sprawie*, Państwo i Prawo nr 7/2000

Borodo A., *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny,* Toruń 2010

Borszowski A., *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004

Bosek L., Wild M., *Kontrola konstytucyjności prawa. Komentarz praktyczny dla sędziów i pełnomocników procesowych. Wzory pism procesowych*, Warszawa 2014

Brolik J., *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013

Brożek B., *Granice interpretacji,* Kraków 2018

Brzeziński B., *Doktryna prawnicza a problem skomplikowania prawa i systemu podatkowego* (w:) Borszowski P. (red.) *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławie Miemiec,* Warszawa 2020

Brzeziński B., *Dyskurs prawniczy, interpretacja i argumentacja. Kilka uwag,* Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 3/2022

Brzeziński B., Franczak A., Pustuł J., *O (nie)porozumieniu inwestycyjnym,* Przegląd Podatkowy nr 5/2023

Brzeziński B., *Glosa do wyroku Trybunał Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2018 r. (K 52/16*), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego nr 3/2019

Brzeziński B., *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 20 listopada 2020 r., sygn. I SA/Łd 409/20,* Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2022

Brzeziński B., *Gospodarka, know-how i prawo podatkowe* (w:) Krawczyk S. (red.) *Ius Fiscale. Studia z dziedziny prawa finansowego. Księga pamiątkowa dedykowana profesorowi Marianowi Weralskiemu*, Warszawa 2012

Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *„Napięcie interesów" między udziałowcem a spółką jako element podatkowego stanu faktycznego kluczowy dla zastosowania art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej. Kilka uwag na tle wyjątkowo długiego ping-ponga sądowego – wyrok WSA w Warszawie z 22.04.2021 r., III SA/Wa 745/21*, Przegląd Podatkowy nr 8/2021

Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Problemy wykładni międzynarodowych umów w prawie unikania opodatkowania, sporządzonych w dwóch lub większej liczbie języków*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2023

Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Stosowanie regulacji GAAR do operacji dokonanych przed jej wejściem w życie. Czy walka o efektywność systemu podatkowego usprawiedliwia już wszystko?*, Przegląd Podatkowy nr 3/2021

Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Związek podejrzenia popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego z niewykonaniem zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. - skutki braku spójności powiązanych regulacji prawnych*, Przegląd Podatkowy nr 8/2023

Brzeziński B., Matuszewski W., Morawski W., Olesińska A., *Prawo finansów publicznych,* Toruń 1999

Brzeziński B., *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego nr 1/2004 r.

Brzeziński B., Nykiel W., *Uwagi o treści i zakresie pojęcia procedura podatkowa,* (w:) *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Księga jubileuszowa prof. dr hab. Janusza Borkowskiego,* Łódź 2004

Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego,* Gdańsk 2008

Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego,* Gdańsk 2008

Brzeziński B., *Prawo podatkowe a prawo cywilne* (w:) Brzeziński B. (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie,* Toruń 2009

Brzeziński B., *Prawo podatkowe,* Toruń 1999

Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017

Brzeziński B., *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego* (w:) *Ex iniuria non oritur ius,* Gomułowicz A., Małecki J. (red.), Poznań 2003

Brzeziński B., *Sprawiedliwość podatkowa – fundament systemu podatkowego czy znikający horyzont?,* Kwartalnik Doradca Podatkowy nr 2/2023

Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego,* Toruń 2008

Brzeziński B., *Wstęp* (w:) Brzeziński B., Dominik-Ogińska D., Lasiński-Sulecki K., Zalasiński A. (red.) *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności,* Warszawa 2015

Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego,* Toruń 2001

Buchała K., Zoll A., *Polskie prawo karne*, Warszawa 1995

Canale D., Tuzet G., *On the Contrary, Inferential Analysis and Ontological Aussmptions of the A Contrario Argument,* Informal Logic nr 28/2008

Canale D., Tuzet G., *What the legislature did not say. Legislative intentions and counterfactuals in legal argumentation*, Journal of Argumentation in Context, nr 5(3)/2016

Chmielewski K., *Pozycja aktów miękkiego prawa międzynarodowego w polskim systemie źródeł prawa – zarys problemu* (w:) Zubik M., Puchta R., *Źródła prawa z perspektywy piętnastu lat obowiązywania Konstytucji,* Warszawa 2013

Ciapała J., *Konstytucyjna wolność działalności gospodarczej w Rzeczypospolitej Polskiej*, Szczecin 2009

Czarnecka A., *Pojęcie prawa w nowej teorii prawa naturalnego,* Studia Iuridica Toruniensia, t. XIV 2014

Czerwiński M., Wieśniak-Wiśniewska A., *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, Przegląd Podatkowy nr 6/2016

Czeszejko-Sochacki Z., *Formy naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw* (w:) Trzciński J. (red.), *Skarga konstytucyjna*, Warszawa 2000

Czeszejko-Sochacki Z., Garlicki L., Trzciński J., *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym,* Warszawa 1999

Czeszejko-Sochacki Z., *Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego i ich skutki prawne,* Państwo i Prawo nr 12/2000

Czeszejko-Sochacki Z., *Sądownictwo konstytucyjne w Polsce na tle porównawczym*, Warszawa 2003

Dębicki M. [w:] Łętowska E., Łętowski J., Wronkowska-Jaśkiewicz S., *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996

Dębowska A., Florczak-Wątor M., *Domniemanie konstytucyjności ustawy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Przegląd Konstytucyjny nr 2/2017

Dębowska A., Florczak-Wątor M., *Domniemanie konstytucyjności ustawy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Przegląd Konstytucyjny nr 2/2017

Dębowska-Romanowska T. (w:) Brzeziński B., Dębowska-Romanowska T., Kalinowski M., Wójtowicz W., *Prawo finansowe,* Warszawa 1997

Dębowska-Romanowska T., *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] Gomułowicz A., Małecki J., *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003

Dębowska-Romanowska T., *Kilka uwag o znaczeniu zwrotów „określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy" zawartych w art. 217 Konstytucji RP* (w:) Głuchowski J. (red.) *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu,* Warszawa 2019

Dębowska-Romanowska T., *O pojęciu i skutkach „wniosku wyrażonego we wspólnym zeznaniu rocznym" o łączne opodatkowanie małżonków – w rozumieniu art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe pro publico bono. Księga jubileuszowa profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002

Dębowska-Romanowska T., *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich,* Państwo i Prawo nr 7/199

Dębski R., *Pozaustawowe znamiona przestępstwa*, Łódź 1995

Dmowski A., *Skutki implementacji dyrektywy ATAD do polskiego systemu prawnego*, Doradztwo Prawne i Podatkowe. RB Biuletyn nr 2019/6

Dobrzeniecki K., Korycka-Zirk M., *Logika dla prawników. Kompedium*, Toruń 2013

Dominik-Ogińska D., *Sprawiedliwość jako wartość oczekiwana w podatkach,* Kwartalnik Doradca Podatkowy nr 2/2023

Dominowska J., *Klasyfikacja orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego*, Przegląd Sądowy nr 5/2008

Duarte D., *On The A Contrario Argument: Much Ado About Nothing*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, nr 54/2013

Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz,* Warszawa 2018 r.

Dzwonkowski H., *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, [w:] Miemiec W. [red.], *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego,* Wrocław 2009

Dzwonkowski H., *Sankcje podatkowe*, Warszawa 1997

Eliasz M., *Reguły intertemporalne w polskim postępowaniu cywilnym*, Przegląd Sądowy nr 3/2008

Etel L., *Art. 70(a) Zawieszenie biegu terminu przedawnienia w związku z uzyskiwaniem informacji od organów innego państwa* (w:) Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk*, Warszawa 2022

Federczyk W*., Mediacja w postępowaniu administracyjnych*, Warszawa 2013

Finnis J., *Prawo naturalne i uprawnienia naturalne*, Warszawa 2001

Florczak-Wątor M., *(Nie)skuteczność wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 7.10.2021 r., K 3/21. Ocena znaczenia orzeczenia z perspektywy prawa konstytucyjnego,* EPS nr 12/2021

Florczak-Wątor M., *Art. 64. Prawo do własności, innych praw majątkowych, prawo dziedziczenia* (w:) Tuleja P. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2021

Folak Ł., *Zasada in dubio pro libertate w prawie administracyjnym i orzecznictwie sądów administracyjnych,* Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ nr 4/2017

Forster M.N., *Kanst's Philosophy of Language,* Tijdschrift voor Filosofie nr 74/2012

Franciszek, *Fratelli Tutti. O braterstwie i przyjaźni społecznej*, Watykan 2020

Galster J., *Prawo konstytucyjne w systemie prawa* (w:) Witkowski Z. (red.) *Prawo konstytucyjne,* Toruń 2013

Garlicki L., (w:) Łętowska E., Łętowski J., Wronkowska-Jaśkiewicz S., *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996

Garlicki L., (w:) Łętowska E., Łętowski J., Wronkowska-Jaśkiewicz S., *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996

Garlicki L., *Sądownictwo konstytucyjne w Europie Zachodniej,* Warszawa 1987

Garlicki L., *Umiędzynarodowienie Konstytucji,* Państwo i Prawo nr 10/2022

Gaudemet P.M., Molinier J., *Finanse publiczne*, Warszawa 2000

Gizbert-Studnicki T., *Oryginalizm i living constitutionalism a koncepcja państwa prawnego* (w:) Kardas P., Sroka T., Wróbel W. (red.), *Państwo prawa i prawo karne: księga jubileuszowa profesora Andrzeja Zolla*, Warszawa 2012

Gizbert-Studnicki T., Płeszka K., *Dwa ujęcia wykładni prawa. Próba konfrontacji*, (w:) Gizbert-Studnicki T., Płeszka K., *Pisma wybrane. Prawo. Język, normy, rozumowania*, Warszawa 2019

Gizbert-Studnicki T., *Spór o domniemania prawne*, Państwo i Prawo nr 11/1977

Gizbert-Studnicki T., *Znaczenie terminu „domniemanie prawne" w języku prawnymi i prawniczym*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny nr 1/1974

Głuchowski J., *Patriotyzm gospodarczy i podatkowy a unikanie podatków* (w:) Gajewski D. (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania*, Warszawa 2017

Głuchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006

Goettel M., Lemonniter M., *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011

Gołąb A., *Umorzenie postępowania w procesie cywilnym,* Warszawa 2020

Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe,* Warszawa 2016

Gomułowicz A., *Podatki i etyka,* Warszawa 2013

Gomułowicz A., Wiącek M., *Omówienie do wyroku WSA z dnia 18 lipca 2019 r., I SA/Gl 542/19*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego nr 3 (90)/2020

Gomułowicz A., *Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym,* Przegląd Podatkowy nr 11/1996

Gorazda M., *Psychologia wyrokowania. Jak współczesna wiedza psychologiczna może oddziaływać na podstawowe zasady procesu sądowego,* (w:) Habzda-Siwek E., Kabzińska J. (red.) *Psychologia i prawo: między teorią, a praktyką,* Sopot 2014

Gromski W., *Akt normatywny* (w:) Hołyst B. (red.), *Wielka encyklopedia prawa, tom VII: Teoria i filozofia prawa* (red. tomu: Bator A., Zajadło J., Zirk-Sadowski M.), Warszawa 2016

Grzybowski M., *Legislative omission in practical jurisprudence of the Polish Constitutional Tribunal,* [w:] Jarašiunas E. (red.) *Problems of legislative omission in constitutional jurisprudence*, Wilno 2009

Grzybowski M., *Prawo międzynarodowe i wspólnotowe jako wzorzec i przedmiot kontroli norm*, [w:] Zubik M. (red.), *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006

Grzybowski P., *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej,* Warszawa 2020

Haczkowska M., *Odpowiedzialność odszkodowawcza państwa według Konstytucji RP*, Warszawa 2007

Harasiumiuk D.E., *Źródła prawa Unii Europejskiej* (w:) Muszyński M., Harasiumiuk D.E., Kozak M., *Unia Europejska. Instytucje, polityki, prawa*, Warszawa 2012

Hart H.L.A., *Pojęcie prawa* (tłum. Woleński J.), Warszawa 1998 (pierwsze wydanie: tenże, *The Concept of Law*, London 1961

Heller M., *Początek jest wszędzie,* Warszawa 2002

Hensel A., *Derecho Tributario,* Madrid-Barcelona 2005

Hermann M., *Derogacja w analizach teoretycznoprawnych*, Poznań 2012

Hermann M., *Wyroki interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego z perspektywy teoretycznoprawnej. Intrument ochrony ładu konstytucyjnego czy środek zapewniania jednolitości orzecznictwa?,* Warszawa 2015

Hermann M., *Wyroki interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego z perspektywy teoretycznoprawnej. Instrument ochrony ładu konstytucyjnego czy środek zapewniania jednolitości orzecznictwa?,* Warszawa 2015

Holocher J., *In dubio pro libertate jako dyrektywa interpretacyjna – uwagi na kanwie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Przegląd Prawa Publicznego, nr 7–8/2019

Ignaczewski J., *Alimenty*, Warszawa 2009

J.J.P. de Goede, *Should the Sky Inevitably be the Limit for International Tax Complexity* (w:) Głuchowski J., Kalinowski M., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., Nita A., Olesińska A., *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu. Tom I i II*, Warszawa 2019

Jakimowicz W., Krawczyk M., Niżnik-Dobosz I. (red.), *Fenomen prawa administracyjnego. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Zimmermanna*, Warszawa LEX/el 2019 nr 369458400

Jakimowicz W., Krawczyk M., Niżnik-Dobosz I. (red.), *Fenomen prawa administracyjnego. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Zimmermanna*, Warszawa 2019

Jakubowska D., *Klauzule treaty overrides w literaturze i judykaturze niemieckiej*, Przegląd Podatkowy nr 10/2016

Jakubowski A., *Glosa do uchwały NSA z dnia 5 grudnia 2011 r., II OPS 1/11*, Samorząd Terytorialny nr 3/2012

Jamróz A., *Wprowadzenie do prawoznawstwa,* Warszawa 2008

Jamróz L., *Skarga konstytucyjna. Wstępne rozpoznanie,* Białystok 2011

Jamroży M., Krysiak C., *Zmiany umów o unikaniu podwójnego opodatkowania związane z wielostronną konwencją implementującą środki traktatowego prawa podatkowego (MLI),* (w:) Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych*, Warszawa 2018

