

TOMASZ BOJKOWSKI

## WOLNOŚCI ORAZ PRAWA KONSTYTUCYJNE PODATNIKA

Władztwo podatkowe fiskusa jest ograniczone zasadami ustrojowymi wskazanymi w Konstytucji. Fiskus w nakładaniu podatków nie dysponuje zatem pełną swobodą decyzyjną, należy jednak zauważyć, że także pozycja podatnika, jego podmiotowość, jest swoistym ograniczeniem w kształtowaniu polityki podatkowej państwa.

Podatnik jako podmiot stosunku prawnopodatkowego posiada pewną autonomię w relacji z fiskusem. Państwowe imperium ma granice i ich naruszenie może skutkować uruchomieniem stosownej procedury konstytucyjnej. Podatnik, którego konstytucyjne wolności i prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie (por. zwłaszcza art. 46-52 ustawy z 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym<sup>1</sup>), wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego (por. art. 79 ust. 1 Konstytucji)<sup>2</sup>.

Samo odróżnienie wolności od praw konstytucyjnych jest zresztą dość problematyczne. Granice są płynne, a ich zakres ustalany doktrynalnie. Problem w tym, że analiza wolności i praw wykracza poza badania pozytywistyczne, większość wolności ma swoje uzasadnienie prawnonaturalne, co skutkuje trudnościami kodyfikacyjnymi. W doktrynie panuje pogląd, że wolności powiązane są z negatywnym obowiązkiem fiskusa, tj. powstrzymaniem się od ingerencji w określoną sferę praw człowieka. Z kolei prawo „to zaś to, co władza wobec obywateli czynić powinna (zakres, w którym jest obowiązana do jakichś pozytywnych działań na ich rzecz)”. Można zatem podsumować, iż wolność wskazuje granice – co fiskusowi wolno wobec podatnika, a prawo – czego podatnik od państwa może żądać<sup>3</sup>.

Wolności i prawa konstytucyjne to prawa podmiotowe, czyli sytuacja prawna podatnika polegająca na tym, że może on żądać od fiskusa określonego działania lub zaniechania, natomiast na fiskusie ciąży prawny obowiązek realizacji tego zachowania. Immanentną cechą prawa podmiotowego jest możliwość jego wyegzekwowania<sup>4</sup>. Taką możliwość daje częściowo skarga konstytucyjna<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.

<sup>2</sup> Pewnym ograniczeniem jest art. 81 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483), który odsyła do ustaw szczegółowych w zakresie ochrony niektórych praw lub wolności.

<sup>3</sup> E. Łętowska, *Po co ludziom konstytucja*, Wydawnictwo ABC, Warszawa 1995, s. 25-31.

<sup>4</sup> *Prawo konstytucyjne RP*, red. P. Sarnecki, C. H. Beck, Warszawa 1999, s. 45.

<sup>5</sup> Należy przyjąć pogląd, że skuteczne dochodzenie wolności i praw konstytucyjnych może mieć także miejsce przed sądami powszechnymi oraz Sądem Najwyższym, a w szczególności przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Stanowisko takie uzasadnia przede wszystkim art. 178 ust. 1 Konstytucji, który stanowi, iż sędziowie

Celem niniejszego opracowania jest wskazanie znaczenia wolności i praw konstytucyjnych podatnika w polskim systemie podatkowym w oparciu o orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w tym zakresie w latach 1998-2003.

## I. UMIEJSCOWIENIE SKARGI KONSTYTUCYJNEJ W PROCEDURZE PODATKOWEJ

Rozpatrując charakter skargi konstytucyjnej należy pamiętać o „przyjętej [...] zasadzie nadzwyczajności i subsydiarności<sup>6</sup> tej skargi”<sup>7</sup>. Trybunał Konstytucyjny [dalej: TK] wielokrotnie w analizowanym okresie podkreślał, że „skarga może zostać wniesiona dopiero w sytuacji, gdy skarżący nie dysponuje już żadną proceduralną możliwością uruchomienia dalszego postępowania przed sądem bądź organem administracji publicznej w swojej sprawie<sup>8</sup>, przy czym „korzystanie z tego środka ochrony praw i wolności nie może mieć charakteru przedwczesnego i prowadzić do zastępowania nim przysługujących skarżącemu zwyczajnych środków prawnych”<sup>9</sup>.

