

Janusz Orłowski

Katedra Prawa Finansowego

Wydział Prawa i Administracji UWM

Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia

1. Zasady podatkowe a zasady prawa podatkowego

Zasady odnoszące się do podatków i prawa podatkowego to ogólne reguły postępowania oraz wskazówki mające doprowadzić do pożądaných prakseologicznie bądź aksjologicznie rezultatów w dziedzinie opodatkowania¹. Są adresowane do organów tworzących i stosujących prawo i mogą być kryteriami oceny ich działania².

Zasady podatkowe wyrażają postulaty formułowane w doktrynie, wskazujące istotne cechy podatków, systemu podatkowego i polityki podatkowej. Zawierają odwołania do wartości etycznych oraz techniki nakładania i poboru podatków³. Niektóre z nich zyskują postać norm prawnych w Konstytucji lub ustawodawstwie zwykłym i zostają uznane za zasady prawa podatkowego – odzwierciedlające jego charakter i cele⁴.

Z kolei w najbardziej ogólnym ujęciu zasady prawa podatkowego są normami, którym – podobnie jak w innych gałęziach systemu prawnego i ich

¹ Por. B. Brzeziński, *Zasady związane z prawem podatkowym (zarys problematyki)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009, nr 1, s. 9.

² Por. T. Gizbert-Studnicki, *Zasady i reguły prawne*, „Państwo i Prawo” 1988, z. 3, s. 25; L. Morawski, *Zasady wykładni prawa – komentarz krytyczny*, [w:] *Studia z filozofii prawa*, pod red. J. Stelmacha, Kraków 2000, s. 133.

³ Por. M. Weralski, *Pojęcie podatku*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, cz. II, pod red. M. Weralskiego, Ossolineum 1985, s. 41; A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe – ich systematyka i znaczenie*, „Prawo i Podatki”, wyd. specj. nr 4, s. 18–22 oraz idem, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, DW ABC 2001, s. 11–12 i idem, *Zasady podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, pod red. B. Brzezińskiego, Toruń 2009, s. 13; A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, wyd. 2, Warszawa 2011, s. 44.

⁴ Por. C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 84; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 136.

instytucjach – przypisuje się szczególne znaczenie⁵. Gdy w akcie prawnym brak wskazań do wyznaczenia zasady prawnej (a taka sytuacja charakteryzuje prawo podatkowe), w orzecznictwie i doktrynie sięga się zwłaszcza do kryterium miejsca danej normy w systemie prawa oraz jej fundamentalnej roli dla konstrukcji i aksjologii tego systemu lub jego elementów⁶. W znaczeniu opisowym zasada prawna jest wzorcem ukształtowania pewnej instytucji prawnej lub zespołu takich instytucji w szczególnie doniosłych aspektach. Tak zostaje określony sposób rozstrzygnięcia wybranych kwestii, choć może on mieć charakter wzorca odtworzonego z obowiązujących norm. Nadrzędna zaś rola zasady prawnej wobec innych norm systemu prawnego wyraża jej znaczenie dyrektywne⁷.

Pod względem ontologicznym w odniesieniu do prawa podatkowego można wyróżnić zasady normatywne, doktrynalne i orzecznicze⁸. Trafna jest uwaga, że przy braku w polskim prawie podatkowym normatywnego katalogu zasad ogólnych istnieje ryzyko, że „zasady formułowane przez doktrynę bądź orzecznictwo będą zaledwie projekcjami oczekiwań wobec ustawodawcy i wyobrażeń o dobrym prawie osób zasady takie formułujących”⁹. Jednak uwzględnienie niektórych z owych zasad w przepisach Konstytucji uzasadnia pogląd, że zbędne jest ich powtarzanie w ustawach podatkowych¹⁰.

Zasady podatkowe, odzwierciedlające pewne warunki społecznej akceptacji podatków i ekonomiczne prawidłowości ich nakładania, wpływają na treść zasad prawa podatkowego. W aspekcie historycznym wyprzedzają one ustalenie zasad prawa podatkowego¹¹.

Charakterystyka zasad podatkowych i zasad prawa podatkowego w ostatnich latach stała się przedmiotem opracowań w polskiej doktrynie¹², co pozwala odstąpić w tym artykule od ich klasyfikacji i opisu. Podjęty temat wymaga wszak podkreślenia przytoczonej już uwagi, że ze względu na pewną doniosłość niektóre zasady doktrynalne mogą zyskać walor zasad prawnych. Doty-

⁵ Por. T. Gizbert-Studnicki, op. cit., s. 16; A. Mariański, op. cit., s. 45–46. Por. także G. Maroń, *Zasady prawa. Pojmowanie i typologie a rola w wykładni prawa i orzecznictwie konstytucyjnym*, Poznań 2011, s. 56–59.

⁶ Por. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, wyd. 2, Toruń 2010, s. 131.

⁷ A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1994, s. 224–225; idem, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974; por. też: M. Kordela, *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2012, s. 177–194.

⁸ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 136–137.

⁹ Ibidem, s. 138–139 i idem, *Zasady związane z prawem...*, s. 14–15.

¹⁰ A. Mariański, op. cit., s. 55–56.

¹¹ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj...*, s. 26–27; B. Brzeziński, *Zasady związane z prawem...*, s. 10.

¹² Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 135–145; A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj...*, passim, i idem, *Zasady podatkowe*, [w:] *System prawa finansowego*, t. III: *Prawo daninowe*, pod red. L. Etela, Warszawa 2010, s. 99–130; M. Kosek-Wojnar, *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, Warszawa 2012.

czy to powszechności opodatkowania – tradycyjnej zasady podatkowej, która w polskim systemie prawnym zyskała rangę konstytucyjną¹³. Przedmiotem niniejszego opracowania będą wybrane aspekty tej zasady, a zwłaszcza jej relacja do równości na gruncie prawa podatkowego. Przedstawione zostaną zgłoszone w ostatnich latach stanowiska w nauce polskiej i wybrane wypowiedzi w nauce obcej, w szczególności obszernej w tym zakresie nauce niemieckiej.

Zaznaczyć jeszcze należy, że wobec ogólnego charakteru każdej zasady prawnej jej analizy naukowe są zwykle wieloaspektowe. W orzecznictwie sądowym zaś treść zasad prawnych jest przedstawiana zwięźle – jako wzorzec kontroli szczegółowych unormowań czy trybu ich stosowania bądź jako argument w uzasadnieniu rozstrzygnięcia. Ponieważ analizie niektórych zagadnień związanych z tytułową zasadą poświęca się wiele uwagi w opracowaniach naukowych, zostaną w niniejszym opracowaniu przywołane tylko wybrane orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego.

Pewne wątpliwości natury językowej może też budzić sformułowanie tytułowej zasady. We współczesnej koncepcji obowiązku podatkowego opodatkowane są zdarzenia ze sfery obrotu prawnego, a nie podmioty mające z nimi związek. Wobec tego rzecz można, że podatnicy generalnie podlegają opodatkowaniu ze względu na stosunek do przedmiotu opodatkowania, ale nie ich status osobisty¹⁴. W konstytucyjnej zasadzie powszechności opodatkowania akcentowana jest zatem podmiotowa strona konstrukcji podatkowych.

2. Powszechność opodatkowania w unormowaniach konstytucyjnych

2.1. Istota powszechności opodatkowania a system podatkowy

Powszechność opodatkowania można rozumieć w ten sposób, iż podatki winny występować przy ich źródle ekonomicznym, czyli obciążać wszystkie podmioty uzyskujące dochody lub posiadające majątek. Jej aspekt prawny to obciążenie bez wyjątków wszystkich podmiotów, u których występują zjawiska stanowiące przedmiot opodatkowania¹⁵.

¹³ C. Kosikowski, op. cit., s. 86; A. Mariański, op. cit., s. 44; A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 81. Por. też: T. Zalasinski, *W sprawie pojęcia konstytucyjnej zasady prawa*, „Państwo i Prawo” 2004, z. 8, s. 18–29; A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe*, [w:] *System prawa finansowego...*, s. 119–121.