Jan Paweł II, *Centesimus annu,* Watykan 1991

Jan Paweł II, *Encyklika Fides et Ratio. O relacjach między wiarą a rozumem,* Watykan 1998

Jan Paweł II, *Laborem Exercens*, Watykan 1981

Jan Paweł II, *Pamięć i tożsamość. Rozmowy na przełomie tysiącleci,* Kraków 2005

Jan Paweł II, *Sollicitudo rei sociali,* Watykan 1987

Jarco J., Kalita Z., Semp M., *Etyka. Świat wartości moralnych*, Warszawa-Wrocław 1994

Jędrejek G., *Umorzenie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym* (w:) *Państwo. Konstytucja. Prawo. Księga pamiątkowa poświęcona Sędziemu Trybunału Konstytucyjnego Profesorowi Henrykowi Ciochowi*

Jędrejek G., *Wykładnia przepisów prawa cywilnego materialnego i procesowego*, Warszawa 2020

Jędrzejewski Z., *Hans Kelsen i nauka o przestępstwie* (w:) Bosiacki A. (red.), *Normatywizm Hansa Kelsena a współczesna nauka prawa,* Warszawa 2017

Jurkiewicz R., *Sankcyjny stosunek podatkowoprawny i wymiar sankcji podatkowych*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2010

Kabat A., *Art. 269. Przedstawienie zagadnienia prawnego w przypadku niepodzielania stanowiska zajętego w uchwale* (w:) Dauter B., Niezgódka-Medek M., Kabat A., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2021

Kaleta K.J., *Rola dialogu w kulturze konstytucyjnej*, Państwo i Prawo nr 12/2010

Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim prawie podatkowym,* Toruń 2001

Kalinowski M., *Podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej,* Toruń 2019

Kalus J., Szymczyk P., *Preferencje podatkowe dla strategicznych inwestorów przewidziane w Polskim Ładzie. Analiza prawno-porównawcza wybranych rozwiązań*, Przegląd Podatkowy nr 11/2021

Karpiuk M., *Pojęcie źródeł prawa Unii Europejskiej* (w:) *tenże* (red.) *Akty normatywne i administracyjne,* Warszawa 2009

Karpiuk M., *Umowy międzynarodowe jako źródło prawa w Rzeczypospolitej Polskiej* [w:] *tenże* [red.] *Akty normatywne i administracyjne,* Warszawa 2009

Kelsen H., *Czysta teoria prawa,* tłum. R. Szubert, (red.) Bosiacki A., Warszawa 2014

Kelsen H., *Istota i rozwój sądownictwa konstytucyjnego* (tłum.) Banaszkiewicz B., Warszawa 2009

Klarkowski G., *Materialnoprawne podstawy wznowienia postępowania podatkowego,* Toruń 2019

Kłodawski M., *Redundancja w tekście prawnym*, Toruń 2017

Knawa K., *Opodatkowanie VAT usług finansowych*, Warszawa 2021

Kolasiński K., *Prawo pracy i zabezpieczenia społecznego,* Toruń 2003

Koncewicz T.T., *Dialog sądowy w prawie europejskim. Pomiędzy obietnicą a rzeczywistością* (w:) Leszczyński L. (red.), *Wykładnia prawa Unii Europejskiej. System Prawa Unii Europejskiej. Tom 3*, Warszawa 2019

Koncewicz T.T., *Forum Europaneum*, (w:) Brodecki Z. (red.), *Europa sędziów*, Warszawa 2007

Kosieradzki T., Piekarz R., Rynkowska A., *Ceny transferowe 2019. Mechanizmy, dokumentacje, raportowanie*, Warszawa 2019

Kosikowski C., *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji,* Glosa nr 7/1999

Kosiński C., *Recenzja: A.Gomułowicz, „Podatki a etyka", Warszawa 2013,* Państwo i Prawo nr 12/2013

Koszowski M., *Wykładnia prawa krajowego w zgodzie z prawem Unii Europejskiej po uwzględnieniu zmian spowodowanych wejściem w życie Traktatu z Lizbony,* Studia Prawa Prywatnego nr 2/2012

Koszowski M., *Wykładnia prowspólnotowa w ujęciu teoretycznoprawnym*, Przegląd Legislacyjny nr 2009/3–4

Kotarbiński T., *Kurs logiki dla prawników*, Warszawa 1961

Kowalik-Bańczyk K., *Prowspólnotowa wykładnia prawa polskiego*, EPS nr 12/2005

Kowalski R., *Instrukcja w zakresie rozliczania podatku dochodowego przedsiębiorcy w związku ze sprzedażą składników majątku nabytych po leasingu operacyjnym i wycofanych z działalności gospodarczej,* (w:) Hołda A. (red.), *Instrukcje księgowe i podatkowe. Polski Ład*, Wyd. 4., Warszawa 2022

Kowalski R., *Sprzedaż poleasingowa z przychodem osoby fizycznej,* (w:) Hołda A. (red.), *Zmiany w podatkach i księgowości 2022. Polski Ład,* Legalis/el 2022

Krajewski M., *O metodologii nauk i zasad pisarstwa naukowego,* Płock 2020

Kręcisz W., *Glosa do uchwały NSA z dnia 7 grudnia 2009 r., I OPS 9/09,* ZNSA nr 3/2010,

Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolite Polskiej*, Warszawa 2011

Kubicki L., *Nowa kodyfikacja karna a Konstytucja RP*, „Państwo i Prawo" nr 9-10/1998

Kucia-Guściora B., *Mechanizmy rozstrzygania sporów dotyczących międzynarodowego podwójnego opodatkowania* (w:) Borszowski P., Kopyściańska K., Kopyściański M., Srokosz W., Zawadzka P. (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, Warszawa 2020

Kunicka-Michalska B. [w:] *Kodeks karny – część ogólna. Komentarz*, Warszawa 1999

Kustra A., *Kelsenowski model kontroli konstytucyjności prawa a integracja europejska. Studium wpływu*, Toruń 2015

Kustra A., *Kolizje norm konstytucyjnych i wspólnotowych w ujęciu teoretycznoprawnym*, EPS nr 05/2007

Kustra-Rogatka A., *Kontrola konstytucyjności aktu prawa pierwotnego Unii Europejskiej w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 7.10.2021 r., K 3/21,* EPS nr 11/2021

Kuźmicka-Sulikowska J., *Funkcje cywilnej odpowiedzialności odszkodowawczej*, Przegląd Sądowy nr 9/2008

Łabuda G., *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, Prokuratura i Prawo nr 3/2011

Łacny J., *Pieniądze nerwem wojny? – czyli o możliwych skutkach finansowych wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 3/21 z 7.10.2021*, EPS nr 12/2021

Ladziński A., Waśko J., Burczyński T., Waśko W., Kudlek K., *Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych – analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej*, Toruń 2019

Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Opodatkowanie dochodu uzyskanego ze zbycia lokalu w drodze umowy dożywocia. Glosa do wyroku WSA z dnia 21 grudnia 2010 r., I SA/Wr 639/10,* Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa, nr 3/2011

Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Raporty BEPS i zmiany Wytycznych OECD a obowiązki podatników w sferze cen transferowych,* Przegląd Podatkowy nr 11/2018

Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Wytyczne OECD jako urojona podstawa prawna działań organów podatkowych w zakresie cen transferowych – uwagi*

w kontekście non-recognition i recharacterisation rules (w:) Głuchowski J. (red.) *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu,* Warszawa 2019

Leconte M., *Łączniki podatkowe* (w:) Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W. (red.), *Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych*. *Poprawa efektywności systemu podatkowego*, Warszawa 2018

Leczykiewicz D., *Wykładnia prounijna w prawie podatkowym a obowiązek poszanowania Konstytucji RP na przykładzie wybranych orzeczeń NSA* (w:) Biernat S., Dudzik S. (red.), *Doświadczenia prawne pierwszych lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2011

Leibniz G.W., *Dissertation on the Art. of Combinations* (w:) *tenże, Philosophical Papers and Letters,* Dordrecht 1989

Lenaerts K.*, Dialog między Trybunałem Sprawiedliwości i sądami administracyjnymi państw członkowskich w ogólności a Naczelnym Sądem Administracyjnym w szczególności*, EPS nr 10/2022

Leon XIII, *Rerum novarum. O kapitale i pracy*, Watykan 1891

Łętowska E. (w:) Łętowska E., Łętowski J., Wronkowska-Jaśkiewicz S., *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość. Konwersatorium*, Warszawa 1996

Łętowska E., *Implementacyjne grzechy przeciw effet utile*, EPS nr 1/2014

Łętowska E., Osajda K. (red.), *Prawo intertemporalne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i Sądu Najwyższego*, Warszawa 2008

Łętowska E., *Polityczne aspekty prawa intertemporalnego* [w:] Łętowski J., Sokolewicz W. (red.) *Państwo, prawo, obywatel*: *zbiór studiów dla uczczenia 60-lecia urodzin i 40-lecia pracy naukowej profesora Adama Łopatki*, Wrocław 1989

Łętowski J., *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1990

Łętowski J., *W sprawie granic między prawem publicznym i prywatnym* (w:) Kordasiewicz B., Łętowska E. (red.) *Prace z prawa cywilnego, wydane dla uczczenia pracy naukowej Józefa Piątkowskiego,* Warszawa 1985

Łętowski J., Wronkowska-Jaśkiewicz S., (w:) Łętowska E., Łętowski J., Wronkowska-Jaśkiewicz S., *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość,* Konwersatorium, Warszawa 1996

Lewandowska K., *Kardynał Stefan Wyszyński – Obrońca Historii, Tradycji i Kultury Polski,* Perspectiva 2012 nr 1(20)

Lewandowski S., *Retoryczne i logiczne podstawy argumentacji prawniczej,* Warszawa 2013

Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020

Litwińczuk H., *Pierwszeństwo prawa międzynarodowego przed prawem krajowym a problem stosowania norm krajowych do przeciwdziałania nadużywaniu umów* (w:) Głuchowski J. (red.) *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu,* Warszawa 2019

Łuczak K., *Metody wykładni prawa krajowego a wykładnia zgodna z prawem unijnym (w orzecznictwie sądów administracyjnych)*, Państwo i Prawo nr 1/2011

Łustacz L., *Teoria czy filozofia prawa oraz państwa,* Państwo i Prawo nr 9/1992

Łuszczyńska M., *Demokracja* [w:] *Wielka encyklopedia prawa* (red. naczelny) Hołyst B., t. VII, *Teoria i filozofia prawa* (red.tomu) Bator A., Zajadło J., Zirk-Sadowski M., Warszawa 2016

MacCormick D.M., Summers R.S., *Interpreting statues. A Comparative Study,* Dartmouth 1991

Majkowski W., Muca D., *Dodatnia wartość firmy (goodwill) jako przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Glosa aprobująca do uchwały 7 sędziów NSA z 21.02.2022 r. III FPS 2/21,* Przegląd Podatkowy nr 8/2022

Majkowski W., Muca D., *Dodatnia wartość firmy (goodwill) jako przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Glosa aprobująca do uchwały 7 sędziów NSA z 21.02.2022 r. III FPS 2/21,* Przegląd Podatkowy nr 8/2022

Małecki J., *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego,* Toruń 1998

Maniewska E., *Wykładnia prawa polskiego w poakcesyjnym orzecznictwie Sądu Najwyższego*, EPS 2005/1

Manikowski F., *Dowód z opinii instytutu naukowego lub naukowo-badawczego w postępowaniu cywilnym*, Warszawa 2020

Mariański A. (red.), *Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz,* Wyd. 2, Warszawa 2023

Mariański A., *Zasada in dubio pro tributario* (w:) Mariański A. (red*.) Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, Warszawa 2017

Mariański A., *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011

Mariański A., *Zasada in dubio pro tributario w orzecznictwie NSA oraz Trybunału Konstytucyjnego* [w:] Ofiarski Z. (red.) *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014

Maroń G., *O klaryfikacyjnych i perswazyjnych funkcjach odwołań do przekazu Ewangelii w piśmiennictwie polskiej nauki prawa,* Prawo i Więź 2020 nr 3(33)

Maroń G., *Osoba świętego Jana Pawła II w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2016

Mastalarski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018

Mastalski R., *Konstytucyjne granice opodatkowania* (w:) Zubik M. (red.) *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006

Mastalski R., *Prawo podatkowe,* Warszawa 2011

Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008

Miąsik D., *Podstawowe zasady stosowania prawa UE przez sądy powszechne w świetle orzecznictwa Sądu Najwyższego*, EPS nr 2014/1

Michalska A., *Prawo a normy techniczne w państwie socjalistycznym*, Poznań 1968

Mik C., *Państwo i prawo wobec procesów internacjonalizacji, integracji i globalizacji. Tom 1. Wpływ internacjonalizacji i integracji na klasyczny paradygmat państwa i prawa*, Toruń 2022

Mikołajewicz J., *Prawo intertemporalne. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Poznań 2000

Mikuła P., *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Warszawa 2019

Młynarska-Sobaczewska A., *Wprowadzenie*, (w:) Młynarska-Sobaczewska A., Radziewicz P., (red.), *Horyzontalne oddziaływanie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności,* Warszawa 2015, s. 8

Modzelewski W., *Ucieczka od opodatkowania: refleksje na przyszłość* (w:) Gajewski D. (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania*, Warszawa 2017

Monahan J., Walker L., *Empirical Questions without Empirical Answers,* Wisconsin Law Review 1991

Morawska E.H., *Doktrynalne ujęcie klauzuli państwa prawnego w Polsce* (w:) Skotnicki K. (red.) *Demokratyczne państwo prawne w teorii i w praktyce w państwach Europy Środkowej i Wschodniej,* Łódź 2010

Morawska E.H., *Klauzula państwa prawnego w Konstytucji RP na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Toruń 2003

Morawski L., *„Twardy", „miękki" i martwy pozytywizm*, Ius et Lex, nr 1/2003

Morawski L., *Dwugłos na temat "Demokracja a przywileje korporacyjne",* Państwo i Prawo nr 6/2007

Morawski L., *Filozofia prawa,* Toruń 2014

Morawski L., *O tożsamości konstytucyjnej Polaków*, Prawo i Więź, nr 2(20)/2017 (pierwsze wydanie: tenże, *O tożsamości…*, Prawo i Więź nr 1/2012)