Ochrona konstytucyjna (wynikająca z uruchomienia postępowania skargowego przed TK) ma charakter dwuetapowy. „W razie uznania zasadności zarzutów zawartych w skardze [następuje – T.B.] utrata mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu, [a następnie – T.B.] przez ponowne rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy skarżącego w postępowaniu toczącym się przed sądem lub organem administracji publicznej, który poprzednio wydał na podstawie tegoż przepisu ostateczne rozstrzygnięcie o określonych konstytucyjnie wolnościach, prawach lub obowiązkach skarżącego”<sup>10</sup>, eliminuje się wadliwe konstytucyjnie orzeczenie.

Nie można zatem traktować Trybunału jako kolejnej instancji odwoławczej o określonej kognicji, lecz jako środek zupełnie wyjątkowy, podatnik bowiem już przed NSA winien podnosić swoje wątpliwości dotyczące konstytucyjności określonych przepisów. NSA z założenia zobligowany jest do wystąpienia z pytaniem prawnym do Trybunału, jeżeli powźmie jakąkolwiek wątpliwość co do konstytucyjności regulacji (jak była o tym mowa wyżej, uzasadnienie znajduje pogląd o orzekaniu przez sądy także bezpośrednio na podstawie Konstytucji z pominięciem wadliwych konstytucyjnie regulacji).

---

w sprawowaniu swojego urzędu są niezawiśli i podlegają tylko Konstytucji oraz ustawom. Ponadto zwrócić należy uwagę na art. 8 ust. 2, który nakazuje bezpośrednio stosować przepisy Konstytucji, chyba że sama Konstytucja stanowi inaczej. Literalna wykładnia przedmiotowych przepisów sugeruje dopuszczalność orzekania przez sądy, w sprawach podatkowych NSA, *contra legem*. Jest to jednak pogląd sporny. Por. szerzej na ten temat J. Małecki, *Lex falsa lex non est?, w: Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Printer, Poznań 2003, s. 70 i 71, gdzie autor wskazuje przykładowo praktykę pomijania przez NSA „nielegalnych przepisów podustawowych”.

<sup>6</sup> Subsidiarny charakter skargi przesądza o konieczności wyczerpania toku instancyjnego, rozumianego jako wykorzystanie wszystkich możliwości proceduralnych przez stronę; zob. J. Oniszczyk, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Zakamycze 2002, s. 823.

<sup>7</sup> Por. postanowienie z 14 maja 1999 r., sygn. Ts 12/99, OTK ZU 1999, nr 4, poz. 88.

<sup>8</sup> Por. postanowienia: z 15 marca 1999 r., sygn. Ts 12/99, OTK ZU 1999, nr 4, poz. 87, oraz z 23 listopada 1998 r., sygn. Ts 97/98, OTK ZU 1999, nr 4, poz. 88.

<sup>9</sup> Por. postanowienie z 26 września 2002 r., sygn. Ts 76/02, OTK ZU 2003, nr 1B, poz. 46.

<sup>10</sup> Por. wyrok z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU 2001, nr 8, poz. 256.

## II. WOLNOŚCI I PRAWA KONSTYTUCYJNE (PODATNIKA)

Najistotniejszym elementem każdej skargi konstytucyjnej jest wskazanie wzorca konstytucyjnego w postaci określonego prawa lub wolności (por. art. 79 ust. 1 Konstytucji). Skarga konstytucyjna, jako instytucja ochrony, stanowi swoiste dopełnienie „wartości centralnej”<sup>11</sup>, jaką twórcy Konstytucji nadali prawom jednostki.

Należy podkreślić, że „prawo przysługuje każdej jednostce ludzkiej, bez konieczności spełniania jakichkolwiek dalszych kryteriów”, natomiast „wolności nie są pochodną ich stanowienia, ale określenia ich granic lub gwarancji; wolność nie jest więc określana (kształtowana) przez normę prawną”<sup>12</sup>.

Można przyjąć, że klasyczna koncepcja wolności opiera się na<sup>13</sup>: wolności wyboru (decydowania), nieszkodzeniu innym w toku realizacji własnych decyzji oraz ograniczoności władzy nad jednostką.

Prawo podatkowe także może naruszać istotę przedmiotowych wolności lub praw, zatem również podatnik ma możliwość uruchomienia procedury ochronnej przed TK. Należy wszakże zauważyć, że dyskusja nad kryteriami wyróżniania istoty poszczególnych praw czy wolności ma nie tylko charakter normatywny, ale i doktrynalny – o silnym podłożu filozoficznym<sup>14</sup>.