¹⁴ Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 5, Warszawa 2009, s. 44–46; W. Nykiel, *Norma prawa podatkowego a elementy konstrukcji podatku*, [w:] „*Ex iniuria non oritur ius*”. *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, pod red. A. Gomułowicza, J. Małeckiego, Poznań 2003, s. 232–234; M. Kalinowski, *Podmiotowość podatkowoprawna*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 63.

¹⁵ Por. B. Brzeziński, J. Jezierski, *Opodatkowanie gospodarki uspołecznionej w świetle zasad podatkowych*, „Acta Universitatis Nicolai Copernici. Prawo XXV – Nauki Humanistyczno-Społeczne”, z. 172, Toruń 1987, s. 116.

Art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.¹⁶ stanowi: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Obowiązek poniesienia podatku dotyczy więc każdego, do kogo jest adresowany obowiązek zapłaty podatku, stosownie do regulacji danej ustawy podatkowej. Ponoszenie podatku oznacza postawę i zachowanie jednostki wobec takiego sposobu uszczuplenia jej majątku, a także związanych z tym powinności instrumentalnych. Winna to być zarówno osobista wpłata, jak i umożliwienie pobrania podatku przez upoważnione podmioty. W ten sposób jest realizowane właściwie to drugie z wyżej podanych ujęć powszechności podatkowej, tzn. określanie podmiotów podatku w sposób generalny, uniwersalny, bez wyjątków.

Na gruncie konstytucyjnych obowiązków omawiana zasada zakłada powinność poniesienia podatku kosztem majątku jednostki. Legitymizuje się w ten sposób działanie ustawodawcy we wprowadzaniu obowiązku podatkowego i kształtowaniu jego treści. W świetle art. 84 Konstytucji niezbędne jest zatem określenie kategorii podmiotów danego podatku, w tym ze względów prawidłowej legislacji i wprowadzania ich w formie ustawy. Ma to istotne znaczenie dla wykładni i stosowania przepisów wyznaczających te podmioty oraz ich prawa i obowiązki, a profiskalna wykładnia prowadzi do samowoli w ich stosowaniu¹⁷.

W literaturze wskazano, iż art. 84 Konstytucji zakazuje uchylania się od obowiązku nałożonego i określonego w sposób nieprzekraczalny w drodze ustawowej¹⁸. Istnieje też pogląd, że przepis ten nie zawiera nakazu kierowanego bezpośrednio do jednostki, lecz do prawodawcy – by stworzył jej prawne możliwości wywiązania się z obowiązków, wyznaczając istotne elementy stosunku daninowego i odpowiednie procedury¹⁹.

Wątpliwości co do znaczenia słowa „każdy” w art. 84 Konstytucji rozstrzygał Trybunał Konstytucyjny. Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych określonych w ustawie ciąży na osobie fizycznej – obywatelu, cudzoziemcu, jak również na osobie prawnej²⁰. To przepisy ustaw podatkowych wyznaczają krąg podmiotów, od których można żądać zapłaty podatków²¹, uwzględniając konstrukcje z innych dziedzin systemu prawnego. Zresztą

¹⁶ Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm.

¹⁷ Por. A. Gomułowicz, *Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania – zasady i kontrowersje*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, z. 3, s. 22.

¹⁸ Por. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 144; orzeczenie TK z 26 listopada 2007 r., sygn. P 24/06, [w:] *Konstytucja III RP w tezach orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego i wybranych sądów*, pod red. M. Zubika, Warszawa 2011, s. 498.

¹⁹ Por. A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005, s. 38.

²⁰ Por. wyrok TK z 16 marca 2010 r., sygn. K 24/08, [w:] *Konstytucja III RP w tezach...*, s. 497.

²¹ Por. B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 189.

w art. 7 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej²² w ogólnej definicji podatnika zastrzeżono, że „ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty” niż osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Powszechność podatkowa będzie dotyczyć także tych innych podmiotów, obowiązanych do ponoszenia podatków.

2.2. Powszechność a cele opodatkowania

Współcześnie w zasadzie powszechności opodatkowania dostrzega się deklarację „powszechności obowiązku utrzymywania państwa i podtrzymywania jego funkcji przez wszystkich tych, którzy z opieki Państwa Polskiego korzystają” oraz gotowość „do ponoszenia ciężarów i świadczeń nie tylko akcydentalnych i okazjonalnych, lecz przede wszystkim stałych oraz powtarzalnych”²³.

Ponoszenie podatków wyraża związek jednostki z państwem (wspólnym dobrem wg art. 1 Konstytucji) i odpowiedzialność za materialne podstawy jego funkcjonowania. Uzasadnienie powinności ponoszenia podatków przez każdego wywieść też można z preambuły do Konstytucji („równi w powinnościach wobec dobra wspólnego”)²⁴. Wobec tego nawet powoływanie w aktach normatywnych celu wprowadzenia podatku nie zmieniłoby jego charakteru jako świadczenia ogólnego, nieodpłatnego i przymusowego²⁵. Podatki można bowiem uznać za cywilizacyjną cenę uczestniczenia jednostki w życiu społecznym²⁶ poprzez pomniejszenie jej majątku za rzeczywiste, zakładane albo deklarowane korzyści ze sprawnego funkcjonowania państwa²⁷. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego „z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony”²⁸.

²² Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.), dalej: O.p.

²³ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 123. Ta argumentacja nawiązuje do zasad etyki opodatkowania – por. szerzej: A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj...*, s. 88–90.

²⁴ Por. szerzej A. Bień-Kacała, op. cit., s. 36.

²⁵ Por. art. 6 O.p. Brak tu wskazania, iż podatek służy do pokrycia niezbędnych wydatków publicznych, wypełniania zasad i osiągania celów wyrażonych w konstytucji, czyli jest instrumentem polityki gospodarczej – jak w art. 2 ust. 1 hiszpańskiej *Ley general tributaria* z 17 grudnia 2003 (BOE num. 302) czy bardziej ogólnie w § 3 (1) niemieckiej *Abgabenordnung* z 16 marca 1976 r. (BGBl. I S. 613, 1977 S. 269).

²⁶ Por. H.-J. Pezzer, *Gleichmäßiger Gesetzesvollzug in der Steuerrechtsordnung*, „Steuer und Wirtschaft“ 2007, nr 2, s. 101.

²⁷ Por. wyrok TK z 12 czerwca 2008 r., sygn. K 50/06, OTK Z.U. 2008, A, nr 5, poz. 79.

²⁸ Wyrok z 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK Z.U. 2008, A, nr 8, poz. 136.

Zaznaczyć należy, że uzasadnienie opodatkowania jest możliwe tylko na poziomie ogólnospołecznym, a niewykonalne (i zbędne) w sprawach indywidualnych. Taka jest konsekwencja powszechnego charakteru opodatkowania. Jednakże w procesie tworzenia i stosowania prawa, z uwzględnieniem też innych zasad konstytucyjnych, zwiększone są wymogi uzasadnienia wyjątków od powszechności opodatkowania.

Za trafne należy uznać następujące tezy z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego: uchylanie się od ponoszenia ciężarów publicznych narusza zasadę dobra wspólnego, bo odbywa się na koszt pozostałych podatników²⁹, jak również: „Dzięki obowiązkom podatkowym możliwe jest pełniejsze zabezpieczenie konstytucyjnych praw i wolności, w tym też prawa własności. W tym kontekście należy mówić o relacyjnych związkach praw i wolności obywatelskich oraz obowiązków. Stąd też także w Konstytucji prawa i obowiązki zamieszczone zostały w jednym rozdziale, co wskazuje na ścisły związek pomiędzy nimi. Nie jest bowiem możliwe realizowanie praw bez obowiązków koniecznych m.in. dla ich zabezpieczenia (i odwrotnie). W tym zatem sensie obowiązki (w tym obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych) są konstytucyjnym korelatem praw”³⁰.