Morawski L., *Opinia Komisji Weneckiej w sprawie ustawy nowelizującej z 22 grudnia 2015 roku – analiza krytyczna*, Prawo i Więź 2016 nr 1(15)

Morawski L., *Spór o pojęcie państwa prawnego,* Państwo i Prawo nr 4/1994

Morawski L., *Wstęp do prawoznawstwa,* Toruń 2016

Morawski L., *Zasady wykładni prawa,* Toruń 2010

Morawski L., *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 2005

Morawski W., *Akt interpretacyjny, akt normatywny, akt administracyjny – jasne granice?* (w:) Borszowski P. (red.) *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławie Miemiec,* Warszawa 2020

Morawski W., *BEPS – idea, realizacja, kontrowersje* (w:) Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, Warszawa 2018

Morawski W., *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana,* Warszawa 2012

Morawski W., *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003

Morawski W., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego – o legendach orzeczniczych, które tylko nieraz okazują się prawdą* (w:) Kucia-Guściora B., Münnich M., Zdunek A. (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Wpływ orzecznictwa na prawo podatkowe*, Lublin 2017

Morawski W., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego a zwalczanie międzynarodowego unikania opodatkowania* (w:) Gajewski D. (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania*, Warszawa 2017

Morawski W., *Wyrok TK z 4.07.2023 r., SK 14/21, w sprawie definicji budowli w podatku od nieruchomości – czyli o tym, że piekło bywa dobrymi intencjami wybrukowane,* Przegląd Podatkowy nr 10/2023

Mudrecki A., *Granice wykładni prounijnej w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego* (w:) Duda M., Munnich M., Zdunek A. (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce*, Lublin 2011

Mudrecki A., *Wykładnia prounijna w orzecznictwie sądów administracyjnych w podatkach obrotowych* (w:) Litwińczuk H. (red.), *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym. Zjazd Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Podatkowego, Warszawa 10–11 czerwca 2010 r.,* Warszawa 2011

Musialski T., Stefaniak K., *Zakład podatkowy. Pytania i odpowiedzi*, Warszawa 2019

Muszyński M., *Dialog Trybunału Konstytucyjnego RP i Trybunału Sprawiedliwości UE,* Prokuratura i Prawo nr 7-8/2022

Muszyński M., *Działanie TSUE ultra vires a Trybunał Konstytucyjny RP*, Prokuratura i Prawo nr 9/2022

Muszyński M., Harasimiuk D.E., Kozak M., *Unia europejska. Instytycje, polityki, prawo,* Warszawa 2012

Nawrot J., Nawrot O., *Sprawiedliwość a prawo* [w:] *Wielka encyklopedia prawa* (red. nacz.) Hołyst B., t. VII, *Teoria i filozofia prawa* (red.tomu) Bator A., Zajadło J., Zirk-Sadowski M., Warszawa 2016

Nawrot O., *Wprowadzenie do logiki dla prawników*, Warszawa 2017

Nazimek D., *Raportowanie schematów podatkowych w Polsce jako odpowiedź na międzynarodowe standardy przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej*, Przegląd Podatkowy nr 6/2022

Nita A., Morawski W., *Wykorzystywanie skargi pauliańskiej do zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego – zagadnienia dyskusyjne,* Przegląd Sądowy nr 6/2016

Nita A., *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe* (w:) Etel L. (red.), *System Prawa Finansowego*, t. 3, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2010

Nowacki J., *Analogia legis,* Warszawa 1966

Nowacki J., *Prawo publiczne – prawo prywatne,* Katowice 1992

Nowak C., *Prawo do rzetelnego procesu sądowego w świetle EKPC i orzecznictwa ETPC* [w:] red. Wiliński P., *Rzetelny proces karny w orzecznictwie sądów polskich i międzynarodowych,* Warszawa 2009

Nowak-Far A., *Effet utile, obowiązek bezpośredniego stosowania dyrektyw i wykładnia zgodna – relacje i ograniczenia w kontekście unijnego prawa zamówień publicznych*, EPS nr 6/2017

Nowicka Z., *Kontrola konstytucyjności a prawo pierwotne Unii Europejskiej,* EPS nr 1/2023

Nykiel W., *Norma prawna a elementy konstrukcji podatku (wybrane zagadnienia)* (w:) Gomułowicz A., Małecki J. (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego,* Poznań 2003

Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku,* Warszawa 2002

Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku,* Warszawa 2002

Obuchowski Sz., Sarnowski J., *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 1)*, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 11/2021

Olesińska A., Witkowska J., *Poland in Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context* [w:] Dourado A.P. (red.), *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, IBFD 2017

Omyła M., *O ontologii sytuacji Bogusława Wolniewicza* (w:) B. Wolniewicz, *Ontologia sytuacji. Podstawy i zastosowania,* Warszawa 2019

Oniszczuk J., *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego,* Warszawa 2001

Oniszuczuk J., *Źródła prawa w nowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001

Opałek K., Wróblewski J., *Prawo. Metodologia. Filozofia. Teoria prawa,* Warszawa 1991

Pawlus F.P., *Formy działania administracji publicznej a cyfryzacja z perspektywy teorii prawa administracyjnego*, Przegląd Prawa Publicznego nr 5/2023

Peczenik A., *On law and Reason,* Dordrecht-Boston-London 1989

Perelman Ch., *Logika prawnicza. Nowa retoryka,* Warszawa 1984

Piątkowski J., *Aksjologiczne i normatywne podstawy prawa stosunku pracy,* Toruń 2013

Pietrasz P., *Art. 193(a) Przekazanie ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych* (w:) Etel L., *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany,* Warszawa 2023

Pietrasz P., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych a przedawnienie zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Monitor Podatkowy", nr 1/2009

Pietrasz P., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych,* Warszawa 2007

Pietrzykowski T., *Etyka i deontologia zawodowa* (w:) Bereza A. (red.), *Zawód radcy prawnego. Historia zawodu i zasady jego wykonywania,* Warszawa 2011

Platon, *Państwo, Prawa,* ks. VI (tłum. Witwicki W.), Kęty 1999

Podkowik J., *Niekonstytucyjność prawa i jej skutki cywilnoprawne*, Warszawa 2019

Popławski M., *Prawo daninowe* (w:) Etel L., *System prawa finansowego,* t. III, Warszawa 2010

Prejs E., *Zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub*

wykroczenie skarbowe – rozważania nad konstytucyjnością obowiązującej regulacji, Przegląd Podatkowy nr 11/2017

Pulka Z., *A contrario wnioskowanie* (w:) Hołyst B. (red.), *Wielka encyklopedia prawa, tom VII: Teoria i filozofia prawa,* (red. tomu: Bator A., Zajadło J., Zirk-Sadowski M.), Warszawa 2016

Pustuł J., *Podatek dochodowy od osób prawnych – zmiany od 1.01.2021 r.,* Przegląd Podatkowy nr 2/2021

Pustuł J., *Trybunał Konstytucyjny i przepisy prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy nr 5/2016

R. Descartes, *Reguły kierowania umysłem. Poszukiwanie prawdy poprzez światło naturalne* (tłum.) L. Chmaj, Kety 2002

R. Dworkin, *Biorąc prawa poważnie,* Warszawa 1998

Radwański Z., *Wykładnia oświadczeń woli składanych indywidualnym adresatom,* Wrocław 1992

Radziewicz P., *Kontrola konstytucyjności zaniechań ustawodawczych przez Trybunał Konstytucyjny*, Państwo i Prawo nr 9/2013

Radziewicz P., *Wzruszenie „domniemania konstytucyjności" aktu normatywnego przez Trybunał Konstytucyjny*, Przegląd Sejmowy nr 5/2008

Rakoczy B., *Filozofia prawa ochrony środowiska – zagadnienia podstawowe* (w:) Jędrzejewska J., Kozłowska J., *Wybrane zagadnienia z zakresu prawa, bezpieczeństwa i terroryzmu*, Lublin 2021

Redelbach A., S. Wronkowska, Ziembiński Z., *Zarys teorii państwa i prawa,* Warszawa 1993

Rozmaryn S., *Konstytucja jako ustawa zasadnicza Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, Warszawa 1961

Safjan M., *Konstytucja a członkowsko Polski w Unii Europejskiej,* Państwo i Prawo nr 3/2001

Sarkowicz R., Stelmach J., *Teoria prawa,* Kraków 1996

Selera P., *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego,* Państwo i Prawo nr 4/2017

Sieradzka M., *Glosa do uchwały NSA z dnia 7 grudnia 2009 r., I OPS 9/09*, LEX/el. 2010 nr 385990947

Sitek B., *Komentarz do art. 342 k.c.* (w:) Ciszewski J. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2019

Skwara B, *Kategoryzacja horyzontalnego obowiązywania praw podstawowych w świetle aksjologicznych założeń systemu prawa,* (w:) Młynarska-Sobaczewska A., Radziewicz P., (red.), *Horyzontalne oddziaływanie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności,* Warszawa 2015

Słupczewski M., Morawski W., *The use of reasoning per analogiam in tax law in light of constitutional regulations* (w:) Löhnig M., Serowaniec M., Wantoch-Rekowski J., Moszyńska A. (red.), *Poland in good constitution? Contemporary issuses of constitutional law in in Poland in the European context,* Böhlau Verlag 2023

Smoktunowicz E., *Clara non sunt interpretanda w prawie administracyjnym* [w:] Jaśkowska M., *Księga pamiątkowa profesora Eugeniusza Ochendowskiego*, Toruń 1999

Smoleń P., Wójtowicz W. [red.], *Prawo podatkowe,* Warszawa 2015

Sobocha B., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania* (w:) Ożóg I., *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2021

Sokolewicz W., *Uwagi do art. 2 Konstytucji*, [w:] Garlicki L. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2007, t. 5

Sołtys A., *Obowiązek wykładni zgodnej w kontekście wykładni prawa UE przez sądy polskie* (w:) Leszczyński L. (red.), *Wykładnia prawa Unii Europejskiej. System Prawa Unii Europejskiej. Tom 3*, Warszawa 2019

Sołtys A., *Pluralistyczna koncepcja relacji prawa UE i prawa krajowego wobec współczesnych wyzwań dla europejskiego porządku konstytucyjnego*, Państwo i Prawo nr 4/2021

Stelmach J., Brożek B., *Metody prawnicze,* Kraków 2006

Stelmachowski A., *Zarys teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1998

Strzępek K.A., *Znaczenie prawne wstępu do Konstytucji RP z 1997 roku,* Warszawa 2013

Suchojad K., *Granice swobody legislacyjnej ustawodawcy krajowego w procesie harmonizacji VAT na przykładzie tzw. ulgi na złe długi,* Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 7/2019

Sułkowski J., *Glosa do uchwały NSA z dnia 7 grudnia 2009 r., I OPS 9/09,* ZNSA nr 3/2010

Sut P., *Wolność a prawo* [w:] *Wielka encyklopedia prawa* (red. nacz.) Hołyst B., t. VII, *Teoria i filozofia prawa* (red.tomu) Bator A., Zajadło J., Zirk-Sadowski M., Warszawa 2016

Szpunar A., *Uwagi o funkcjach odpowiedzialności odszkodowawczej*, Państwo i Prawo nr 1/2003

Szubiakowski M., *Wyrok Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją aktu normatywnego wydanego po wniesieniu skargi kasacyjnej – granice rozpoznania skargi kasacyjnej Uchwała. Glosa do uchwały NSA z dnia 7 grudnia 2009 r. I OPS 9/09,* OSP nr 6/2010

Szydło M., *Art. 22 Ograniczenie wolności działalności gospodarczej* (w:) Safjan M., Bosek L. (red.), Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86, wyd. I, Warszawa 2016

Taylor E., *Historia rozwoju ekonomiki*, t. I, Poznań 1957

Treadgold D.W. , *Wolność. Zarys historii* (tłum.) Soszyńska A., Soszyński J., Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1996 (oryg.: tenże*, Freedom. A history,* New York University)

Trzciński J., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz,* Warszawa 1999

Trzciński J., *Trybunał Konstytucyjny – regulacja konstytucyjna i praktyka* [w:] Skrzydło W. (red.) *Sądy i trybunały w Konstytucji i w praktyce*, Warszawa 2005

Trzciński J., *Wyroki interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego*, Państwo i Prawo nr 1/2002

Tulej M., *Orzecznictwo interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego a reguły wykładni prawa,* Warszawa 2012

Tuleja P., *Art. 18. Zasada ochrony małżeństwa i rodziny* (w:) Tuleja P. (red.) *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2021

Tuleja P., *Art. 31. Zasada ochrony wolności, klauzule limitacyjne ograniczania wolności i praw konstytucyjnych* (w:) Tuleja P. (red.) *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2021

Tuleja P., *Art. 4. Zasada zwierzchnictwa Narodu* (w:) Tuleja P. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2021

Tuleja P., *Konstytucyjne podstawy prawa intertemporalnego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Kwartalnik Prawa Prywatnego 1/1997

Tuleja P., *Stosowanie Konstytucji RP w świetle zasady jej nadrzędności (wybrane problemy),* Kraków 2003

Tuleja P., *Zaniechanie ustawodawcze* [w:] J. Czajowski (red.) *Ustroje, doktryny, instytucje polityczne. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Mariana Grzybowskiego*, Kraków 2007

Tuleja P., *Zasada równości* (w:) Tuleja P. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2021

Wantoch-Rekowski J., Morawski W., *Podstawy prawa finansów publicznych. Podręcznik akademicki*, Toruń 2019

Wentkowska A., *Interpretacja in dubio pro communitate – dyrektywa wykładni proeuropejskiej w orzecznictwie sądów polskich* (w:) Biernat S., Dudzik S. (red.), *Doświadczenia prawne pierwszych lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2011

Werner A., Wierzbicki J., *Pojęcie „ekonomizacji" w polskim prawie podatkowym,* Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 4/2022

Wesołowska A., *Sankcja 20% w VAT sprzeczna z dyrektywą. Omówienie wyroku TS z dnia 15 kwietnia 2021 r., C-935/19 (Grupa Warzywna),* LEX/el. 2021 r. nr 151383183

Wiącek M., *Pytanie prawne sądu do Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2011

Wiącek M., *Formalne przesłanki skargi konstytucyjnej (w świetle orzecznictwa TK)*, Państwo i Prawo nr 9/2011

Wiatrowski R., *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i* usług, Warszawa 2021