### 1. Zasady ogólne

Podatnik w swojej skardze konstytucyjnej musi wskazać prawo lub wolność, które według niego zostały naruszone. Trudność w tym, że owo „naruszenie” rzadko kiedy ma charakter oczywisty i bezsporny. Problem sprowadza się do wykazania istoty danego prawa (wolności), a następnie jego modyfikacji (unicestwienia lub deformacji) wskutek wydania wskazanego ostatecznego rozstrzygnięcia.

Zasady ogólne rozdziału II Konstytucji stanowią fundament, swoistą płaszczyznę dla analizy poszczególnych wolności i praw. Zabiegiem pożądanym jest badanie wzorca konstytucyjnego właśnie przez pryzmat owych wyznaczników wyłączonych „przed nawias”. Nie mogą one stanowić samoistnej podstawy skargi<sup>15</sup>, ale kształtują istotę praw, wolności, a także obowiązków konstytucyjnych podatnika. Jest to tym ważniejsze, że „prawa i wolności [...] postrzegane są w płaszczyznach: aksjologicznej, nawiązującej do koncepcji prawnonaturalnych, standardów prawnomiędzynarodowych (internacjonalizacji) oraz sądowych mechanizmów ochrony praw człowieka, tj. zwłaszcza drogi sądu konstytucyjnego”<sup>16</sup>.

<sup>11</sup> *Prawo konstytucyjne*, red. Z. Witkowski, TNOiK, Toruń 2002, s. 104.

<sup>12</sup> J. Oniszczyk, op. cit., s. 234.

<sup>13</sup> P. Policastro, *Prawa podstawowe w demokratycznych transformacjach ustrojowych*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2002, s. 369.

<sup>14</sup> A. Michalska, *Prawa człowieka w systemie norm międzynarodowych*, Wydawnictwo Exit, Warszawa-Poznań 1982, s. 110.

<sup>15</sup> Por. postanowienia: z 1 września 1998 r., OTK ZU 1998, nr 6, poz. 104, oraz z 23 listopada 1998 r., OTK ZU 1998, nr 6, poz. 105, sygn. Ts 97/98, gdzie skarżący dopatrywał się prawa do poszanowania praw nabytych jako prawa podmiotowego wynikającego z art. 31 ust. 2 Konstytucji.

<sup>16</sup> J. Oniszczyk, op. cit., s. 236.

Podatnik, wskazując konkretny wzorzec konstytucyjny, winien pamiętać, że każda wolność czy prawo ma pewne charakterystyczne, o podstawowym znaczeniu punkty odniesienia (cechy), bez których nie można mówić o danej wolności lub prawie. „Koncepcja istoty praw i wolności opiera się na założeniu, że w ramach konkretnego prawa lub wolności można wyodrębnić pewne elementy podstawowe (rdzeń, jądro), bez których takie prawo czy wolność w ogóle nie będą mogły istnieć oraz pewne elementy dodatkowe (otoczkę), które mogą być ujmowane lub modyfikowane w różny sposób bez zniszczenia tożsamości określonego prawa czy wolności”<sup>17</sup>.

Wnosząc skargę konstytucyjną, podatnik winien przede wszystkim pamiętać o zakazie nadużywania prawa (wolności) – por. art. 31 ust. 2 Konstytucji. Wynika to przede wszystkim z faktu, że dyskusja co do charakteru konstytucyjnych praw i wolności zdaje się zmierzać do wniosku, iż mają one charakter przyrodzony, państwo zaś jedynie je potwierdza, stanowiąc odpowiednie normy prawne<sup>18</sup>.

## 2. Godność człowieka

Prawa człowieka znajdują swoje umocowanie w przyrodzonej godności istoty ludzkiej, zatem należy przychylić się do wniosku, że całokształt tych praw odpowiada owej godności, w sensie jej poszanowania<sup>19</sup>. Unormowania konstytucyjne nie mają konstytutywnego, lecz deklaracyjny charakter. W ujęciu historycznym naturalny charakter praw oznacza ich niezbywalność<sup>20</sup>. Konstytucja nie wspomina zresztą o uznaniu praw czy wolności – przyjęto, że mają one charakter pierwotny. „Zasada godności człowieka została wymieniona obok wolności i solidarności także we wstępie do Konstytucji RP jako zasada naczelna, mająca być urzeczywistniana w procesie stosowania Konstytucji”<sup>21</sup>.