2.3. Wyjątki od powszechności opodatkowania

Przeciwieństwa powszechności to indywidualizacja³¹, wyjątek, zróżnicowanie czy wreszcie dyskryminacja. Unormowania podatkowe dopuszczające odstępstwa od powszechności winny być oparte na racjonalnych podstawach i zgodne z szeregiem zasad i wartości konstytucyjnych, bo w ten sposób rezygnuje się z ponoszenia przez wszystkich wkładu na finansowanie wspólnych ciężarów³². Powszechność podatkowa ma prowadzić do ponoszenia podatku przez wszystkie podmioty określone w danej ustawie i to kryterium ma kluczowe, wymierne znaczenie, a postulaty jednakowego traktowania przez władzę czy spełnienia tego obowiązku przez inne podmioty – w dalszej kolejności. Za sprawiedliwy w świetle Konstytucji uznać można podatek ponoszony przez każdego i na zasadzie równości³³.

²⁹ Por. J. Oniszczyk: omówienie wyroku TK z 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na początku XXI w.*, Zakamycze 2004, s. 354.

³⁰ Wyrok TK z 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, [w:] *Konstytucja III RP...*, s. 498–499.

³¹ Por. J. Szołno-Koguc, *Polski system podatkowy w kontekście wybranych zasad podatkowych – kilka uwag krytycznych*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 429 i n.

³² Y. Hangartner, *Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung*, [w:] *Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts. Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn*, hsgb. F. Cagianut, K.A. Vallender, Bern – Stuttgart – Wien 1995, s. 92.

³³ Por. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny w Konstytucji...*, s. 80.

Wyznaczanie podmiotów podatku stanowi bardziej ograniczoną sferę swobody prawodawcy niż np. określanie jego przedmiotu. Niektóre kategorie podmiotów potrzeba przecież z różnych powodów wyłączyć z obowiązku poniesienia podatku – ale z uwzględnieniem zmiennych kryteriów sprawiedliwości społecznej, zasady demokratycznego państwa prawnego oraz równości wobec prawa (art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji). Kształtowanie elementów obowiązku podatkowego nie może następować arbitralnie, tzn. z pominięciem konstytucyjnie zagwarantowanych praw i wolności (zwłaszcza z art. 20–22 i 64), prawa do prywatności oraz zasady działania organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa (art. 7)³⁴. Także zasada nienaruszalności godności człowieka (art. 30 Konstytucji) wymaga wprowadzenia rozwiązań prawnych o charakterze korekcyjnym, gdy podatnik nie jest w stanie ponieść ciężarów podatkowych³⁵.

Istotę i treść podmiotowości podatkowej wyrażają uprawnienia i obowiązki ujęte w elementach konstrukcyjnych danego podatku. Możliwe jest różnicowanie praw i obowiązków poszczególnych grup podatników z uwzględnieniem sformalizowanych kwalifikacji personalnych lub cech sytuacji faktycznej, w której się znajdują. Ustawodawca wybiera kryteria zróżnicowań w sposób dyskrejonalny, ale nie ma w tym względzie pełnej swobody. Nawet złożona terminologia aktu prawnego przy ustanowieniu podmiotu podatku wymaga uściślenia zakresu podmiotowego opodatkowania w formie zwolnień podmiotowych³⁶.

Z art. 84 Konstytucji wywieść należy zakaz uprzywilejowania podatkowego przez wyłączenie bądź ograniczenie obowiązku poniesienia podatku ze względu na indywidualne cechy jednostek lub bez uwzględnienia istotnych różnic uzasadniających odmienne traktowanie³⁷. Równych bowiem należy traktować równo, a podobnych podobnie³⁸. Tylko ważne przyczyny społeczne i gospodarcze mogą uzasadnić nierównomierny rozkład ciężaru podatkowego i wyjątki od powszechności opodatkowania (np. niepełnosprawnych, rodzin wielodzietnych, przedsiębiorców działających w trudnych warunkach czy realizujących ważne projekty dla gospodarki narodowej) oparte na znamionach wyróżniających sytuacje faktyczne osób, tzn. elementy przedmiotu opodatkowania.

³⁴ Por. A. Gomułowicz, *Ochrona wolności i praw ekonomicznych...*, s. 23; K. Tipke, *Das Steuerrechtsverhältnis und seine Elemente*, [w:] *Steuerrecht. Ausgewählte Probleme...*, s. 405–406; W. Leisner, *Der Gleichheitsstaat. Macht durch Nivellierung*, Berlin 1980, s. 23–24.

³⁵ J. Małecki, *Obowiązek podatkowy a godność podatnika*, [w:] *Prawo i godność...*, s. 139.

³⁶ Por. M. Kalinowski, op. cit., s. 59.

³⁷ Por. A. Gomułowicz, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 254; idem, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, DW ABC, 2003, s. 18–21; wyrok TK z 17 stycznia 2001 r., sygn. K 5/00, OTK Z.U. 2001, nr 1, poz. 2; M. Kalinowski, op. cit., s. 60 i tam cyt. orzecznictwo.

³⁸ Por. J. Oniszczyk, *Równość – najpierwsza z zasad i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2004, s. 55 i n. oraz tam cyt. orzecznictwo; A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji...*, s. 80.

wania³⁹. Wyznaczenie podmiotów zwolnionych od podatków dopuszcza art. 217, ale merytoryczne tego uzasadnienie winno być zgodne z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji⁴⁰. Odrębne miejsce zajmują tu unormowania tzw. ulg w spłacie podatków (art. 67a i n. O.p.). Uzasadnianie takiego odstąpienia od powszechności opodatkowania zostaje w istocie przeniesione na grunt stosowania prawa⁴¹.

Szczególny charakter mają także przyjęte w umowach międzynarodowych przywileje dyplomatyczne i konsularne. Ranga i charakter stosunków, z którymi się one łączą, oraz pierwszeństwo ratyfikowanych umów międzynarodowych w systemie źródeł prawa wyklucza uznanie, że takie przywileje są sprzeczne z zasadą powszechności podatkowej. Przez przywilej nieuzasadniony i niezgodny z tą zasadą należy bowiem rozumieć faworyzowanie oraz przyznanie korzyści (realnych) podatnikom wskutek odstąpienia od generalnych założeń konstrukcji danego podatku. Nieusprawiedliwione są zatem ulgi czy jakkolwiek pojęte korzyści przyznane tylko na użytek grupy podatników – ze względu na ich wybrane cechy, a nie z przyczyn ogólnospołecznych⁴².

Wyjątkiem od powszechności opodatkowania jest także zwiększanie świadczenia podatkowego od niektórych kategorii podmiotów w następstwie określonych zdarzeń. Tzw. zwwyżki podatkowe skutkują wzrostem kwoty zobowiązania podatkowego przez jej zwielokrotnienie, podwyższenie podstawy opodatkowania czy pozbawienie zwolnień lub ulg. Przypisuje się niektórym takim konstrukcjom charakter sankcji podatkowych⁴³. Ważne jest to, by połączenie celów represyjnych z fiskalnymi nie miało w toku stosowania prawa charakteru konfiskacyjnego i dyskryminacyjnego.

Specyficznym odstępstwem od powszechności podatkowej są tzw. podatki specjalne, zwiększające w istocie świadczenie od niektórych tylko kategorii podatników⁴⁴. Także takie konstrukcje nie mają oparcia w cechach indywidualnych podmiotów, ale w kwalifikacji ich stosunku do wąsko oznaczonego

³⁹ Por. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej...*, s. 28–33 oraz wyroki TK: z 13 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK Z.U. 2001, nr 4, poz. 81 i z 12 kwietnia 2011 r., sygn. SK 62/08, OTK Z.U. 2011, A, nr 3, poz. 22.

⁴⁰ Por. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Najnowsze tendencje*, „Przegląd Sejmowy” 2012, nr 1, s. 25–26 i tam cyt. literatura.

⁴¹ Por. szerzej: B. Biga, *Kierunkowe dyrektywy wyboru a uznanie administracyjne w kontekście przewidywalności rozstrzygnięć organów podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2010, nr 1, s. 25–35; J. Orłowski, *Uzasadnienie decyzji w sprawie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego niebędącej pomocą publiczną*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, pod red. R. Dowgiera, Białystok 2009, s. 173 i n.