Wierzbowski B., *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 24 października 2001 r., sygn. akt SK 22/01*, Przegląd Sejmowy nr 4(51)/2002

Wieśniak-Wiśniewska A., Czerwiński M., *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników,* Przegląd podatkowy nr 6/2016

Winczorek P., *Recenzja*: „*A. Sulikowski*, »*Współczesny paradygmat sądownictwa konstytucyjnego wobec kryzysu nowoczesności*«, Wrocław 2008", Państwo i Prawo nr 12/2008

Wittgenstein L., *O pewności* (tłum. Chwedeńczuk B.), Warszawa 2001

Wojciechowski B., *Ważenie wartości konstytucyjnych i europejskich w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego* (w:) Chlebny J., Hauser R. (red.) *Wolności i prawa człowieka i obywatela w orzecznictwie sądów administracyjnych. Księga jubileuszowa na 100-lecie utworzenia Najwyższego Trybunału Administracyjnego,* Warszawa 2022

Wójtowicz W., *Kwota dochodów osób fizycznych wolna od opodatkowania (w świetle orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z 2015 r.)* (w:) Kucia-Guściora B., Münnich M., Zdunek A. (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Wpływ orzecznictwa na prawo podatkowe*, Lublin 2017

Wójtowicz W., *Problem „prorodzinności" podatku dochodowego od osób fizycznych* [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999

Wojtyczek K., *Ciężar dowodu i argumentacji w procedurze kontroli norm przed Trybunałem Konstytucyjnym*, Przegląd Sejmowy nr 1/2004

Wojtyczek K., *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP,* Kraków 1999

Wojtyczek K., *Sądownictwo konstytucyjne w Polsce. Wybrane zagadnienia,* Warszawa 2013

Woźniak M., *Miejsce i stosowanie umów międzynarodowych w polskim prawie administracyjnym,* Toruń 2005

Wróbel A., Miąsik D., *Europeizacja prawa administracyjnego – pojęcie i konteksty* (w:) Hauser R., Wróbel A., Niewiadomski Z. (red.), *Europeizacja prawa administracyjnego*, Warszawa 2014

Wróblewski J., *Domniemania w prawie – problematyka teoretyczna*, Studia Prawno-Ekonomiczne nr 10/1973

Wróblewski J., *Modele systemów norm a system prawa sądowej* (w:) Zirk-Sadowski M., *Jerzy Wróblewski. Pisma wybrane,* Warszawa 2015 (tekst pierwotnie opublikowano w: Studia Prawno-Ekonomiczne 1969)

Wróblewski J., *Obowiązywanie systemowe i granice dogmatycznego podejścia do systemu prawa,* Studia Prawno-Ekonomiczne 1986, t. XXXVI

Wróblewski J., *Postawa filozoficzna i afilozoficzna we współczesnej teorii prawa* (w:) Zirk-Sadowski M., *Jerzy Wróblewski. Pisma wybrane,* Warszawa 2015 (tekst pierwotnie opublikowano w: Studia Prawnicze, nr 13/1996)

Wróblewski J., *Rozumienie prawa i jego* wykładnia, Warszawa 1990

Wróblewski J., *Uzasadnienie i wyjaśnienie decyzji sądowej* (w:) Zirk-Sadowski M., *Jerzy Wróblewski. Pisma wybrane,* Warszawa 2015 (tekst pierwotnie opublikowano w: Studia Prawno-Ekonomiczne 1976, t. XVI)

Wronkowska-Jaśkiewicz S. (w:) Łętowska E., Łętowski J., Wronkowska-Jaśkiewicz S., *Demokratyczne państwo prawne – model a rzeczywistość. Konwersatorium*, Warszawa 1996

Wronkowska-Jaśkiewicz S., Hermann M., Łyszkowska A., *Wpływ orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego na tekst jednolity aktu normatywnego* (w:) Laskowska M., Wrona Z. (red.), *Konferencja: Tekst jednolity ustawy wobec orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego*, *Warszawa, 25 kwietnia 2013 r.,* Warszawa 2013

Wronkowska-Jaśkiewicz S., *Posłowie* (w:) Kelsen H., *Istota i rozwój sądownictwa konstytucyjnego* (tłum.) Banaszkiewicz B., Warszawa 2009

Wronkowska-Jaśkiewicz S., *W sprawie bezpośredniego stosowania Konstytucji,* Państwo i Prawo nr 9/2001

Wronkowska-Jaśkiewicz S., Zieliński M., *Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych,* Warszawa 1993

Wyrozumska A., *Wyroki Trybunału Konstytucyjnego w sprawach K 3/21 oraz K 6/21 w świetle prawa międzynarodowego,* EPS nr 12/2021

Wyrzykowski M., *Legislacja – demokratyczne państwo prawne – radykalne reformy polityczne i gospodarcze*, Państwo i Prawo nr 5/1991

Zajadło J., *Równość w prawie* [w:] *Wielka encyklopedia prawa* (red. nacz.) Hołyst B., t. VII, *Teoria i filozofia prawa* (red.tomu) Bator A., Zajadło J., Zirk-Sadowski M., Warszawa 2016

Zajadło J., *Równość w prawie, normatywny* (w:) Hołyst B. (red.), *Wielka encyklopedia prawa, tom VII: Teoria i filozofia prawa,* (red. tomu: Bator A., Zajadło J., Zirk-Sadowski M.), Warszawa 2016

Zakrzewska J., *Nowa Konstytucja* Rzeczypospolitej, Państwo i Prawo nr 4/1990

Zalasiński A., *Exit tax w podatku dochodowym od osób fizycznych a prawo UE – uwagi na tle wyroku WSA w Bydgoszczy z 7.10.2020 r., I SA/Bd 375/20*, Przegląd Podatkowy nr 4/2021

Zalasiński A., *Interest deductibility: the implementation of BEPS Action 4*, Cahiers de droit fiscal international nr 104A/2019

Zenc R., *Prowspólnotowa wykładnia polskiego prawa administracyjnego* (w:) Mik C. (red.), *Wykładnia prawa Unii Europejskiej*, Toruń 2008

Zieliński M., *Interpretacja jako proces dekodowania tekstu prawnego*, Poznań 1972

Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasad., Reguły. Wskazówki,* Warszawa 2002

Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, wyd. 7, Warszawa 2017

Ziembiński Z., *Logiczne podstawy prawoznawstwa,* Warszawa 1966

Ziembiński Z., *Logika praktyczna,* Warszawa 1984

Ziembiński Z., *Problemy podstawowe prawoznawstwa,* Warszawa 1980

Ziembiński Z., *Przepis prawny a norma prawna,* Ruch Prawniczy i Ekonomiczny nr 1/1960

Ziółkowski M., *Dwie płaszczyzny dyskusji o tożsamości konstytucyjnej (teoria versus dogmatyka)* (w:) Wróbel A., Ziółkowski M. (red.) *Tożsamość konstytucyjna w wybranych państwach członkowskich Unii Europejskiej*, Warszawa 2021

Zirk- Sadowski M., *Jerzy Wróblewski. Pisma wybrane,* Warszawa 2015

Zirk-Sadowski M., *Grzybowski T., Argumentum a contrario,* Państwo i Prawo nr 11/2017

Zirk-Sadowski M., *Jerzy Wróblewski. Pisma wybrane,* Warszawa 2015

Zirk-Sadowski M., *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA,* Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2004, nr 2

Zirk-Sadowski M., *Problem autonomii prawa podatkowego w świetle orzecznictwa NSA*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 2/2001

Zirk-Sadowski M., *Tożsamość konstytucyjna sądów administracyjnych* (w:) Smolak M. (red.) *Wykładnia Konstytucji. Aktualne problemy i tendencje*, Warszawa 2016

Zirk-Sadowski M., *Wprowadzenie do filozofii prawa*, Warszawa 2011

Zmierczak M., *Kształtowanie się koncepcji państwa prawnego (na przykładzie niemieckiej myśli polityczno-prawnej)* [w:] Rot H. (red.) *Demokratyczne państwo prawne (aksjologia, struktura, funkcje). Studia i szkice,* Wrocław 1994

WYKAZ ORZECZNICTWA

1. Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego sprzed 2 kwietnia 1997 r.:

uchwała pełnego składu TK z 26 kwietnia 1994 r., sygn. W 11/93 (OTK ZU 1994, poz. 22)

orzeczenie z 28 maja 1986 r., sygn. U 1/86 (OTK ZU 1986 r., poz. 2)

orzeczenie z 28 maja 1991 r., sygn. K 1/91 (OTK ZU 1991, poz. 4)

orzeczenie z 19 października 1993 r., sygn. K 14/92 (OTK w 1993 r., poz. 35)

orzeczenie z 14 grudnia 1993 r., sygn. K 8/93 (OTK w 1993 r., poz. 43)

orzeczenie z 1 marca 1994 r., sygn. U 7/93 (OTK ZU w 1994 r., poz. 5)

orzeczenie z 24 maja 1994 r., sygn. K 1/94 (OTK w 1994 r., poz. 10)

orzeczenie z 26 kwietnia 1995 r., sygn. K 11/94 (OTK ZU 1995 r., poz. 12)

orzeczenie z 28 grudnia 1995 r., sygn. K 28/95 (OTK ZU 1995 r., poz. 40)

orzeczenie z 9 stycznia 1996 r., sygn. K 18/95 (OTK ZU nr 1/1996, poz. 1)

orzeczenie z 3 grudnia 1996 r., sygn. K 25/95 (OTK ZU nr 6/1996, poz. 52)

orzeczenie z 19 listopada 1996 r., sygn. K 7/95 (OTK ZU 6/1996, poz. 49)

orzeczenie z 3 września 1996 r., sygn. K 10/96 (OTK ZU nr 4/1996, poz. 33)

2. Wyroki Trybunału Konstytucyjnego:

wyrok pełnego składu z 10 listopada 1998 r., sygn. K 39/97 (OTK ZU nr 6/1998, poz. 99)

wyrok pełnego składu z 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98 (OTK ZU nr 1/2000, poz. 3)

wyrok pełnego składu z 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00 (OTK ZU nr 5/2000, poz. 138)

wyrok pełnego składu z 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00 (OTK ZU 2/2001, poz. 29)

wyrok pełnego składu z 4 kwietnia 2001 r., sygn. K 11/00 (OTK ZU nr 3/2001, poz. 54)

wyrok pełnego składu z 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01 (OTK ZU nr 4/2001, poz. 81)

wyrok pełnego składu z 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01 (OTK ZU nr 7/2001, poz.216)

wyrok pełnego składu z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01 (OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6)

wyrok pełnego składu z 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00 (OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13)

wyrok pełnego składu z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02 (OTK ZU 3A/2002, poz. 33)

wyrok pełnego składu z 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01 (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44)

wyrok pełnego składu z 2 października 2002 r., sygn. K 48/01 (OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 62)

wyrok pełnego składu z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02 (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83)

wyrok pełnego składu z 10 grudnia 2003 r., sygn. K 49/01 (OTK ZU 9A/2003, poz. 101)

wyrok pełnego składu z 7 stycznia 2004 r., sygn. K 14/03 (OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 1)

wyrok pełnego składu z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03 (OTK ZU 5A/2004, poz. 41)

wyrok pełnego składu z 14 czerwca 2004 r., sygn. SK 21/03 (OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56)

wyrok pełnego składu z 31 marca 2005 r., sygn. SK 26/02 (OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 29)

wyrok pełnego składu z 22 września 2005 r., sygn. Kp 1/05 (OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 93)

wyrok pełnego składu z 19 kwietnia 2006 r., sygn. K 6/06 (OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 45)

wyrok pełnego składu z 14 czerwca 2006 r., sygn. K 53/05 (OTK ZU nr 6/A/2006, poz. 66)

wyrok pełnego składu z 24 października 2006 r., sygn. SK 7/06 (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 108)

wyrok pełnego składu z 30 października 2006 r., sygn. P 36/05 (OTK ZU 9A/2006, poz. 129)

wyrok pełnego składu z 8 listopada 2006 r., sygn. K 30/06 (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 149)

wyrok pełnego składu z 14 października 2009 r., sygn. Kp 4/09 (OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 134)

wyrok pełnego składu z 16 grudnia 2009 r., sygn. Kp 5/08 (OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 170)

wyrok pełnego składu z 24 lutego 2010 r., sygn. K 6/09 (OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 15)

wyrok pełnego składu z 15 lipca 2010 r., sygn. K 63/07 (OTK ZU 6A/2010, poz. 60)

wyrok pełnego składu z 12 stycznia 2012 r., sygn. K 36/09 (OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 3)

wyrok pełnego składu z 19 grudnia 2012 r., sygn. K 9/12 (OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 136)

wyrok pełnego składu z 21 października 2015 r., sygn. P 32/12 (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 148)

wyrok pełnego składu z 19 lipca 2016 r., sygn. Kp 3/15 (OTK ZU A/2016, poz. 66)

wyrok pełnego składu z 16 marca 2017 r., sygn. Kp 1/17 (OTK ZU A/2017, poz. 28)

wyrok pełnego składu z 20 czerwca 2018 r., sygn. SK 3/13 (OTK ZU A/2018, poz. 41)

wyrok pełnego składu z 22 października 2020 r., sygn. K 1/20 (OTK ZU A/2021, poz. 4)

wyrok pełnego składu z 7 października 2021 r., sygn. K 3/21 (OTK ZU A/2022, poz. 65)

wyrok z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97 (OTK ZU 5_6/1997, poz. 64)

wyrok z 16 grudnia 1997 r., sygn. K/97 (OTK ZU 5_6/1997, poz. 70)

wyrok z 16 grudnia 1997 r., sygn. K 8/97 (OTK ZU 5_6/1997, poz. 70)

wyrok z 17 grudnia 1997 r., sygn. K 22/96 (OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 71)

wyrok z 29 kwietnia 1998 r., sygn. K 17/97 (OTK ZU nr 3/1998, poz. 30)

wyrok z 6 maja 1998 r., sygn. K 37/97 (OTK ZU nr 3/1998, poz. 33)

wyrok z 12 maja 1998 r., sygn. U 17/97 (OTK ZU nr 3/1998, poz. 34)

wyrok z 16 czerwca 1998 r., sygn. U 9/97 (OTK ZU nr 4/1998, poz. 51)

wyrok z 1 września 1998 r., sygn. U 1/98 (OTK ZU Nr 5/1998, poz. 65)