W kontekście późniejszych rozważań należy przyjąć, że zasada umacniania i rozszerzania praw i wolności konstytucyjnych jest funkcją demokratycznego państwa prawnego i stanowi istotną wytyczną polityki prawodawczej. Podstawą rozważań na temat praw jednostki winien być zatem art. 30 Konstytucji, który wskazuje na ich źródło w postaci „przyrodzonej i niezbywalnej godności człowieka”.

## 3. Dopuszczalne ograniczenia

W regulacji konstytucyjnej przedmiotowych wolności i praw nie należy doszukiwać się funkcji kreacyjnej. Konstytucja eksponuje jedynie wspólne wartości i sprzyja prawidłowemu rozwiązywaniu sytuacji konfliktowych, wynikających z ewentualnej kolizji interesów indywidualnego i społecznego, który może być podstawą ograniczenia praw jednostki. Art. 31 ust. 3 Konstytucji wskazuje na przesłanki owego ograniczenia.

<sup>17</sup> Ibidem, s. 242.

<sup>18</sup> P. Hofmański, *Ochrona praw człowieka*, „Temida 2”, Białystok 1994, s. 27.

<sup>19</sup> *Prawo konstytucyjne RP*, s. 102.

<sup>20</sup> R. Ludwikowski, *Prawo konstytucyjne porównawcze*, TNOiK, Toruń 2000, s. 430.

<sup>21</sup> P. Policastro, op. cit., s. 369.

Wskazując wzorzec konstytucyjny podatek winien zbadać, czy wskazywane naruszenie nie jest zgodnym z Konstytucją ograniczeniem prawa czy wolności. Waga tego problemu winna być podkreślona z uwagi na fakt, że owe ograniczenia, nie naruszając istoty praw jednostki, skutecznie zarysowują ramy danego wzorca.

Konstytucja wymaga, aby wprowadzane ograniczenie było legalne, celowe i proporcjonalne<sup>22</sup>. Oznacza to, że „każde indywidualne ograniczenie możliwości korzystania przez jednostkę z jej wolności lub prawa musi być zgodne z obowiązującym prawem [...], musi być dyktowane koniecznością ochrony tzw. prawowitego celu, którego enumeratywny wykaz formułuje obowiązujące prawo oraz zachowany zostaje odpowiedni stosunek proporcjonalności pomiędzy stopniem ingerencji w prawa jednostki a faktyczną potrzebę dyktowaną przez chroniony, w drodze ograniczenia, usprawiedliwiony cel”<sup>23</sup>.

Rezygnacja z ochrony określonej wartości konstytucyjnej, lub wręcz legalizacja zachowania naruszającego taką wartość, musi być usprawiedliwiona kolizją dóbr, praw lub wolności konstytucyjnych.

#### 4. Zasada równości

Najczęściej przywoływaną zasadą ogólną, kształtującą prawa i wolności konstytucyjne, jest reguła równości i powiązany z nią (negatywna strona równości) zakaz dyskryminacji (por. art. 31 Konstytucji). Zasada ta oznacza równość praw<sup>24</sup>, równość wobec prawa i równe traktowanie przez władze publiczne<sup>25</sup>. Równość nie oznacza identyczności, chodzi bowiem jedynie o to, aby nie „różnicować traktowania osób znajdujących się w obiektywnie takiej samej sytuacji, w której to odmienne traktowanie nie ma swojej racjonalnej (obiektywnie usprawiedliwionej) podstawy”<sup>26</sup>. Trybunał słusznie zauważył, że normatywna treść zasady równości „sprowadza się przede wszystkim do nakazu traktowania w taki sam sposób podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej

<sup>22</sup> Wymóg proporcjonalności nakazuje kompleksową analizę całości środków prawnych, przewidzianych przez system prawa dla ochrony praw podmiotowych (por. art. 31 ust. 1 i 3); zob. J. Oniszczyk, op. cit., s. 241.

<sup>23</sup> *Prawo konstytucyjne RP*, s. 109.