⁴² Por. J. Lang, [w:] K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, wyd. 18, Köln 2005, s. 175.

⁴³ Por. szerzej: P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 144–155; M. Duda, *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem sankcji represyjnych w podatku od towarów i usług*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. XVI, s. 243–268; J. Orłowski, *Pojęcie i klasyfikacje sankcji w polskim prawie podatkowym*, „Studia Prawnoustrojowe” 2008, nr 8, s. 113–133.

⁴⁴ Por. Y. Hangartner, op. cit., s. 95.

przedmiotu opodatkowania, uzasadnionej względami gospodarczymi i społecznymi. Aktualnie w polskim systemie podatkowym za przykład może posłużyć podatek od wydobycia niektórych kopalin⁴⁵. Podatnikami są podmioty wydobywające rudy miedzi i srebra w ramach działalności gospodarczej. W aspekcie powszechności opodatkowania należy podkreślić, że obowiązki podatkowemu z tego tytułu ze względów faktycznych (ilość rozpoznanych i nadających się do eksploatacji złóż tych rud oraz koncentracja kapitału związanego z ich wydobyciem) może podlegać w Polsce niewielu przedsiębiorców. Ten podatek nabiera zatem o tyle specjalnego charakteru, że jego zakres podmiotowy jest ograniczony (pod względem ilościowym).

Złożone kwestie powszechności podatkowej mogą wystąpić też w podatku repartycyjnym czy kontyngentowym. Wskazano w doktrynie, że „system repartycji może być przyczyną wielu pomyłek, niesprawiedliwości i nierówności, nasilających się na kolejnych szczeblach i pogłębiających się z roku na rok”⁴⁶. W Polsce tego rodzaju opodatkowanie aktualnie nie występuje.

2.4. Zasada władztwa daninowego a powszechność opodatkowania

Z art. 84 w zw. z art. 168 i art. 217 Konstytucji wywodzi się zasadę władztwa daninowego, wedle której tylko władza ustawodawcza może nakładać daniny publiczne. Ta zasada obejmuje treści proceduralne i materialne, wpływa na konstrukcje systemu prawnego i przesądza o sposobie tworzenia prawa; spełnia też funkcję gwarancyjną dla praw jednostki, wskazując swoją aksjologię regulacji daninowych oraz winna być postrzegana jako zasada ustroju społeczno-gospodarczego w sferze dochodów budżetowych⁴⁷. Zwiększona bowiem swoboda polityczna ustawodawcy w stanowieniu podatków i innych danin publicznych łączy się z domniemaniem wykorzystania ich do utrzymania państwa oraz pozostawieniem decyzji o ich wysokości przedstawicielom narodu. Inne świadczenia i ciężary są formą pomocy udzielanej władzom i organom państwa, podlegają zatem ocenie w świetle zasady proporcjonalności w ograniczaniu praw i wolności obywatelskich⁴⁸.

Obowiązkowi ponoszenia podatków przypisuje się charakter długu konstytucyjnego, gdzie wierzycielem jest państwo. Przepisy konstytucyjne odnoszą się do praw, wolności i obowiązku jednostki ponoszenia ciężarów publicznych⁴⁹. W art. 84 Konstytucji zawarta jest więc wyraźna podstawa regulacji

⁴⁵ Ustawa z 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz.U. z 2012 r., poz. 362).

⁴⁶ M. Bouvier, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000, s. 40.

⁴⁷ A. Bień-Kacała, op. cit., s. 55–56.

⁴⁸ Por. T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, [w:] *Księga pamiątkowa Profesora Ryszarda Mastalskiego...*, s. 114.

⁴⁹ Por. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, [w:] *Konstytucja III RP...*, s. 499.

obowiązków podatkowych. Nie może być ona rozpatrywana jako ograniczanie wolności i praw, lecz w kontekście relacji ich ochrony wobec konstytucyjnych obowiązków⁵⁰.

Trybunał Konstytucyjny, wypowiadając się o związkach powszechności podatkowej z zasadą władztwa daninowego wskazywał, że swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest ograniczona koniecznością respektowania proceduralnych wymogów demokratycznego państwa prawnego. Relacje konstytucyjnych wolności i praw człowieka do obowiązków podatkowych wyznaczają przede wszystkim zasady powszechności i równości opodatkowania. Współcześnie akcentuje się nadto w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego potrzebę uwzględniania zdolności ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych przez obywateli, podlegającą kontroli z punktu widzenia zgodności z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji. Równość obciążeń podatkowych w związku z zasadą sprawiedliwości gwarantowana jest każdej jednostce i taka dyrektywa wiąże ustawodawcę⁵¹. Związano z tym w literaturze postulat uwzględnienia w opodatkowaniu indywidualnej możliwości poniesienia ciężaru daninowego, sytuacji społecznej jednostki i nakazu nakładania na podatników świadczeń w takiej samej wysokości⁵².

2.5. Ponoszenie podatków a inne konstytucyjne obowiązki jednostki

W przepisach art. 82–86 Konstytucji unormowano obowiązki wobec Rzeczypospolitej Polskiej. Obowiązki obywatela polskiego to: wierność wobec Rzeczypospolitej Polskiej oraz troska o dobro wspólne (art. 82) i obowiązek obrony Ojczyzny (art. 85). Pozostałe zaś obowiązki są adresowane do każdego: przestrzeganie prawa Rzeczypospolitej Polskiej (art. 83), ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków (art. 84)⁵³, dbałość o stan środowiska i odpowiedzialność za spowodowanie jego pogorszenia (art. 86).

Kryteria i tryb realizacji obowiązków z art. 84–86 Konstytucji mają wyznaczać ustawy. A przy tym głównie faktyczne możliwości i zdolności jednostek wykluczają przypisanie owym obowiązkom charakteru bezwarunkowego.

⁵⁰ J. Oniszczyk, *Równość – najpierwsza z zasad...*, s. 335 i 997; P. Kirchhof, *Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung*, „Steuer und Wirtschaft” 2006, nr 1, s. 5.

⁵¹ Wyrok TK z 26 października 2010 r., sygn. K 58/07, OTK Z.U. 2010, A, nr 8, poz. 80 i tam cyt. orzecznictwo. Por. szerzej: A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie...*, s. 28 i n.; J. Oniszczyk, *Równość – najpierwsza z zasad...*, s. 301–303.

⁵² A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji...*, s. 85.

⁵³ Art. 92 Konstytucji z 17 marca 1921 r. (Dz.U. RP nr 44, poz. 267) stanowił o obowiązku ponoszenia wszelkich ciężarów i świadczeń publicznych ustanowionych na podstawie ustaw przez „wszystkich obywateli”. Późniejsze polskie konstytucje nie zawierały unormowań stanowiących wprost o takim obowiązku.

Nie można np. żądać od małoletnich wypełniania powszechnego obowiązku obrony albo podejmowania przez kogokolwiek działań w celu ochrony środowiska naturalnego kosztem ludzkiego zdrowia.

W świetle troski o dobro wspólne istotną rolę pełni obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej (art. 83 Konstytucji RP). Nie jest on ani nowy, ani samoistny; jego konstytucyjne unormowanie potwierdza powszechną powinność przestrzegania prawa⁵⁴. Na kolejnym zaś miejscu znalazł się właśnie obowiązek ponoszenia podatków. Z ich zestawienia wynika m.in., że wątpliwości co do zgodności przepisów prawa podatkowego z Konstytucją nie mogą być podstawą odmowy zapłaty podatku⁵⁵. Uchylenie obowiązku podatkowego wymaga wtedy stwierdzenia niekonstytucyjności właściwych przepisów prawnych.