wyrok z 20 października 1998 r., K 7/98 (OTK ZU nr 6/1998, poz. 96)

wyrok z 3 listopada 1998 r., sygn. K 12/98 (OTK ZU nr 6/1998, poz. 98)

wyrok z 23 listopada 1998 r., sygn. SK 7/98 (OTK ZU nr 7/1998, poz. 114)

wyrok z 8 grudnia 1998 r., sygn. K 41/97 (OTK ZU nr 7/1998, poz. 117)

wyrok z 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98 (OTK ZU nr 1/1999, poz. 1)

wyrok z 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98 (OTK ZU nr 1/1999, poz. 2)

wyrok z 27 stycznia 1999 r., sygn. K 1/98 (OTK ZU nr 1/1999, poz. 3)

wyrok z 9 lutego 1999 r., sygn. U 4/98 (OTK ZU nr 1/1999, poz. 4)

wyrok z 25 lutego 1999 r., sygn. K 23/98 (OTK ZU nr 2/1999, poz. 25)

wyrok z 23 marca 1999 r., sygn. K 2/98 (OTK ZU nr 3/1999, poz. 38)

wyrok z 23 marca 1999 r., sygn. K 2/98 (OTK ZU nr 3/1999, poz. 38)

wyrok z 13 kwietnia 1999 r., sygn. K 36/98 (OTK ZU nr 3/1999, poz. 40)

wyrok z 2 czerwca 1999 r., sygn. K 34/98 (OTK ZU 5/1999, poz. 94)

wyrok z 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98 (OTK ZU 5/1999, poz. 95)

wyrok z 8 czerwca 1999 r., sygn. SK 12/98 (OTK ZU nr 5/1999, poz. 96)

wyrok z 16 czerwca 1999 r., sygn. P 4/98 (OTK ZU nr 5/1999, poz. 98)

wyrok z 21 czerwca 1999 r. sygn. U 5/98 (OTK ZU nr 5/1999, poz. 99)

wyrok z 22 czerwca 1999 r., sygn. K 5/99 (OTK ZU nr 5/1999, poz. 100)

wyrok z 23 czerwca 1999 r., sygn. K 30/98 (OTK ZU nr 5/1999, poz. 101)

wyrok z 19 października 1999 r., sygn. SK 4/99 (OTK ZU nr 6/1999, poz. 119)

wyrok z 26 października 1999 r., sygn. K 12/99 (OTK ZU nr 6/1999, poz. 120)

wyrok z 9 listopada 1999 r., sygn. K 28/98 (OTK ZU nr 7/1999, poz. 156)

wyrok z 16 listopada 1999 r., sygn. SK 11/99 (OTK ZU nr 7/1999, poz. 158)

wyrok z 14 grudnia 1999 r., sygn. K 10/99 (OTK ZU 7/1999, poz. 162)

wyrok z 20 grudnia 1999 r., sygn. K 4/99 (OTK ZU nr 7/1999, poz. 165)

wyrok z 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98 (OTK ZU nr 1/2000, poz. 3)

wyrok z 18 stycznia 2000 r., sygn. K 17/99 (OTK ZU nr 1/2000, poz. 4)

wyrok z 11 kwietnia 2000 r., sygn. K 15/98 (OTK ZU nr 3/2000, poz. 86)

wyrok z 18 kwietnia 2000 r., sygn. K 23/99 (OTK ZU nr 3/2000, poz. 89)

wyrok z 8 maja 2000 r., sygn. SK 22/99 (OTK ZU nr 4/2000, poz. 107)

wyrok z 30 maja 2000 r., sygn. K 37/98 (OTK ZU 4/2000, poz. 112)

wyrok z 28 czerwca 2000 r., sygn. K 34/99 (OTK ZU nr 5/2000, poz. 142)

wyrok z 10 lipca 2000 r., sygn. SK 12/99 (OTK ZU nr 5/2000, poz. 143)

wyrok z 10 lipca 2000 r., sygn. SK 21/99 (OTK ZU nr 5/2000, poz. 144)

wyrok z 12 września 2000 r., sygn. K 1/00 (OTK ZU nr 6/2000, poz. 185)

wyrok z 3 października 2000 r., sygn. K 33/99 (OTK ZU nr 6/2000, poz. 188)

wyrok z 17 października 2000 r., SK 5/99 (OTK ZU nr 7/2000, poz. 254)

wyrok z 17 października 2000 r., sygn. K 16/99 (OTK ZU nr 7/2000, poz. 253)

wyrok z 24 października 2000 r., sygn. SK 7/00 (OTK ZU nr 7/2000, poz. 256)

wyrok z 7 listopada 2000 r., sygn. K 16/00 (OTK ZU nr 7/2000, poz. 257)

wyrok z 21 listopada 2000 r., sygn. K 4/00 (OTK ZU nr 8/2000, poz. 299)

wyrok z 5 grudnia 2000 r., sygn. K 35/99 (OTK ZU nr 8/2000, poz. 295)

wyrok z 17 stycznia 2001 r., sygn. K 5/00 (OTK ZU 1/2001, poz. 2)

wyrok z 24 stycznia 2001 r., sygn. SK 30/99 (OTK ZU nr 1/2001, poz. 3)

wyrok z 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00 (OTK ZU nr 2/2001, poz. 29)

wyrok z 13 lutego 2001 r., sygn. K 19/99 (OTK ZU nr 2/2001, poz. 30)

wyrok z 20 lutego 2001 r., sygn. P 2/00 (OTK ZU nr 2/2001, poz. 32)

wyrok z 2 kwietnia 2001 r., sygn. SK 10/00 (OTK ZU nr 3/2001, poz. 52)

wyrok z 24 kwietnia 2001 r., sygn. U 9/00 (OTK ZU nr 4/2001, poz. 80)

wyrok z 24 kwietnia 2001 r., sygn. U 9/00 (OTK ZU nr 4/2001, poz. 80)

wyrok z 7 maja 2001 r., sygn. K 19/00 (OTK ZU nr 4/2001, poz. 82)

wyrok z 8 maja 2001 r., sygn. P 15/00 (OTK ZU nr 4/2001, poz. 83)

wyrok z 21 maja 2001 r., sygn. SK 15/00 (OTK ZU nr 4/2001, poz. 85)

wyrok z 29 maja 2001 r., sygn. K 5/01 (OTK ZU nr 4/2001, poz. 87)

wyrok z 29 czerwca 2001 r., sygn. K 23/00 (OTK ZU nr 5/2001, poz. 124)

wyrok z 29 czerwca 2001 r., sygn. K 23/00 (OTK ZU nr 5/2001, poz. 124)

wyrok z 12 lipca 2001 r., sygn. SK 1/01 (OTK ZU nr 5/2001, poz. 127)

wyrok z 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00 (OTK ZU nr 6/2001, poz. 166)

wyrok z 15 października 2001 r., sygn. K 12/01 (OTK ZU nr 7/2001, poz. 213)

wyrok z 22 października 2001 r., sygn. SK 16/01 (OTK ZU nr 7/2001, poz. 214)

wyrok z 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01 (OTK ZU nr 7/2001, poz. 216)

wyrok z 13 listopada 2001 r., sygn. K 16/01 (OTK ZU nr 8/2001, poz. 250)

wyrok z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, (OTK ZU nr 8/2001, poz. 257)

wyrok z 6 lutego 2002 r., sygn. SK 11/01 (OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 2)

wyrok z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01 (OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6)

wyrok z 5 marca 2002 r., sygn. SK 22/00 (OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 12)

wyrok z 9 kwietnia 2002 r., sygn. K 21/01 (OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 17)

wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01 (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26)

wyrok z 13 maja 2002 r., sygn. SK 32/01 (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 31)

wyrok z 12 czerwca 2002 r., sygn. P 13/01 (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 42)

wyrok z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01 (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46)

wyrok z 3 lipca 2002 r., sygn. SK 31/01 (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 49)

wyrok z 4 lipca 2002 r., sygn. P 12/01 (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 50)

wyrok z 8 października 2002 r., sygn. K 36/00 (OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 63)

wyrok z 22 października 2002 r., sygn. SK 39/01 (OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 66)

wyrok z 5 listopada 2002 r., sygn. P 7/01 (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 80)

wyrok z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02 (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83)

wyrok z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02 (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83)

wyrok z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02 (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90)

wyrok z 10 grudnia 2002 r., sygn. P 6/02 (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 91)

wyrok z 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02 (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97)

wyrok z 28 stycznia 2003 r., sygn. K 2/02 (OTK ZU nr 1/A/2003, poz. 4)

wyrok z 5 marca 2003 r., sygn. K 7/01 (OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 19)

wyrok z 25 marca 2003 r., sygn. U 10/01 (OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 23)

wyrok z 29 kwietnia 2003 r., sygn. SK 24/02 (OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33)

wyrok z 6 maja 2003 r., sygn. P 21/01 (OTK ZU 5A/2003, poz. 37)

wyrok z 3 czerwca 2003 r., sygn. K 43/02 (OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 49)

wyrok z 9 czerwca 2003 r., sygn. SK 12/03 (OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 51)

wyrok z 9 czerwca 2003 r., sygn. SK 12/03 (OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 51)

wyrok z 9 czerwca 2003 r., sygn. SK 5/03 (OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 50)

wyrok z 10 czerwca 2003 r., sygn. SK 37/02 (OTKU ZU nr 6/A/2003, poz. 53)

wyrok z 8 lipca 2003 r., sygn. P 10/02 (OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 62)

wyrok z 9 września 2003 r., sygn. SK 28/03 (OTK ZU nr 7/A/2003, poz. 74)

wyrok z 23 września 2003 r., sygn. K 20/02 (OTK ZU nr 7/A/2003, poz. 76)

wyrok z 28 października 2003 r., sygn. P 3/03, (OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 82)

wyrok z 26 listopada 2003 r., sygn. SK 22/02 (OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 97)

wyrok z 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03 (OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2

wyrok z 20 stycznia 2004 r., sygn. SK 26/03 (OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 3)

wyrok z 30 marca 2004 r., sygn. SK 14/03 (OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 23).

wyrok z 20 kwietnia 2004 r., sygn. K 45/02 (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 30)

wyrok z 26 kwietnia 2004 r., sygn. K 50/02 (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 32)

wyrok z 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03 (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33)

wyrok z 4 maja 2004 r., sygn. K 8/03 (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37)

wyrok z 18 maja 2004 r., sygn. SK 38/03 (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 45)

wyrok z 31 maja 2004 r., sygn. K 15/04 (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 47)

wyrok z 7 czerwca 2004 r., sygn. P 4/03 (OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 55)

wyrok z 14 czerwca 2004 r., sygn. SK 21/03 (OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56)

wyrok z 14 czerwca 2004 r., sygn. P 17/03 (OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 57)

wyrok z 21 czerwca 2004 r., sygn. SK 22/03 (OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 59)

wyrok z 6 lipca 2004 r., sygn. P 14/03 (OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 62)

wyrok z 27 lipca 2004 r., sygn. SK 9/03 (OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 71)

wyrok z 12 października 2004 r., sygn. P 22/03 (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 90)

wyrok z 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03 (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94)

wyrok z 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03 (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 103);

wyrok z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04 (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110)

wyrok z 13 stycznia 2005 r., sygn. P 15/02 (OTK ZU nr 1/A/2005, poz. 4)

wyrok z 31 stycznia 2005 r., sygn. P 9/04 (OTK ZU nr 1/A/2005, poz. 9)

wyrok z 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04 (OTK ZU 2A/2005, poz. 15)

wyrok z 21 marca 2005 r., sygn. P 5/04 (OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 26)

wyrok 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04 (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47)

wyrok z 10 maja 2005 r., sygn. SK 40/02 (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 48)

wyrok z 18 maja 2005 r., sygn. K 16/04 (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 51)

wyrok z 7 czerwca 2005 r., sygn. K 23/04 (OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 62)

wyrok z 20 czerwca 2005 r., sygn. K 4/04 (OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 64)

wyrok z 28 czerwca 2005 r., sygn. SK 56/04 (OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 67)

wyrok z 29 czerwca 2005 r., sygn. SK 34/04 (OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 69)

wyrok z 5 lipca 2005 r., sygn. SK 26/04 (OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 78)

wyrok z 19 lipca 2005 r., sygn. SK 20/03 (OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 82)

wyrok z 8 września 2005 r., sygn. P 17/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 90)

wyrok z 12 września 2005 r., sygn. akt SK 13/05 (OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 91)

wyrok z 15 listopada 2005 r., sygn. P 3/05 (OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 115)

wyrok z 28 listopada 2005 r., sygn. K 22/05 (OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 118)

wyrok z 12 grudnia 2005 r., sygn. SK 20/04 (OTK ZU nr 11/A/2005, poz. 133)

wyrok z 24 stycznia 2006 r., sygn. SK 52/04 (OTK ZU nr 1/A/2006, poz. 6)

wyrok z 24 stycznia 2006 r., sygn. SK 40/04 (OTK ZU nr 1/A/2006, poz. 5)

wyrok z 14 lutego 2006 r., sygn. P 22/05 (OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 16)

wyrok z 13 marca 2006 r., sygn. P 8/05 (OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 28)

wyrok z 3 kwietnia 2006 r., sygn. SK 46/05 (OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39)

wyrok z 3 kwietnia 2006 r., sygn. SK 46/05 (OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39)

wyrok z 4 kwietnia 2006 r., sygn. K 11/04 (OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 40)

wyrok z 11 kwietnia 2006 r., sygn. SK 57/04 (OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 43)

wyrok z 24 kwietnia 2006 r., sygn. P 9/05 (OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 46)

wyrok z 8 maja 2006 r., sygn. P 18/05 (OTKU ZU nr 5/A/2006, poz. 53)

wyrok z 24 maja 2006 r., sygn. K 5/05 (OTK ZU nr 5/A/2006, poz. 59)

wyrok z 13 czerwca 2006 r., sygn. K 11/05 (OTK ZU nr 6/A/2006, poz. 65)

wyrok z 13 czerwca 2006 r., sygn. SK 54/04 (OTK ZU nr 6/A/2006, poz. 64)

wyrok z 19 września 2006 r. sygn. K 7/05 (OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 107)

wyrok z 2 października 2006 r., sygn. SK 34/06 (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 118)

wyrok z 3 października 2006 r., sygn. K 30/05 (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 119)