<sup>24</sup> Por. zarzut radycy prawnego prowadzącego kancelarię prawniczą, dotyczący przepisu ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym. Jego zdaniem, naruszeniem zasady równości stało się wprowadzenie „podziału podatników według kryteriów wykształcenia i zawodu, uniemożliwiając przez to wolnym zawodom, w tym i prawniczym, dokonanie wyboru formy opodatkowania” (por. postanowienie z 15 marca 1999 r., sygn. Ts 12/99, OTK ZU 1999, nr 4, poz. 87); zob. także zarzut innego skarżącego, który wskazywał, że „katalog uprawnień użytkownika wieczystego jest niemal identyczny z tym, jaki przysługuje właścicielowi, zaś oba prawa, co prawda różne w swej koncepcji jurydycznej, są tak ściśle ze sobą zrównane, że niemal identyczne”, co prowadziło go do konkluzji, iż „dzielenie podatników na dwie różne kategorie, tych którzy nabyli własność gruntu oraz tych, którzy nabyli wieczyste użytkowanie [...] jest [...] całkowicie nieuzasadnione” (por. postanowienie z 7 listopada 2001 r., sygn. Ts 30/01, OTK ZU 2001, nr 8, poz. 282). W innej sprawie wskazano na podział „podatników podatku VAT na dwie grupy: a mianowicie nabywców, którzy posiadają faktury VAT potwierdzone kopią u sprzedawcy i nabywców, którzy posiadają faktury VAT niepotwierdzone taką kopią. Konsekwencją przynależności do danej grupy jest możliwość obniżenia przez nabywcę należnego podatku, zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego lub brak takiej możliwości” (por. wyrok z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU 2001, nr 8, poz. 256).

<sup>25</sup> Por. uzasadnienie Trybunału do postanowienia z 30 listopada 2001 r., sygn. Ts 129/00, OTK ZU 2002, nr 4B, poz. 249, gdzie zauważono, że „podmioty znajdujące się w takiej samej lub podobnej sytuacji należy traktować tak samo lub podobnie. Tak rozumiane równe traktowanie z reguły jest zrelacjonowane do jakiegoś prawa lub wolności konstytucyjnej”.

<sup>26</sup> *Prawo konstytucyjne RP*, s. 114.

sytuacji faktycznej oraz do różnego traktowania podmiotów znajdujących się w sytuacji odmiennej<sup>27</sup>.

Można stwierdzić, że zasada równości, jako jedna z zasad ogólnych konstrukcji poszczególnych praw jednostki, nakazuje jednakowe traktowanie równych i podobne traktowanie podobnych podmiotów, przy czym dopuszcza się możliwość uzasadnionych różnicowań.

Powyższy tok rozumowania nie jest wcale taki oczywisty<sup>28</sup>. Skarżący wielokrotnie powoływali się w analizowanym okresie na naruszenie właśnie tej zasady, wskazując ją jako wzorzec konstytucyjny (choć Trybunał częstokroć podkreślał „tezę o niedopuszczalności czynienia z zasady równości wobec prawa samoistnej podstawy dla skargi konstytucyjnej”<sup>29</sup>).

Postępowanie takie należy uzasadnić tym, że zasada równości ma fundamentalne znaczenie w demokratycznym państwie prawnym – da się ją wywieść już z art. 2 Konstytucji, gdzie w powiązaniu z zasadą sprawiedliwości społecznej stanowi swoistą zasadę ustrojową. TK wielokrotnie wyjaśniał, iż „zasada równości ma charakter ustrojowy i [...] nie stanowi samodzielnie źródła praw lub wolności o charakterze podmiotowym, z tego względu nie może stanowić wyłącznej podstawy skargi konstytucyjnej [...], w szczególności [...] w skardze konstytucyjnej zasada równości może być wskazywana tylko łącznie ze wskazaniem, w zakresie jakiego konstytucyjnie chronionego prawa podmiotowego doszło do jej naruszenia”<sup>30</sup>.

Jak z powyższego wynika, podatnik, korzystając z instytucji skargi konstytucyjnej, nie ma kompetencji do skutecznego wskazywania naruszeń zasad ustrojowych. Z kolei art. 32 ust. 1 formułuje wyżej wspomniany przedmiotowy zakres poszczególnych praw jednostki, w związku z czym trudno uznać, aby podatnik mógł w skardze powoływać się na naruszenie zasady równości bez podania konkretnego prawa podmiotowego. Konstytucyjna regulacja zasady równości nie jest takim prawem<sup>31</sup>, wynika z niej jedynie, że „wszystkie podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących”<sup>32</sup>.