2.6. Powszechność opodatkowania a zasada społecznej gospodarki rynkowej

Wedle art. 20 Konstytucji społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej. Społeczna gospodarka rynkowa to „nowoczesna gospodarka rynkowa, będąca przeciwieństwem gospodarki centralnie planowanej, zdolna do elastycznego reagowania na zmieniające się preferencje konsumentów. Model ten winien wykazywać dużą dbałość o efektywność gospodarowania i wypełniania funkcji socjalnych. Ma łączyć elementy gospodarki konkurencyjnej z wysokim stopniem interwencjonizmu nastawionego na cele socjalne”⁵⁶.

Stosunek zasad podatkowych do społecznej gospodarki rynkowej jest złożony z racji ich wielkiego wpływu na procesy gospodarowania. Nie ulega wątpliwości, że do realizacji podstaw ustroju gospodarczego z art. 20 Konstytucji niezbędny jest system podatkowy niesprzeczny, wykluczający przywileje oraz niesprawiedliwe rozłożenie ciężarów, a przy tym uwzględniający zdolność płatniczą i gospodarcze następstwa opodatkowania. Powszechność podatkowa jest elementem gospodarki społecznej, tzn. uwzględniającej oczekiwania i potrzeby społeczeństwa. Podatki, obciążając efekty działalności gospodarczej, pomniejszają własność prywatną (w konstytucyjnym ujęciu – podstawę społecznej gospodarki rynkowej) i mają służyć do pokrycia wydatków ogólnospo-

⁵⁴ Por. wyrok TK z 27 maja 2002 r., sygn. akt K 20/01, [w:] *Konstytucja III RP...*, s. 496–497.

⁵⁵ Por. wyrok TK z 14 listopada 2000 r., sygn. akt K 7/00, [w:] *Konstytucja III RP...*, s. 496.

⁵⁶ A. Adamczyk, *Definicja i istota koncepcji społecznej gospodarki rynkowej*, [w:] *Społeczna gospodarka rynkowa*, pod red. R.W. Włodarczyka, Warszawa 2010, s. 17–18 i cyt. literatura. Por. też K. Strzyczkowski, *Konstytucyjna zasada społecznej gospodarki rynkowej jako podstawa tworzenia i stosowania prawa*, [w:] *Zasady ustroju społecznego i gospodarczego w procesie stosowania Konstytucji*, pod red. C. Kosikowskiego, Warszawa 2005, s. 9–36.

lecznych. Dążenie ustawodawcy do równego obciążenia podatników wiąże się z doprowadzeniem do szerokiego udziału państwa w efektach prywatnej gospodarki⁵⁷.

Podatki pełnią głównie funkcje fiskalne, a ideały sprawiedliwości podatkowej należałoby sprowadzić – poprzez system podatkowy – do zmiany istniejącego podziału dochodu narodowego⁵⁸. Zauważa się, że wobec wyboru w aktualnej polskiej Konstytucji modelu społecznej gospodarki rynkowej „zadaniem państwa jest takie wykorzystywanie instrumentów, w tym również polityki podatkowej, aby zapewnić społeczny dobrobyt pobudzając rozwój gospodarczy, ale także aby zmniejszać nierówności społeczno-ekonomiczne między członkami społeczeństwa”⁵⁹. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zauważono, że w warunkach gospodarki rynkowej, opartej na wolności działalności gospodarczej, państwo nie ma możliwości bezpośredniego wpływu na obrót gospodarczy. Może jednak czynić to pośrednio, wykorzystując m.in. podatki. Zadanie parlamentu polega na „kształtowaniu polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników”⁶⁰.

3. Powszechność opodatkowania w konstytucjach innych państw

W art. 84 Konstytucji RP – w zestawieniu z odpowiednimi unormowaniami konstytucji innych państw europejskich – obowiązek ponoszenia podatku został ujęty w sposób bardzo formalny. Nie uwzględniono tu elementów charakteryzujących status podatnika, a zwłaszcza jego zdolność płatniczą. Czynniki wpływające na pobranie, wysokość czy ukształtowanie podmiotowego zakresu opodatkowania należy wobec tego oceniać wedle innych przepisów

⁵⁷ Por. F. Kirchhof, *Der Weg zur verfassungsgerechten Besteuerung – Bestand, Fortschritt, Zukunft*, „Steuer und Wirtschaft” 2002, nr 3, s. 189 i 192.

⁵⁸ Por. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, z. 3, s. 55–56.

⁵⁹ K. Nizioł, *Prawne aspekty polityki podatkowej*, Warszawa 2007, s. 46; K. Strzyczkowski, *Zasada państwa sprawiedliwości społecznej jako zasada publicznego prawa gospodarczego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2007, z. 4, s. 11–26; P. Klimczyk, *Nierówności dochodowe w gospodarce polskiej w okresie transformacji*, [w:] *Spółeczna gospodarka rynkowa...*, s. 111; T. Lubińska, *Budżet a finanse publiczne*, Warszawa 2010, s. 62 i n.; J. Lang, [w:] K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht...*, s. 116–117.

⁶⁰ Por. cyt. wyżej wyrok TK z 17 stycznia 2001 r., sygn. K 5/00; można we wskazanym tu stanowisku TK dostrzec elementy tzw. pozytywnego podejścia do finansów publicznych – por. w tej kwestii: Z. Fedorowicz, *Podstawy teorii finansów*, Warszawa 1996, s. 138. Por. nadto: A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji...*, s. 91 i tam cyt. orzecznictwo.

Konstytucji. Nie wpływa to wprawdzie na spójność unormowań konstytucyjnych, ale jest wyrazem rygorystycznego ujęcia obowiązku ponoszenia podatków.

Art. 53 ust. 1 Konstytucji Republiki Włoskiej stanowi: „Wszyscy są obowiązani do uczestniczenia w wydatkach publicznych stosownie do swoich możliwości podatkowych. System podatkowy jest ukształtowany na zasadzie progresji”⁶¹. Bardziej szczegółowy jest art. 31 ust. 1 Konstytucji Hiszpanii: „Wszyscy wnoszą wkład na ponoszenie wydatków publicznych zgodnie ze swoimi możliwościami za pośrednictwem sprawiedliwego systemu podatkowego, inspirowanego przez zasady równości i progresywności, który w żadnym wypadku nie może przybrać rozmiarów konfiskaty”⁶². Z kolei w ustawie zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec brak unormowań zbliżonych do wyżej przedstawionych. Powszechność opodatkowania wywodzi się tu wszak z art. 3 ust. 1 (zasada równości wobec prawa), a przy tym nie ma w doktrynie i orzecznictwie wątpliwości co do obciążenia podatników w ustawie podatkowej równo pod względem prawnym i faktycznym⁶³. W aktualnej Konstytucji Republiki Francuskiej powszechność opodatkowania wynika z zasady niezbędności podatku, ustanowionej jeszcze w art. 13 Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela z 1789 r.⁶⁴, jak też unormowanej tam równości wobec prawa i potrzeby uwzględniania zdolności poniesienia świadczenia⁶⁵. Przepisy art. 127 Konstytucji Federalnej Konfederacji Szwajcarskiej⁶⁶ stanowią: „1. Ogólne zasady kształtowania podatków, zwłaszcza krąg podatników, przedmiot podatku i jego wymiar, podlegają określeniu w ustawie. 2. Na ile pozwala na to rodzaj podatku, należy przy tym przestrzegać w szczególności zasady powszechności i równości opodatkowania oraz zasady opodatkowania według wydajności ekonomicznej”. Z kolei z art. 57 Konstytucji Federacji Rosyjskiej⁶⁷

⁶¹ Konstytucja Republiki Włoskiej z 27 grudnia 1947 r., cyt. za: *Konstytucja Włoch*, tłum. Z. Witkowski, Warszawa 2004, s. 71.

⁶² Konstytucja Hiszpanii z 27 grudnia 1978 r. (BOE num. 311.1.), cyt. za: *Konstytucja Hiszpanii*, tłum. T. Mołdawa, Warszawa 2008, s. 39.