wyrok z 16 października 2006 r., sygn. K 25/05 (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 122)

wyrok z 17 października 2006 r., sygn. P 38/05 (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 123)

wyrok z 18 października 2006 r., sygn. P 27/05 (OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 124)

wyrok z 29 listopada 2006 r. sygn. SK 51/06 (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156)

wyrok z 6 grudnia 2006 r., sygn. SK 25/05 (OTK ZU nr 11/A/2006, poz. 169)

wyrok z 15 stycznia 2007 r., sygn. P 19/06 (OTK ZU nr 1/A/2007, poz. 2)

wyrok z 13 marca 2007 r., sygn. K 8/07 (OTK ZU nr 3/A/2007 r., poz. 26)

wyrok z 19 marca 2007 r., sygn. K 47/05 (OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 27)

wyrok z 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06 (OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37)

wyrok z 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06 (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50)

wyrok z 29 maja 2007 r., sygn. P 20/06 (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 52)

wyrok z 19 lipca 2007 r., sygn. K 11/06 (OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 81)

wyrok z 4 września 2007 r., sygn. P 43/06 (OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95)

wyrok z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06 (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103)

wyrok z 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06 (OTK ZU 9/A/2007, poz. 105)

wyrok z 7 listopada 2007 r., sygn. K 18/06 (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 122)

wyrok z 13 listopada 2007 r., sygn. P 42/06 (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 123)

wyrok z 26 listopada 2007 r. sygn. P 24/06 (OTK ZU nr. 10/A/2007, poz. 126)

wyrok z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06 (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127)

wyrok z 10 grudnia 2007 r., sygn. P 43/07 (OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 155)

wyrok z 11 grudnia 2007 r., sygn. U 6/06 (OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 156)

wyrok z 13 grudnia 2007 r., sygn. 37/06 (OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 157)

wyrok z 18 grudnia 2007 r., sygn. SK 54/05 (OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 158)

wyrok z 12 lutego 2008 r., sygn. SK 82/06 (OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 3)

wyrok z 19 lutego 2008 r., sygn. P 48/06 (OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 4)

wyrok z 26 lutego 2008 r., sygn. SK 89/06 (OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 7)

wyrok z 4 marca 2008 r., sygn. SK 3/07 (OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 25)

wyrok z 17 marca 2008 r., sygn. K 32/05 (OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 27)

wyrok z 31 marca 2008 r., sygn. SK 75/06 (OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 30)

wyrok z 1 kwietnia 2008 r., sygn. SK 96/06 (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 40)

wyrok z 15 kwietnia 2008 r., sygn. P 9/06 (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 43)

wyrok z 6 maja 2008 r., sygn. K 18/05 (OTK ZU nr 4/A/2008, poz. 56)

wyrok z 12 maja 2008 r., sygn. SK 43/05 (OTK ZU nr 4/A/2008, poz. 57)

wyrok z 12 czerwca 2008 r., sygn. K 50/05 (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 79)

wyrok z 17 czerwca 2008 r., sygn. K 8/04 (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 81)

wyrok z 23 czerwca 2008 r., sygn. P 18/06 (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 83)

wyrok z 24 czerwca 2008 r., sygn. SK 16/06 (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85)

wyrok z 24 czerwca 2008 r., sygn. P 8/07 (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 84)

wyrok z 27 czerwca 2008 r., sygn. K 52/07 (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 88)

wyrok z 22 lipca 2008 r., sygn. K 24/07 (OTK ZU nr 6/A/2008, poz. 110)

wyrok z 13 października 2008 r., sygn. K 16/07 (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136)

wyrok z 14 października 2008 r., sygn. SK 6/07 (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 137)

wyrok z 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06 (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153)

wyrok z 2 grudnia 2008 r., sygn. P 48/07 (OTK ZU nr 10/A/2008, poz. 173)

wyrok z 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06 (OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1)

wyrok z 8 stycznia 2009 r., sygn. P 6/07 (OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 2)

wyrok z 17 lutego 2009 r., sygn. SK 10/07 (OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 8)

wyrok z 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08 (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26)

wyrok z 31 marca 2009 r., sygn. K 28/08 (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 28)

wyrok z 7 kwietnia 2009 r., sygn. P 53/08 (OTK ZU 4A/2009, poz. 45)

wyrok z 21 kwietnia 2009 r. , sygn. K 6/08 (OTK ZU 4A/2009, poz. 52)

wyrok z 28 kwietnia 2009 r., sygn. K 27/07 (OTK ZU nr 4/A/2009, poz. 54)

wyrok z 12 maja 2009 r., sygn. P 66/07 (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 65)

wyrok z 26 maja 2009 r., sygn. P 58/07 (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 71)

wyrok z 26 maja 2009 r. , sygn. SK 32/07 (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 70)

wyrok z 26 maja 2009 r., sygn. P 58/07 (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 71)

wyrok z 26 maja 2009 r., sygn. SK 32/07 (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 70)

wyrok z 2 czerwca 2009 r. sygn. SK 31/08 (OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 83);

wyrok z 16 czerwca 2009 r., sygn. SK 5/09 (OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 84)

wyrok z 2 lipca 2009 r., sygn. K 1/07 (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 104)

wyrok z 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06 (OTK ZU nr. 7/A/2009, poz. 106)

wyrok z 7 lipca 2009 r., sygn. K 13/08 (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 105)

wyrok z 9 lipca 2009 r., sygn. SK 48/05 (OTK ZU 7A/2009, poz. 108)

wyrok z 16 lipca 2009 r., sygn. K 36/08 (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 111)

wyrok z 14 października 2009 r., sygn. Kp 4/09 (OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 134)

wyrok z 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09 (OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138)

wyrok z 29 października 2009 r., sygn. K 32/08 (OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 139)

wyrok z 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07 (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151)

wyrok z 25 listopada 2009 r., sygn. SK 30/07 (OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 159)

wyrok z 8 grudnia 2009 r., sygn. K 7/08 (OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 166)

wyrok z 19 stycznia 2010 r., sygn. SK 35/08 (OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 2)

wyrok z 27 stycznia 2010 r., sygn. SK 41/07 (OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 5)

wyrok z 11 lutego 2010 r., sygn. K 15/09 (OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 11)

wyrok z 23 lutego 2010 r., sygn. P 20/09 (OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 13):

wyrok z 16 marca 2010 r., sygn. K 17/09 (OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 21)

wyrok z 23 marca 2010 r., sygn. SK 47/08 (OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 25)

wyrok z 21 lipca 2010 r., sygn. SK 21/08 (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62),

wyrok z 5 października 2010 r., sygn. K 16/08 (OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 72)

wyrok z 13 października 2010 r., sygn. Kp 1/09 (OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 74)

wyrok z 4 listopada 2010 r., sygn. P 44/07 (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 97)

wyrok z 9 listopada 2010 r., sygn. SK 10/08 (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99)

wyrok z 16 listopada 2010 r., sygn. P 86/08 (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 101)

wyrok z 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07 (OTK ZU nr. 9/A/2010, poz. 103)

wyrok z 18 listopada 2010 r., sygn. P 29/09 (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 104)

wyrok z 18 stycznia 2011 r., sygn. P 44/08 (OTK ZU nr 1/A/2011, poz. 1)

wyrok z 3 marca 2011 r., sygn. K 23/09 (OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 8)

wyrok z 7 kwietnia 2011 r., sygn. K 4/09 (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 20)

wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. SK 62/08 (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22)

wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08 (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21)

wyrok z 19 maja 2011 r., sygn. K 20/09 (OTK ZU nr 4/A/2001, poz. 35)

wyrok z 19 maja 2011 r., sygn. SK 9/08 (OTK ZU nr 4/A/2011, poz. 34)

wyrok z 13 czerwca 2011 r., sygn. 41/09 (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 40)

wyrok z 13 czerwca 2011 r., sygn. SK 41/09 (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 40)

wyrok z 21 czerwca 2011 r. sygn. P 26/10 (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43)

wyrok z 5 lipca 2011 r., sygn. P 36/10 (OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 50)

wyrok z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71)

wyrok z 21 września 2011 r., sygn. SK 6/10 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 73)

wyrok z 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10 (OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83)

wyrok z 29 listopada 2011 r., sygn. SK 15/09 (OTK ZU nr 9/A/2011, poz. 98)

wyrok z 6 grudnia 2011 r., sygn. SK 3/11 (OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 113)

wyrok z 13 grudnia 2011 r., sygn. K 33/08 (OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 116)

wyrok z 10 stycznia 2012 r., sygn. SK 25/09 (OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 1)

wyrok z 6 marca 2012 r., sygn. K 15/08 (OTK ZU nr 3/A/2012, poz. 24)

wyrok z 29 marca 2012 r., sygn. K 27/08 (OTK ZU nr 3/A/2012, poz. 27)

wyrok z 29 maja 2012 r., sygn. SK 17/09 (OTK ZU nr 5/A/2012, poz. 53)

wyrok z 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10 (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65)

wyrok z 9 lipca 2012 r., sygn. P 8/10 (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 75)

wyrok z 12 lipca 2012 r., sygn. P 24/10 (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 79)

wyrok z 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11 (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81)

wyrok z 9 października 2012 r., sygn. P 27/11 (OTK ZU nr 9/A/2012, poz. 104)

wyrok z 23 października 2012 r., sygn. SK 11/12 (OTK ZU nr 9/A/2012, poz. 107)

wyrok z 25 października 2012 r., sygn. SK 27/12 (OTK ZU nr 9/A/2012, poz. 109)

wyrok z 6 listopada 2012 r., sygn. K 21/11 (OTK ZU nr 10/A/2012, poz. 119)

wyrok z 20 listopada 2012 r., sygn. SK 34/09 (OTK ZU nr 10/A/2012, poz. 122)

wyrok z 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12 (OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 134)

wyrok z 8 stycznia 2013 r., sygn. K 18/10 (OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 2)

wyrok z 31 stycznia 2013 r., sygn. K 14/11 (OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 7)

wyrok z 26 lutego 2013 r., sygn. SK 12/11 (OTK ZU nr 2/A/2013, poz. 19)

wyrok z 23 kwietnia 2013 r., sygn. P 44/10 (OTK ZU nr 4/A/2013, poz. 39)

wyrok z 4 czerwca 2013 r., sygn. P 43/11 (OTK ZU 5A/2013, poz. 55)

wyrok z 4 czerwca 2013 r., sygn. SK 49/12 (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 56)

wyrok z 18 czerwca 2013 r., sygn. K 37/12 (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 60)

wyrok z 25 czerwca 2013 r., sygn. P 11/12 (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 62)

wyrok z 4 lipca 2013 r., sygn. P 7/10 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 74)

wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

wyrok z 23 lipca 2013 r., sygn. P 36/12 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 81)

wyrok z 25 lipca 2013 r., sygn. P 56/11 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 85)

wyrok z 25 lipca 2013 r., sygn. SK 61/12 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 84)

wyrok z 29 lipca 2013 r., sygn. SK 12/12 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 87)

wyrok z 26 września 2013 r., sygn. K 22/12 (OTK ZU 7A/2013, poz. 95)

wyrok z 22 października 2013 r., sygn. SK 14/13 (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 100)

wyrok z 5 grudnia 2013 r., sygn. K 27/13 (OTK ZU nr 9/A/2013, poz. 134)

wyrok z 14 stycznia 2014 r., sygn. SK 25/11 (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 1)

wyrok z 14 stycznia 2014 r., sygn. SK 25/11 (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 1)

wyrok z 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12 (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9),

wyrok z 18 lutego 2014 r., sygn. U 2/12 (OTK nr 2/A/2014, poz. 12)

wyrok z 25 lutego 2014 r., sygn. SK 18/13 (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 14)

wyrok z 8 kwietnia 2014 r., sygn. K 21/13 (OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 38,

wyrok z 8 kwietnia 2014 r., sygn. SK 22/11 (OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 37)

wyrok z 15 kwietnia 2014 r., sygn. SK 48/13 (OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 40)

wyrok z 13 maja 2014 r., sygn. SK 61/13 (OTK ZU nr 5/A/2014, poz. 52)

wyrok z 17 czerwca 2014 r., sygn. P 6/12 (OTK ZU 6A/2014, poz. 62)

wyrok z 8 lipca 2014 r., sygn. K 7/13 (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 69)

wyrok z 24 lipca 2014 r., sygn. SK 53/13 (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 77)

wyrok z 16 października 2014 r., sygn. SK 20/12 (OTK ZU nr 9/A/2014, poz. 102)

wyrok z 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12 (OTK ZU nr 10/A/2014, poz.113)

wyrok z 18 listopada 2014 r., sygn. SK 7/11 (OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 112)

wyrok z 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12 (OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113)

wyrok z 10 lutego 2015 r., sygn. P 10/11 (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 13)

wyrok z 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12 (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15)

wyrok z 31 marca 2015 r., sygn. U 6/14 (OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 34);

wyrok z 21 kwietnia 2015 r., sygn. P 40/13 (OTK ZU nr 4/A/2015, poz. 48)

wyrok z 9 czerwca 2015 r., sygn. SK 47/13 (OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 81)

wyrok z 23 czerwca 2015 r., sygn. SK 32/14 (OTK ZU 6/A/2015, poz. 84)

wyrok z 15 lipca 2015 r., sygn. SK 69/13 (OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 110)

wyrok z 28 lipca 2015 r., sygn. SK 22/14 (OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 117)

wyrok z 28 października 2015 r., sygn. K 21/14 (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

wyrok z 6 kwietnia 2016 r., sygn. P 2/14 (OTK ZU A/2016, poz. 8)

wyrok z 28 czerwca 2016 r., sygn. K 31/15 (OTK ZU A/2016, poz. 59)

wyrok z 28 czerwca 2016 r., sygn. SK 31/14 (OTK ZU A/2016, poz. 51)

wyrok z 12 lipca 2016 r., sygn. SK 40/14 (OTK ZU A/2016, poz. 57)

wyrok z 11 października 2016 r., sygn. SK 28/15 (OTK ZU A/2016, poz. 79)

wyrok z 22 listopada 2016 r., sygn. SK 2/16 (OTK ZU A/2016, poz. 92)

wyrok z 22 listopada 2016 r., sygn. K 13/15 (OTK ZU A/2016, poz. 88)

wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15 (OTK ZU A/2016, poz. 100)

wyrok z 21 czerwca 2017 r., sygn. SK 35/15 (OTK ZU A/2017, poz. 51)