⁶³ Ustawa Zasadnicza Republiki Federalnej Niemiec z 23 maja 1949 r., (BGBl I S. 1 ze zm.), cyt. za: *Ustawa zasadnicza Republiki Federalnej Niemiec. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*, Poznań 1997, s. 71; por. I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 209–211; H.-J. Pezzer, op. cit., s. 101.

⁶⁴ Por. M. Collet, *Droit fiscal*, Thémis Droit 2007, s. 55 i n.; J. Grosclaude, Ph. Marchessou, *Droit fiscal général*, Dalloz 2001, s. 18 i n.

⁶⁵ Zdolność poniesienia świadczenia określa się w nauce francuskiej jako „zasadę równości w ponoszeniu ciężarów publicznych”; por. C. Binisti-Jahndorf, *Maßstäbe für Steuergesetzgebung und verfassungsrechtliche Normenkontrolle in Frankreich*, „Steuer und Wirtschaft” 2001, nr 4, s. 347.

⁶⁶ Konstytucja Federalna Republiki Szwajcarskiej z 18 kwietnia 1999 r., cyt. za: *Konstytucja Szwajcarii*, tłum. Z. Czeszejko-Sochacki, Warszawa 2000, s. 80.

⁶⁷ Konstytucja Federacji Rosyjskiej z 12 grudnia 1993 r., [online] <<http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/rosja.html>>. Warto zauważyć, że art. 56 kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej z 1998 r. zabrania wprowadzania indywidualnych ulg podatkowych; por. A. M. Lessova, *Die allgemeinen Besteuerungsprinzipien in der russischen Verfassung und im russischen Steuerkodex*, „Steuer und Wirtschaft” 2000, nr 4, s. 479.

wynika: „Każdy ma obowiązek uiszczania określonych ustawowo podatków i opłat. Ustawy wprowadzające nowe podatki lub pogarszające sytuację podatników nie działają wstecz”. W konstytucjach innych jeszcze państw wyraźnie zakazuje się wprowadzania przywilejów podatkowych bądź też ze wskazaniem celów podatków jest łączona potrzeba uwzględniania zdolności ich poniesienia. Najczęściej jednak konstytucje stanowią tylko o wprowadzaniu podatków w drodze ustawy⁶⁸.

Podane przykłady wskazują na różną szczegółowość unormowań konstytucyjnych w kwestii powszechności opodatkowania. Ta powszechność ma jednak charakter pewnego standardu, bo – zważywszy funkcje podatków – jest jednym z podstawowych elementów społeczeństwa demokratycznego, zorganizowanego wedle reguł egalitaryzmu. W nakazie zaś uwzględniania zdolności poniesienia świadczenia (zdolności płatniczej) dostrzega się środek realizacji powszechności i równości opodatkowania⁶⁹ bądź kryterium równości wyznaczane właśnie przez powszechność podatkową⁷⁰. Na gruncie ekonomicznym owa zdolność bywa uznawana za instrument korygowania nierówności i realizacji postulatu sprawiedliwości⁷¹ czy podstawę transferów majątkowych między obywatelem a państwem⁷². Dostrzec też można w niej najwyższą materialną zasadę sprawiedliwości podatkowej – nawet gdy nie jest wyraźnie nazwana w przepisach konstytucyjnych⁷³. I dlatego brak jasnej deklaracji polskiego ustawodawcy konstytucyjnego w sprawie uwzględniania zdolności płatniczej w odniesieniu do podatków uzasadnia krytykę art. 84 Konstytucji. Trudno bowiem współcześnie pomijać wskazany wyżej tak istotny element sprawiedliwości społecznej, od dawna znany w państwach realizujących mniej lub bardziej zbliżone czy nawet na swój sposób wzorcowe modele społecznej gospodarki rynkowej. Pozostaje zatem wywodzenie potrzeby uwzględniania zdolności poniesienia podatku z najbardziej pojemnej zasady konstytucyjnej, tj. z zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji).

⁶⁸ Por. K. Tipke, *Über „richtiges Steuerrecht“*, „Steuer und Wirtschaft” 1988, nr 3, s. 271. Unormowania konstytucyjne innych państw szerzej przytacza K. Nizioł, op. cit., s. 18–21.

⁶⁹ Por. J.J. Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español. Instituciones*, Madrid – Barcelona 2006, s. 282–283; G. Marongiu, *Steuerzahlung und steuerliche Leistungsfähigkeit in Italien*, „Steuer und Wirtschaft” 1984, nr 2, s. 94 i n.

⁷⁰ Por. C.P. Taboada, *Leistungsfähigkeitsprinzip und Gleichheitssatz im Steuerrecht in der Rechtsprechung des spanischen Verfassungsgerichts*, [w:] *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, hsgb. J. Lang, Köln 1995, s. 583 i n.

⁷¹ Por. M. Elicker, *Kritik der direkt progressiven Einkommenbesteuerung*, „Steuer und Wirtschaft” 2000, nr 1, s. 14–17; R. Beiser, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Irrweg oder Richtschnur?*, „Österreichische Steuerzeitung” 2000, nr 16, s. 413–423.

⁷² Por. D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln 1983, s. 155.

⁷³ Por. W.R. Walz, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, Heidelberg – Hamburg 1980, s. 155 i n. Przegląd stanowisk w literaturze niemieckiej przedstawia K. Vogel w artykule pt. *Über „Besteuerungsrechte” und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht*, [w:] *Steuerrecht. Verfassungsrecht. Finanzpolitik. Festschrift für Franz Klein*, hsgb. P. Kirchhof, K. Offerhaus, H. Schöberle, Köln 1994, s. 367–369.

4. Zasada powszechności opodatkowania a zasada równości wobec prawa

Zagadnieniu powszechności opodatkowania poświęca się więcej uwagi w nauce podatków i finansów niż w nauce prawa podatkowego. Odwrotna zależność dotyczy zasady równości, która znajduje się w centrum unormowań prawa podatkowego⁷⁴. Razem jednak powszechność i równość w opodatkowaniu składają się na materialny aspekt sprawiedliwości podatkowej⁷⁵.

Zauważono w doktrynie, że ustawodawcy trudniej realizować zasadę równości od powszechności podatkowej – wobec konieczności liczenia się z pewnymi grupami społecznymi i przyznania im więcej ulg i zwolnień podatkowych niż reszcie społeczeństwa⁷⁶. Treści obu wskazanych zasad mogą się zresztą wydawać tak komplementarne, że w praktyce administracyjnej, orzecznictwie sądowym czy w doktrynie są powoływane łącznie, choć dotyczą zgoła innych aspektów stosunków społecznych.

Powszechność podatkową należy więc rozumieć jako jednakową powinność ponoszenia tych samych podatków przez wszystkie podmioty, u których występuje przedmiot opodatkowania. Natomiast dla równości podatkowej, odpowiednio do przyjętych kryteriów, podstawowe znaczenie ma traktowanie równych podmiotów w sposób równy (choć niekoniecznie identyczny). Pierwsza z tych zasad bazuje na postulatcie polityczno-społecznym, a podstawą drugiej jest ustalenie i respektowanie relewantnych prawnie kryteriów podobieństwa. Różne wielkości zobowiązania podatkowego w indywidualnych przypadkach będą zgodne z tymi zasadami, o ile takie same reguły jego ustalania znajdą zastosowanie do wszystkich podmiotów podlegających obowiązkowi podatkowemu w danym podatku. Uwzględnienie ekonomicznego aspektu opodatkowania następuje tu właśnie w zasadzie powszechności podatkowej.

W literaturze prawniczej wskazuje się na bezbarwność równości, której istotę wyznacza logika⁷⁷. Może więc być ona rozumiana jako identyczność lub podobieństwo pod pewnym względem⁷⁸. W jej realizacji kluczową rolę

⁷⁴ M. Collet, op. cit., s. 54.

⁷⁵ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, s. 156; idem, *Zasady podatkowe*, [w:] *System prawa...*, s. 128; K. Tipke, *Zur Methode der Anwendung des Gleichheitssatzes unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts*, [w:] *Steuern und Rechtsstaat. Festschrift für Gerold Stoll zum 65. Geburtstag*, Wien 1990, s. 232; K. Vogel, *Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung*, „Deutsche Steuer-Zeitung” 1975, nr 19–20, s. 410.