wyrok z 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15 (OTK ZU. A/2017, poz. 85)

wyrok z 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15 (OTK ZU. A/2018, poz. 2)

wyrok z 19 grudnia 2017 r., sygn. SK 10/16 (OTK ZU A/2018, poz. 1)

wyrok z 18 kwietnia 2018 r., sygn. K 52/16 (OTK ZU A/2018, poz. 28)

wyrok z 24 kwietnia 2018 r., sygn. SK 27/16 (OTK ZU A/2018, poz. 22)

wyrok z 26 kwietnia 2018 r., sygn. K 6/15 (OTK ZU A/2018, poz. 24)

wyrok z 23 maja 2018 r., sygn. SK 15/15 (OTK ZU A/2018, poz. 35)

wyrok z 19 czerwca 2018 r., sygn. SK 34/14 (OTK ZU A/2018, poz. 49)

wyrok z 4 grudnia 2018 r., sygn. P 12/17 (OTK ZU A/2018, poz. 71)

wyrok z 4 grudnia 2018 r., sygn. SK 10/17 (OTK ZU A/2018, poz. 73)

wyrok z 11 grudnia 2018 r. sygn. SK 25/16 (OTK ZU A/2018, poz. 80)

wyrok z 17 stycznia 2019 r., sygn. K 1/18 (OTK ZU A/2019, poz. 6)

wyrok z 15 maja 2019 r., sygn. SK 26/17 (OTK ZU A/2019, poz. 20)

wyrok z 26 czerwca 2019 r., sygn. SK 2/17 (OTK ZU A/2019, poz. 36)

wyrok z 26 czerwca 2019 r., sygn. K 16/17 (OTK ZU A/2019, poz. 49)

wyrok z 19 września 2019 r., sygn. SK 20/11 (OTK ZU 9A/2012, poz. 110)

wyrok z 10 grudnia 2019 r., sygn. SK 16/19 (OTK ZU A/2019, poz. 71)

wyrok z 20 maja 2020 r., sygn. P 2/18 (OTK ZU A/2020, poz. 18)

wyrok z 10 czerwca 2020 r., sygn. K 11/18 (OTK ZU A/2020, poz. 21)

wyrok z 17 czerwca 2020 r., sygn. SK 26/19 (OTK ZU A/2020, poz. 28),

wyrok z 22 lipca 2020 r., sygn. K 4/19 (OTK ZU A/2020, poz. 33)

wyrok z 25 sierpnia 2020 r., sygn. SK 33/15 (OTK ZU A/2020, poz. 42)

wyrok z 2 grudnia 2020 r., sygn. SK 9/17 (OTK ZU A/2020, poz. 64)

wyrok z 16 grudnia 2020 r., sygn. SK 26/16 (OTK ZU A/2020, poz. 69)

wyrok z 24 lutego 2021 r. sygn. SK 39/19 (OTK ZU nr A/2021, poz. 14)

wyrok z 11 marca 2021 r., sygn. SK 9/18 (OTK ZU A/2021, poz. 21)

wyrok z 13 maja 2021 r., sygn. K 15/16 (OTK ZU A/2021, poz. 29)

wyrok z 14 lipca 2021 r., sygn. P 7/20 (OTK ZU A/2021, poz. 49)

wyrok z 10 marca 2022 r., sygn. K 7/21 (OTK ZU A/2022, poz. 24

wyrok z 18 października 2023 r., sygn. SK 23/19 (OTK ZU A/2023, poz. 88)

3. Postanowienia Trybunału Konstytucyjnego:

postanowienie pełnego składu z 12 grudnia 2000 r., sygn. SK 105/00 (OTK ZU 1B/2002, poz. 59)

postanowienie pełnego składu z 12 grudnia 2000 r., sygn. Ts 105/00 (OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60)

postanowienie pełnego składu z 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01 (OTK ZU nr 7/2001, poz. 225)

postanowienie pełnego składu z 14 lipca 2004 r., sygn. SK 16/02 (OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 77)

postanowienie pełnego składu z 6 lipca 2005 r., sygn. SK 27/04 (OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 84)

postanowienie pełnego składu z 11 czerwca 2008 r., sygn. SK 48/07 (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 93)

postanowienie pełnego składu z 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06 (OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23)

postanowienie pełnego składu z 6 kwietnia 2011 r., sygn. SK 21/07 (OTK ZU 3A/2011, poz. 28)

postanowienie pełnego składu z 13 czerwca 2011 r., sygn. SK 26/09 (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 46)

postanowienie pełnego składu z 21 maja 2013 r., sygn. K 11/13 (OTK ZU nr 4/A/2013, poz. 52)

postanowienie pełnego składu z 17 lipca 2013 r., sygn. SK 9/10 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 79)

postanowienie pełnego składu z 18 grudnia 2013 r., sygn. Ts 13/12 (OTK ZU II/B/2014, poz. 833)

postanowienie pełnego składu z 13 stycznia 2015 r., sygn. K 11/13 (OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 3)

postanowienie pełnego składu z 10 marca 2015 r., sygn. SK 65/13 (OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 35)

postanowienie pełnego składu z 22 lipca 2015 r., sygn. SK 20/14 (OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 115)

postanowienie pełnego składu z 8 czerwca 2016 r., sygn. K 11/13 (OTK ZU A/2016, poz. 37)

postanowienie pełnego składu z 15 lipca 2021 r., sygn. SK 3/18 (OTK ZU A/2021,poz.60)

postanowienie pełnego składu z 28 stycznia 2020 r., sygn. K 22/16 (OTK ZU A/2020, poz. 9)

postanowienie z 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98 (OTK ZU nr 6/1999, poz. 122)

postanowienie z 11 grudnia 2002 r., sygn. SK 17/02 (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 98)

postanowienie z 26 czerwca 2002 r., sygn. SK 1/02 (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 53)

postanowienie z 2 września 2002 r., sygn. K 17/02 (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 51)

postanowienie z 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03 (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36)

postanowienie z 3 listopada 2004 r., sygn. SK 24/01 (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 111)

postanowienie z 8 września 2004 r., sygn. SK 55/03 (OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 86)

postanowienie z 19 września 2005 r., sygn. SK 32/04 (OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 95)

postanowienie z 24 maja 2005 r., sygn. SK 50/04 (OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 56)

postanowienie z 21 września 2005 r., sygn. SK 32/04 (OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 95)

postanowienie z 23 lutego 2005 r., sygn. Ts 35/04 (OTK ZU nr 1/B/2005, poz. 26)

postanowienie z 20 grudnia 2007 r., sygn. SK 67/05 (OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 168)

postanowienie z 17 października 2007 r., sygn. P 29/07 (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 116)

postanowienie z 22 maja 2007 r., sygn. SK 70/05 (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 60)

postanowienie z 8 kwietnia 2008 r., sygn. SK 80/06 (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 51)

postanowienie z 23 kwietnia 2008 r., sygn. SK 29/07 (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 53)

postanowienie z 20 grudnia 2007 r., sygn. SK 67/05 (OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 168)

postanowienie z 8 kwietnia 2008 r., sygn. SK 80/06 (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 51)

postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06 (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166)

postanowienie z 16 czerwca 2009 r., sygn. SK 22/07 (OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 97)

postanowienie z 13 kwietnia 2010 r., sygn. P 35/09 (OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 39)

postanowienie z 13 kwietnia 2010 r., sygn. P 35/09 (OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 39)

postanowienie z 15 lipca 2010 r., sygn. K 21/09 (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 64)

postanowienie z 1 czerwca 2010 r., sygn. P 38/09 (OTK ZU nr 5/A/2010, poz. 53)

postanowienie z 19 kwietnia 2011 r., sygn. Ts 190/10 (OTK ZU nr 3/B/2011, poz. 254)

postanowienie z 19 kwietnia 2011 r., sygn. Ts 191/10 (OTK ZU nr 3/B/2011, poz. 255)

postanowienie z 9 maja 2011 r., sygn. Ts 308/10 (OTK ZU nr 5/B/2011, poz. 382)

postanowienie z 7 marca 2011 r., sygn. P 3/09 (OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 13)

postanowienie z 5 lipca 2011 r., sygn. SK 3/10 (OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 64)

postanowienie z 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10 (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87)

postanowienie z 18 czerwca 2013 r., sygn. SK 1/12 (OTK ZU 5A/2013, poz. 70)

postanowienie z 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12 (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68)

postanowienie z 11 lutego 2014 r., sygn. P 50/11 (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 17)

postanowienie z 9 stycznia 2014 r., sygn. Ts 129/12 (OTK ZU nr 1/B/2014, poz. 28)

postanowienie z 15 stycznia 2014 r., sygn. Ts 248/12 (OTK ZU nr 1/B/2014, poz. 38)

postanowienie z 8 października 2014 r., sygn. Ts 163/14, (OTK ZU nr 5/B/2014, poz. 514)

postanowienie z 22 lipca 2014 r., sygn. SK 28/12 (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 87)

postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12 (OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8)

postanowienie z 11 lutego 2015 r., sygn. P 8/14 (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 20)

postanowienie z 30 listopada 2015 r., sygn. SK 30/14 (OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 184)

postanowienie z 12 czerwca 2017 r., sygn. Ts 49/17 (OTK ZU B/2017, poz. 138)

postanowienie z 24 czerwca 2020 r., sygn. Ts 41/20 (OTK ZU B/2020, poz. 253)

postanowienie z 18 maja 2022 r., sygn. Ts 211/21 (OTK ZU B/2023, poz. 1)

postanowienie z 8 listopada 2022 r., sygn. Ts 154/22 (OTK ZU B/2023, poz. 180)

postanowienie z 10 listopada 2022 r., sygn. Ts 138/22 (OTK ZU B/2023, poz. 178)

postanowienie z 8 grudnia 2022 r., sygn. Ts 304/21 (OTK ZU B/2023, poz. 215)

postanowienie z 8 grudnia 2022 r., sygn. Ts 284/21 (OTK ZU B/2023, poz. 213)

postanowienie z 9 lutego 2023 r., sygn. Ts 247/22 (OTK ZU B/2023, poz. 29)

4. Postanowienia sygnalizacyjne Trybunału Konstytucyjnego:

postanowienie sygnalizacyjne pełnego składu z 4 kwietnia 2001 r., sygn. S 2/01 (OTK ZU nr 3/2001, poz. 58)

postanowienie sygnalizacyjne pełnego składu z 17 lipca 2014 r., sygn. S 3/14 (OTK ZU 7A/2014, poz. 86)

postanowienie sygnalizacyjne z 1 września 1990 r., sygn. S 2/90 (OTK ZU 1990, poz. 32)

postanowienie sygnalizacyjne z 31 stycznia 2007 r., sygn. S 1/07 (OTK ZU nr 1/A/2007, poz. 8)

5. Zdania odrębne Sędziów Trybunału Konstytucyjnego:

zdanie odrębne STK T. Dybowskiego od orzeczenia pełnego składu z 20 listopada 1995 r., sygn. **K 23/95** (OTK w 1995 r., cz. 2, poz. 33)

zdanie odrębnego STK A.Mączyńskiego do wyroku z 16 kwietnia 2002 r., sygn. **SK 23/01** (OTK ZU 3/A/2002, poz. 26)

zdanie odrębne STK M. Wyrzykowskiego do postanowienia pełnego składu z 8 stycznia 2004 r., sygn. **Tw 74/02** (OTK ZU 1B/2004, poz. 2)

zdania odrębne STK L. Garlickiego, STK K. Kolasińskiego, STK M. Safjana, STK J. Stępnia oraz STK J. Trzcińskiego do postanowienia pełnego składu z 14 lipca 2004 r., sygn. **SK 16/02** (OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 77)

zdanie odrębne STK E.Łętowskiej do postanowienia pełnego składu Trybunału z 22 maja 2007 r., sygn. **SK 70/05** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 60)

zdanie odrębne STK T.Liszcz do postanowienia z 18 listopada 2008 r., sygn. **SK 23/06** (OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166)

zdania odrębne STK S. Wronkowskiej-Jaśkiewicz oraz STK P. Tulei do postanowienia pełnego składu Trybunału z 6 kwietnia 2011 r., sygn. **SK 21/07** (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28)

zdanie odrębnego STK S.Wronkowskiej-Jaśkiewicz do wyroku z 19 czerwca 2012 r., sygn. **P 41/10** (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65)

zdanie odrębnego STK M. Zubika do wyroku z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

zdania odrębne STK M.Granata, STK W.Hermelińskiego, STK M.Zubika do postanowienia pełnego składu z 18 grudnia 2013 r., sygn. **Ts 13/12** (OTK ZU II/B/2014, poz. 833)

zdania odrębnego STK M.Gintowt-Jankowicz, a także STK M.Granat, STK M.Kotlinowski i STK M.Pyziak-Szafnicka do wyroku pełnego składu z 29 lipca 2014 r., sygn. **P 49/13** (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79)

zdanie odrębne STK A.Wróbla do postanowienia pełnego składu z 10 marca 2015 r., sygn. **SK 65/13** (OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 35)

zdanie odrębne STK S.Rymara do wyroku z 28 października 2015 r., sygn. **K 21/14** (OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152)

zdania odrębne STK M.Granata, STK W.Hermelińskiego oraz STK T.Liszcz do wyroku pełnego składu z 4 listopada 2015 r., sygn. **K 1/14** (OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 163)

zdania odrębne STK L.Kieresa oraz STK W.Sycha do wyroku z 26 czerwca 2019 r., sygn. **K 16/17** (OTK ZU A/2019, poz. 49)

zdania odrębne STK L.Kieresa i P.Pszczółkowskiego do wyroku pełnego składu z 16 czerwca 2021 r., sygn. **P 10/20** (OTK ZU A/2021, poz. 40)

zdanie odrębne STK P.Pszczółkowskiego do postanowienia pełnego składu Trybunału z 15 lipca 2021 r., sygn. **SK 3/18** (OTK ZU A/2021, poz. 60)

zdania odrębne STK Z.Jędrzejewskiego, STK M.Muszyńskiego, STK P.Pszczółkowskiego STK J.Wyrembaka, STK A.Zielonackiego do wyroku wyrok pełnego składu z 7 października 2021 r., sygn. **K 3/21** (OTK ZU A/2022, poz. 65)

6. Orzecznictwo sądów administracyjnych:

uchwała siedmiu sędziów NSA z 20 kwietnia 1998 r., sygn. **FPS 4/98**
(LEX nr 520127335)
uchwała siedmiu sędziów NSA z 18 listopada 2002 r., sygn. **FPS 9/02**
(ONSA 2003/2/47)
uchwała siedmiu sędziów NSA z 7 grudnia 2009 r., sygn. **I OPS 9/09**
(ZNSA nr 01/2010, s. 108-115)
uchwała siedmiu sędziów NSA z 27 marca 2023 r., sygn. **I FPS 2/22**
(LEX nr 3511189)
uchwała siedmiu sędziów NSA z 28 października 2024 r., **sygn. II FPS 1/24**
(LEX nr 523869112)
wyrok NSA z 21 maja 1993 r., sygn. **III SA 1904/92**

(LEX nr 45258)
wyrok NSA z 17 czerwca 1996 r., sygn. **IV SA 578/96**
(„Palestra" Nr 3–4 z 1997 r.)
wyrok NSA z 28 lutego 1997 r., sygn. akt **I Sa/Wr 291/96**
(LEX nr 29058)
wyrok NSA w Poznaniu z 20 marca 1997 r., sygn. **I SA/Po 1459/96**
(LEX nr 2224865)
wyrok NSA z 4 września 1997 r., sygn. akt **I SA/Wr 948/96**
(LEX nr 31000)
wyrok NSA z 23 stycznia 1998 r., sygn. akt **I SA/Łd 1054/97**
(LEX nr 32719)
wyrok NSA we Wrocławiu z 12 maja 1999 r., sygn. akt **I SA/Wr 115/98**
(LEX nr 37247)
wyrok NSA z 21 grudnia 1999 r., sygn. **V SAB 147/99**
(LEX nr 50019)
wyrok NSA z 3 kwietnia 2000 r., sygn. **III SA 3108/00**
(LEX nr 522318561)
wyrok NSA z 12 kwietnia 2000 r., sygn. **III SA 696/99**
(LEX nr 43028)
wyrok NSA z 10 maja 2000 r., sygn. **I SA/Lu 1702/98**
(LEX nr 45367)
wyrok NSA z 16 marca 2001 r., sygn. **V SA 1602/00**
(LEX nr 657824)
wyrok NSA (7) 12 czerwca 2001 r., sygn. **OPS 6/00**
(ONSA 4/2002, poz. 147)
wyrok NSA z 29 maja 2002 r., sygn. akt **III SA 2602/00**
(LEX nr 55101)
wyrok WSA w Poznaniu z 24 czerwca 2004 r., sygn. **I SA/Po 892/02**
(LEX nr 693663)
wyrok WSA w Warszawie z 13 czerwca 2005 r., sygn**. III SA/Wa 274/05**
(LEX nr 190344)
wyrok NSA z 1 sierpnia 2005 r., sygn. **I FSK 49/05**
(LEX nr 221452)
wyrok NSA z 15 lutego 2006, sygn. **II FSK 393/05**
(LEX nr 232059)
wyrok NSA z 24 października 2006, sygn. **I FSK 93/06**
(OSP 2007/12/137)
wyrok WSA w Warszawie z 19 stycznia 2009, sygn. **III SA/Wa 1698/08**
(LEX nr 487334)
wyrok NSA z 19 lutego 2009, sygn. **II FSK 1619/07**
(LEX nr 489749)
wyrok NSA z 13 lipca 2009, sygn. **I FPS 3/09**
(LEX nr 504052)

wyrok WSA z 17 lutego 2010 r., sygn. akt **I SA/Bk 499/09**
(LEX nr 570478)
wyrok NSA z 5 października 2011 r., sygn. **I FSK 1488/10**
(LEX nr 1069258)
wyrok WSA w Łodzi z 23 listopada 2011 r., sygn. **I SA/Łd 1022/11**
(LEX nr 1104080)
wyrok WSA w Łodzi z 19 grudnia 2011 r., sygn. **I SA/Łd 1024/11**
(LEX nr 1112825)
wyrok NSA z 11 lipca 2013 r., sygn. **I FSK 989/12**
(LEX nr 1435982)
wyrok WSA w Gdańsku z 22 października 2013 r., sygn. **I SA/Gd 1041/13**
(LEX nr 1383036)
wyrok WSA w Poznaniu z 7 sierpnia 2014 r., sygn. **I SA/Po 883/13**
(LEX nr 1512539)
wyrok WSA w Gdańsku z 9 września 2014 r., sygn. **I SA/Gd 716/14**
(LEX nr 1506569)
wyrok NSA z 5 maja 2015 r., sygn. **II OSK 1604/13**
(LEX nr 1796093)
wyrok NSA z 18 czerwca 2015 r., sygn. **II FSK 2394/14**
(LEX nr 1774287)
wyrok NSA z 18 listopada 2015 r., sygn. **II OSK 614/14**
(LEX nr 2002210)
wyrok NSA z 17 maja 2016 r., sygn**. II FSK 976/14**
(LEX nr 2065067)
wyrok NSA z 30 czerwca 2016 r., sygn. **II OSK 2671/14**
(LEX nr 2106710)
wyrok WSA w Rzeszowie z 28 lipca 2016, sygn. **I SA/Rz 392/16**
(LEX nr 2096941)
wyrok NSA z 12 października 2016 r., sygn. **II OSK 3334/14**
(LEX nr 2177608)
wyrok WSA w Łodzi z 14 października 2016, sygn. **I SA/Łd 710/16**
(LEX nr 2154178)
wyrok NSA z 4 stycznia 2017 roku, sygn. **I FSK 864/15**
(LEX nr 2260825)
wyrok NSA z 24 lutego 2017 r., sygn. **II FSK 139/15**
(LEX nr 2270608)
wyrok NSA z 27 lutego 2017, sygn. **II FSK 256/15**
(LEX nr 2267781)
wyrok NSA z 8 marca 2017, sygn. **II FSK 3234/16**
(LEX nr 2271824)
wyrok NSA z 20 czerwca 2018 r., sygn. **II FSK 1665/16**
(LEX nr 522726862)
wyrok NSA z 19 grudnia 2018 r., sygn. **I OSK 3067/18**

(LEX nr 2734478)
wyrok NSA z 23 stycznia 2020 r., sygn. **I OSK 1503/18**
(LEX nr 3026862)
wyrok NSA z 5 marca 2022 r., sygn. **III FSK 3863/21**
(LEX/el nr 3330289)
wyrok NSA z 12 maja 2022 r., sygn. **III FSK 3366/21**
(LEX nr 335131)
wyrok WSA w Gliwicach z 20 stycznia 2023 r., sygn. **I SA/Gl 1083/22**
(Legalis/el nr 2877830)
wyrok WSA w Warszawie z 31 stycznia 2023 r. **III SA/Wa 2355/22**
(Legalis/el nr 2884234)
wyrok WSA w Warszawie z 31 stycznia 2023 r. **III SA/Wa 2356/22**
(Legalis/el nr 2884235)
wyrok WSA w Warszawie z 31 stycznia 2023 r., sygn.: **III SA/Wa 1788/22**
(Legalis/el nr 2884230)
wyrok WSA w Poznaniu z 1 lutego 2023 r., sygn. **I SA/Po 752/22**
(Legalis/el nr 2882730)
wyrok WSA w Poznaniu z 2 lutego 2023 r., sygn. **I SA/Po 856/22**
(Legalis/el nr 2884317)
wyrok NSA z 9 lutego 2023 r., sygn. **III FSK 95/22**
(LEX nr 3505224)
wyrok WSA w Poznaniu z 10 lutego 2023 r. sygn. **I SA/Po 790/22**
(Legalis/el nr 2887308)
wyrok WSA w Poznaniu z 10 lutego 2023 r.: sygn. **I SA/Po 789/22**
(Legalis/el nr 2887307)
wyrok WSA w Gliwicach z 12 lipca 2023 r., sygn. **I SA/Gl 375/23**
(LEX nr 3589027, nieprawomocne)
postanowienie NSA z 4 listopada 2016 r., sygn. **I OSK 1211/16**
(LEX nr 2169770)
postanowienie NSA z 21 sierpnia 2020 r., sygn. **I FZ 126/20**
(LEX/el nr 3064292)

7. Orzecznictwo Sądu Najwyższego:

uchwała SN z 19 lipca 1973 r., sygn. akt **VI KZP 13/73**
(OSNKW nr 9/1973, poz. 104)
uchwała SN z 31 maja 1994 r., sygn. **III AZP 1/94**
(OSNAPiUS nr 5/1994, poz. 73)
uchwała SN z 15 września 2004 r., sygn. **III CZP 46/04**
(Pr. i Pr. nr 2005/3/33)
uchwała SN z 7 kwietnia 2006 r., sygn. **III CZP 24/06**
(Pr. i Pr. nr 2006/12/34)

uchwała SN z 16 września 2020 r., sygn. **III UZP 1/20**
(LEX nr 3051750)
wyrok SN z 12 marca 1976 r., sygn. akt **VI KZP 45/75**
(OSNKW nr 4-5/1976, poz. 56)
wyrok SN z 11 grudnia 2013 r., sygn. **III CZP 78/13**
(OSNC 2014/9, poz. 87)
wyrok SN z 8 grudnia 2020 r., sygn. **II UK 186/19**
(LEX nr 523182926)
postanowienie SN z 24 września 1997 r., sygn. **III RN 43/97**
(OSNAPiUS 1998/6/172; LEX nr 520125348)
postanowienie SN z14 listopada 2002 r., sygn. **III RN 73/02**
(LEX nr 577491)

8. Wyroki Europejskiego Trybunału Praw Człowieka:

wyrok ETPC z 8 czerwca 1976 r. w sprawie *Engel i inni* przeciwko Holandii, skarga nr 5100/71

wyrok ETPC z 25 sierpnia 1987 r. w sprawie *Lutz* przeciwko Niemcom, skarga nr 9912/82

wyrok ETPC z 22 maja 1990 r. w sprawie *Weber* przeciwko Szwajcarii, skarga nr 11034/84

wyrok ETPC z 2 września 1998 r. w sprawie *Lauko* przeciwko Słowacji, skarga nr 26138/95

wyrok ETPC z 10 lutego 2009 r. w sprawie *Zolotukhin* przeciwko Rosji, skarga nr 14939/03

9. Wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej:

wyrok TSUE z 15 stycznia 2009 r., sygn. **C-502/07** (*K-1 Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Bydgoszczy*; LEX nr 520563316)

wyrok TSUE z 21 lutego 2018 r., sygn. **C-326/16 P** (*LL przeciwko Parlamentowi Europejskiemu;* Zbiór Orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości i Sądu nr 2018/2/I-83; LEX nr 522537686)

wyrok TSUE z 23 kwietnia 2020 r., sygn. **C-401/18** (*Herst s.r.o.*, LEX/el nr 523039326)

wyrok TSUE z 15 kwietnia 2021 r., sygn. **C-935/19** (*Grupa Warzywna Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*; LEX nr 523254244)

10. Zestawienie wyroków Trybunału Konstytucyjnego derogujących normę podatkowoprawną w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną:

wyrok z 22 października 2002 r., sygn. **SK 39/01** (OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 66)

wyrok z 21 czerwca 2004 r., sygn. **SK 22/03** (OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 59)

wyrok z 25 października 2004 r., sygn. **SK 33/03** (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94)

wyrok z 27 grudnia 2004 r., sygn. **SK 35/02** (OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 119)

wyrok z 29 listopada 2006 r. sygn. **SK 51/06** (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156)

wyrok z 22 maja 2007 r., sygn. **SK 36/06** (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50)

wyrok z 16 października 2007 r., sygn. **SK 63/06** (OTK ZU 9/A/2007, poz. 105)

wyrok z 14 listopada 2007 r., sygn. **SK 16/05** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 124)

wyrok z 27 listopada 2007 r., sygn. **SK 39/06** (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127)

wyrok z 7 lipca 2009 r., sygn. **SK 49/06** (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106)

wyrok z 21 lipca 2010 r., sygn. **SK 21/08** (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62)

wyrok z 18 października 2011 r., sygn. **SK 2/10** (OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83)

wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. **SK 18/09** (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80)

wyrok z 8 października 2013 r., sygn. **SK 40/12** (OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97)

wyrok z 12 lutego 2015 r., sygn. **SK 14/12** (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15)

wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. **SK 7/15** (OTK ZU A/2016, poz. 100)

wyrok z 12 grudnia 2017 r., sygn. **SK 13/15** (OTK ZU A/2017, poz. 85)

wyrok z 13 grudnia 2017 r., sygn. **SK 48/15** (OTK ZU. A/2018, poz. 2)

wyrok z 3 kwietnia 2019 r., sygn. **SK 13/16** (OTK ZU A/2019, poz. 14)

wyrok z 3 lipca 2019 r., sygn. **SK 16/17** (OTK ZU A/2019, poz. 47)

wyrok z 24 lutego 2021 r. sygn. **SK 39/19** (OTK ZU nr A/2021, poz. 14)

wyrok z 4 lipca 2023 r., sygn. **SK 14/21** (OTK ZU A/2023, poz. 59)

wyrok z 18 października 2023 r., sygn. **SK 23/19** (OTK ZU A/2023, poz. 88)

Pozostałe źródła:

a) uchwały Federalnego Trybunału Konstytucyjnego Republiki Federalnej Niemiec (*Bundesverfassungsgericht*) z:

– 10 listopada 1998 r., sygn. **2 BvL 42/93**, BVefrGE 99, 246, nb. 65
– 25 września 1992 r., sygn**. 2 BvL 5/91**, BVerfGE 87, 153, nb. 69

b) Interpretacja Ogólna Ministra Finansów z 29 grudnia 2015 r., sygn. PK4.8022.44.2015

c) Interpretacje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z:
– 6 lipca 2022 r., nr 0111-KDWB.4010.17.2022.1.KP
– 23 września 2022 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.432.2022.1.SH
– 4 października 2022 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.481.2022.1.AW
– 17 października 2022 r., nr KIS 0111-KDIB1-1.4010.495.2022.1.SH

d) *https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*)*

e) *www.ipo.trybunal.gov.pl* (Internetowy Portal Orzecznictwa TK*)*

f) *www.trybunal.gov.pl* (strona internetowa TK)

g) *https://sady.up.krakow.pl/wittgenstein.op.htm* (L. Wittgenstein, *O pewności*, tłum. W. Sady)