⁷⁶ J. Małecki, *Przywileje podatkowe w orzecznictwie sądowym*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Eugeniusza Teglera*, Poznań 1997, s. 87.

⁷⁷ Por. F. Klein, *Gleichheitssatz und Steuerrecht*, Köln 1966, s. 12.

⁷⁸ Por. R. Balicki, [w:] *Wolności i prawa jednostki w Konstytucji RP*, t. I: *Idee i zasady przewodnie konstytucyjnej regulacji wolności i praw jednostki w RP*, pod red. M. Jabłońskiego, Warszawa 2010, s. 413; F. Klein, op. cit., s. 14–17; K. Tipke, *Zur Methode der Anwendung...*, s. 233–234.

odgrywa ustalenie tzw. cechy relewantnej (*tertium comparationis*), przesądzającej o jednakowości lub wystarczającym podobieństwie. Wykluczona jest dowolność w jego ustaleniu i stosowaniu, czyli traktowanie równych sytuacji w sposób różny bądź różne traktowanie sytuacji równych. Równość jest bowiem zawsze, w odróżnieniu od identyczności, relatywna, uzależniona od przyjętego kryterium⁷⁹.

Można przyjąć, że powszechność to ilościowy aspekt równości, u której podstaw leży kryterium oceny sytuacji odpowiedniej grupy podmiotów. Powszechność wyznacza regułę stosowania tego kryterium w kwalifikacji ich uprawnień i obowiązków. Równe traktowanie ma sens i jest możliwe dopiero wtedy, gdy następuje w sposób powszechny – tzn. ogólny, konsekwentny i wolny od arbitralnych wyborów. Równość staje się cechą właściwego (generalnie: jednakowego, choć z uwzględnieniem istotnych powodów różnicowania) traktowania określonych grup podmiotów mających wspólną cechę.

Powszechność opodatkowania odnosi się do zakresu podmiotowego regulacji prawnopodatkowej i można ją z uwzględnieniem właściwych czynników kształtować (np. wyznaczać pewne wyjątki, zwolnienia, ulgi i warunki ich stosowania), podczas gdy równości – odniesionej do kategorii podmiotów o tych samych cechach – różnicować ani stopniować nie można.

W nauce oraz orzecznictwie wyróżnia się równość formalną i materialną. Urzeczywistnieniem tej pierwszej jest przyjęcie reguły (zasady, miary) postępowania i jej konsekwentna realizacja. Generalny charakter równości wymaga ogólnego charakteru reguł, które ustanowią skalę wartości odniesioną do oznaczonego kręgu podmiotów, a ich brak oznacza samowolę władzy⁸⁰. W takim ujęciu ustala się sposób postępowania, czyniąc stosowanie prawa sprawiedliwym⁸¹.

Bardziej złożona jest równość materialna, bo jej istotę wyrażają głównie zróżnicowania. Chodzi tu o podstawy traktowania jednakowego albo różnego, legitymizację takich reguł i wyznaczanie kryteriów sprawiedliwości⁸².

Duże znaczenie ma wyróżnienie równości wobec prawa, tzn. w toku jego stosowania i równości w prawie – odniesionej do procesu jego tworzenia. W obu ujęciach nie wymaga się, aby wszystkie podmioty posiadały te same prawa i obowiązki, lecz by uwzględniono istotne różnice w ich dystrybucji⁸³. Z zasady równości wobec prawa wywiedziono w orzecznictwie Trybunału

⁷⁹ K. Tipke, *Zur Methode der Anwendung...*, s. 233.

⁸⁰ Por. K. Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, Köln 1981, s. 24–26.

⁸¹ Por. M. Błachut, *Postulat neutralności moralnej prawa a konstytucyjna zasada równości*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo CCXCVII” 2005, nr 2793, s. 85; J. Isensee, *Vom Beruf unserer Zeit zur Steuervereinfachung*, „Steuer und Wirtschaft” 1994, nr 1, s. 7.

⁸² Por. K. Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie...*, s. 27–42.

⁸³ M. Błachut, op. cit., s. 83 i 90; M. Masternak-Kubiak, [w:] *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, pod red. B. Banaszaka, A. Preisnera, Warszawa 2002, s. 121.

Konstytucyjnego podstawę akceptacji różnego traktowania przez prawo różnych podmiotów, bo równe traktowanie tych samych podmiotów pod pewnym względem oznacza z reguły różne traktowanie tych samych podmiotów pod innym względem. Na gruncie zatem prawa stanowionego równość bywa ułomna jako pochodna decyzji prawodawcy o przyjęciu cech adresatów norm i przypisaniu im różnych praw i obowiązków, czyli różnego traktowania⁸⁴. Należy też podkreślić, że unormowane w art. 32 Konstytucji elementy zasady równości składają się na jedną z najważniejszych wartości porządkujących stosunki społeczne i podstawy ustroju Rzeczypospolitej Polskiej. Wszyscy są równi wobec prawa i mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

Stosunek powszechności do równości w prawie podatkowym może być rozpatrywany w aspekcie jego stanowienia i stosowania. W tym pierwszym pojawia się głównie kwestia niedyskryminacji i zakazu uprzywilejowania, czyli bezwzględnego poddania obowiązkowi podatkowemu oznaczonych kategorii podmiotów. W drugim aspekcie istotna jest jednakowa realizacja unormowań prawa podatkowego, z uwzględnieniem prawnie ustalonych elementów kształtujących treść obowiązku podatkowego w konstrukcji danego podatku.

Jako przykład zgodny z zasadą równości wskazano w literaturze podatek, którym odbiera się 100% dochodu, o ile każdy podatnik jednakowo tym sposobem utraci taki dochód. Równość nie zawiera przecież miary ochrony swobód podatnika, a te zostaną we wskazanym wypadku zniweczone poprzez odebranie całego jego dochodu⁸⁵. Warunkiem równego opodatkowania jest objęcie nim wszystkich podmiotów uzyskujących dochód danego rodzaju.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego powszechność wymaga zatem wyznaczenia kryterium umożliwiającego realizację sprawiedliwości podatkowej⁸⁶. Art. 84 Konstytucji nie ustanawia przecież pojętego w absolutnym wymiarze obowiązku ponoszenia podatków przez każdego⁸⁷ – tzn. bez odniesienia do właściwej ustawy podatkowej. I nie ma też żadnych podstaw do wywodzenia z art. 84 Konstytucji założenia równości wobec prawa podatko-

⁸⁴ Por. szerzej: W. Łączkowski, *Prawne zasady równości i sprawiedliwości*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2011, z. 2, s. 62 i 59; M. Kordela, *Uzasadnienia aksjologiczne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2000, z. 3, s. 30; R.R. Małajny, *Reguła równości wobec prawa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Sześć lat Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, pod red. L. Garlickiego, A. Szmyta, Warszawa 2003, s. 179.

⁸⁵ P. Kirchhof, *Die freiheitsrechtliche Struktur...*, s. 5.

⁸⁶ Por. wyrok z 26 października 2010 r., sygn. K 58/07, OTK Z.U. 2010, A, nr 8, poz. 80: „cechy istotnej, biorąc pod uwagę powszechność opodatkowania (art. 84 Konstytucji) i równość opodatkowania (art. 32 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji), co łącznie składa się na pojęcie sprawiedliwości podatkowej, należy upatrywać w sytuacji ekonomicznej poszczególnych rolników, decydującej o ich zdolności podatkowej (opłatowej)”.

⁸⁷ Por. B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 189.

wego⁸⁸, bo to wynika już z jej art. 32 ust. 1. A przy tym równość wobec prawa w Arystotelesowskim ujęciu dopuszcza odmienne traktowanie podmiotów i sytuacji niemających charakteru podobnego czy identycznego⁸⁹, ale z uwzględnieniem istotnych różnic i bez dyskryminacji.

Podsumowanie

a) Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania jest odnoszona do tworzenia i stosowania prawa podatkowego. Jako postulat walki politycznej z przywilejami stanowymi spełniła już swoją rolę, bo te współcześnie nie występują. Nie traci ona jednak tego znaczenia w przypadkach dążeń do uzyskania przywilejów przez różne grupy zawodowe czy przedsiębiorców. W połączeniu z równością wobec prawa stanowi ona gwarancję i składnik sprawiedliwości podatkowej w ujęciu materialnym, którą należy sprowadzać do zmiany – poprzez system podatkowy – podziału dochodu narodowego⁹⁰, a to jest kluczowy element społecznej gospodarki rynkowej.

b) Powszechność opodatkowania często jest rozpatrywana w aspekcie podmiotowym i przedmiotowym. Podmiotowy aspekt łączy się z rozłożeniem ciężaru podatku na jednostki podlegające obowiązkowi podatkowemu. Aspekt przedmiotowy zaś dotyczy przestrzegania zdolności płatniczej jednostki i opodatkowania wszystkich dochodów czy zysków, niezależnie od ich źródła⁹¹. Można też w przedmiotowej powszechności opodatkowania dostrzegać postulat wyczerpującego objęcia obowiązkiem podatkowym pewnych kategorii zdarzeń gospodarczych.

c) Ulgi i zwolnienia podatkowe winny mieć wyraźne uzasadnienie aksjologiczne. Istotne w ich ocenie jest zawsze respektowanie sprawiedliwości opodatkowania. Powszechność opodatkowania nabiera w takim wypadku charakteru instrumentalnego; dzięki niej wyklucza się tak szeroki zasięg mechanizmów powodujących obniżenie wysokości lub zwolnienie z obowiązku podatkowego, że staną się one standardem rozwiązań ustawowych, a nie wyjątkiem od zasady konstytucyjnej⁹².

d) Konstytucyjną zasadę powszechności opodatkowania należy uznać przede wszystkim za wskazówkę dla ustawodawcy co do uwzględniania

⁸⁸ Por. A. Bień-Kacała, op. cit., s. 198–199 i 208. Por. też wyrok z 20 lutego 2002, sygn. K 41/02, OTK Z.U. 2002, A, nr 6, poz. 83, gdzie wg TK art. 84 Konstytucji „wprowadza zasadę powszechności i równości opodatkowania i – *przynajmniej w pewnym zakresie* [podkr. – J.O.] – jest wyrazem zasady równości na gruncie prawa podatkowego”. Argument oparty na takiej tezie wskazanego orzeczenia występuje często w orzecznictwie sądowoadministracyjnym.

⁸⁹ Por. szerzej R.R. Małajny, op. cit., s. 179–180 i cyt. tam orzecznictwo.

⁹⁰ Por. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości w polskim systemie...*, s. 55–56.

⁹¹ Por. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej...*, s. 20.

⁹² A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie...*, s. 26 i tam cyt. literatura.

w toku tworzenia przepisów podatkowych właściwych kryteriów prawnych, gospodarczych i społecznych – mających znaczenie dla wyznaczenia kręgu podatników. W ten sposób powszechność opodatkowania jest filarem sprawiedliwości podatkowej⁹³. I można też w tej zasadzie dostrzegać szczególne kryterium techniki tworzenia przepisów prawa podatkowego: oto wprowadzenie podatku obciążającego wszystkie zdarzenia gospodarcze danego rodzaju jest bardziej efektywną formułą ich opodatkowania aniżeli enumeratywne określanie elementów przedmiotu podatku i przypisanie ich oznaczonym kategoriom podmiotów.

e) Trybunał Konstytucyjny potwierdza zakaz domniemania powszechnego charakteru obowiązku płacenia podatków: „Przepis art. 84 Konstytucji stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. W świetle powszechności płacenia danin publicznych zasadą jest obowiązek ich płacenia, a nie wolność od ponoszenia ciężarów na rzecz państwa. Powszechność ta nie oznacza jednak domniemania istnienia obowiązku daninowego. [...] Z przepisu tego wynika zatem zakaz domniemania istnienia obowiązku podatkowego, jeśli nie wynika on wprost z ustawy. Mimo konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania zakaz rozszerzającego interpretowania przepisów dotyczy nie tylko wyjątków, ale też przepisów nakładających obowiązek płacenia danin”⁹⁴.

f) Ustanowioną w art. 84 Konstytucji zasadę powszechności opodatkowania należy odnieść wyłącznie do podmiotów posiadających status podatnika. Tylko ich dotyczy obowiązek poniesienia podatku. Inne podmioty oznaczone w ustawach podatkowych nie ponoszą podatku, lecz odpowiedzialność uwzględniającą ich stosunek do obowiązku podatkowego innego podmiotu (podatnika). Nie sposób wobec tego oceniać uprawnień i obowiązków płatnika i inkasenta, gwaranta, przedstawiciela podatkowego, następcy prawnego podatnika czy tzw. osób trzecich pod względem zgodności z zasadą powszechności opodatkowania. Unormowania dotyczące tych podmiotów podlegają ocenie w aspekcie niedyskryminacji⁹⁵ czy proporcjonalności w zakresie ich obowiązków instrumentalnych.

g) Powszechność opodatkowania zakłada obowiązek poniesienia podatku „nie dla poszczególnych podmiotów, ale dla wszystkich tych podmiotów, ujętych generalnie, u których występuje zjawisko (zjawiska) rodzące obowiązek podatkowy”⁹⁶. Jest to konsekwencja ogólnego, generalnego charakteru po-

⁹³ Por. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji...*, s. 81 i n.

⁹⁴ Wyrok TK z 8 grudnia 2009 r., sygn. K 7/08, OTK Z.U. 2009, A, nr 11, poz. 166.

⁹⁵ Por. T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, z. 7, s. 32–33.

⁹⁶ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie...*, s. 19; Y. Hantgartner, op. cit., s. 92; R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 56–57; K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln 1993, t. I, s. 343.

datku, adresowanego do podmiotów wyznaczanych jako kategorie, a nie indywidualnie. Taka formuła nie rozstrzyga wszak o jednolitym ustaleniu podatku, bo może być on ustalany różnie⁹⁷. Dawno też dostrzeżono, że podatek należy nakładać wedle powszechnych kryteriów, bo w przeciwnym razie stanie się on specyficzną formą „łupiestwa”⁹⁸.

h) Wśród zawartych w art. 84 Konstytucji podstaw sprawiedliwego systemu podatkowego i realizacji celów opodatkowania brak odesłania do kryterium zdolności jednostki do poniesienia podatku. Taka dyrektywa dotycząca tworzenia i stosowania prawa podatkowego istotnie podniosłaby zaufanie podmiotów poddanych obowiązкови podatkowemu do państwa i stanowionego prawa.

Summary

The constitutional principle of generality in taxation – selected problems

Key words: generality of taxation – constitution – equality in taxation – principle of taxation, principle of tax law – enactment and application of tax law.

The principle of generality in taxation (general taxation) is stated in Article 84 of the Constitution of the Republic of Poland of 2 April 1997. It is the only jurisprudential principle that has become a constitutional rule. The principle exerts influence upon tax law legislative and enforcement processes. It sets forth an obligation to pay a given tax upon all entities specified in a given tax statute.

The principles of generality and equality in taxation constitute the so called material tax fairness. Generality of taxation precludes privileges or special tax increases from being granted or imposed without a proper cause, i.e. otherwise than in accordance with some other constitutional rules (notably: those of social justice, democratic rule of law, or proportionality). The legislator may stipulate that certain entities be exempt from the general obligation to pay a given tax. However, this is never arbitrary. An important element of the principle of generality in taxation nowadays is that an individual's ability to pay is taken into consideration.

⁹⁷ T. Augustyniak-Górna, *Generalny charakter podatku*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica” 1992, nr 54, s. 58.

⁹⁸ Por. O. Mayer, cyt. za: H.W.Kruse, *Über die historische Entstehung von Steuern*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 131.