Podsumowując należy stwierdzić, iż z przedmiotowej zasady równości wynika nakaz jednakowego traktowania podatników w obrębie określonej kategorii, co poniekąd koresponduje także z art. 217 Konstytucji. Konstytucja dopuszcza zatem odmienne traktowanie poszczególnych podatników, jednak

<sup>27</sup> Por. postanowienie z 7 listopada 2001 r., sygn. Ts 30/01, OTK ZU 2001, nr 8, poz. 282.

<sup>28</sup> Por. np. postanowienie z 1 września 1998 r., sygn. Ts 97/98, OTK ZU 1998, nr 6, poz. 104, gdzie skarżący dopatrywali się naruszenia zasady równości w tym, że podmioty ubiegające się o ulgę lub umorzenie należności w zakresie prawa podatkowego mogą ją otrzymać, natomiast możliwości takiej nie mają podmioty obciążone zobowiązaniami na rzecz ZUS. Trybunał uznał zarzut za oczywiście bezzasadny z uwagi na to, iż „sam pełnomocnik skarżącego przyznawał, że należności ZUS mają odmienny charakter od należności podatkowych” (por. postanowienie z 23 listopada 1998 r., sygn. Ts 97/98, OTK ZU 1998, nr 6, poz. 105).

<sup>29</sup> Por. postanowienie z 19 grudnia 2001 r., sygn. SK 8/01, OTK ZU 2001, nr 8, poz. 272.

<sup>30</sup> Por. postanowienie z 6 sierpnia 2001 r., sygn. Ts 30/01, OTK ZU 2001, nr 8, poz. 281.

<sup>31</sup> Por. wywód Trybunału w treści uzasadnienia do postanowienia z 24 stycznia 2001 r., sygn. Ts 129/00, OTK ZU 2002, nr 4B, poz. 248, gdzie wskazano, że „tylko naruszenie prawa konstytucyjnego o charakterze podmiotowym legitymuje do wniesienia skargi konstytucyjnej, [natomiast – T.B.] zasada równości, jako zasada ustrojowa, do takich praw nie należy”.

<sup>32</sup> J. Oniszczyk, op. cit., s. 270.

odstępstwa od zasady równości muszą znaleźć podstawę w przekonywujących kryteriach, które stanowią podstawę zróżnicowania. Przede wszystkim winny one mieć charakter relewantny, tj. pozostawać w bezpośrednim związku z celem zróżnicowania oraz posiadać racjonalnie (nie dowolne) uzasadnienie. Ponadto kryteria te winny charakteryzować się proporcjonalnością, tj. pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego traktowania podmiotów podobnych oraz pozostawać w jakimś związku z innymi wartościami konstytucyjnymi, które uzasadniają odmienne traktowanie podmiotów podobnych<sup>33</sup>. Trybunał uznał, iż „uczynienie [przy wskazaniu konkretnego prawa podatnika – T.B.] z zasady równości konstytucyjnego wzorca dla kwestionowanych przepisów możliwe byłoby w sytuacji wykazania, że treść kwestionowanej regulacji prowadzi do nieuprawnionego – w świetle norm konstytucyjnych – zróżnicowania jej adresatów”<sup>34</sup>.

Powyżej przedstawiona charakterystyka zasad ogólnych konstrukcji praw podmiotowych o znaczeniu konstytucyjnym nie ma charakteru wyczerpującego. Niemniej jednak dla potrzeb formułowania zarzutów w skardze konstytucyjnej podatnika art. 30-32 Konstytucji mają i będą mieć podstawowe znaczenie, co nie wyklucza powoływania także pozostałych przepisów (art. 33-37 Konstytucji).

### III. WOLNOŚCI I PRAWA OSOBISTE

Pierwszą grupą wolności i praw konstytucyjnych są te o charakterze stricte osobistym. Prawa te funkcjonują nie tylko w płaszczyźnie publicznoprawnej (wertykalne działanie prawa), lecz także w relacjach jednostka–jednostka (horyzontalne działanie prawa)<sup>35</sup>. Charakter skargi konstytucyjnej, wynikający z art. 79 ust. 1 Konstytucji, odnosi się wyłącznie do aspektu wertykalnego działania wolności i praw konstytucyjnych. Jest to istotne ograniczenie dla procedury skargowej przed Trybunałem Konstytucyjnym.

#### 1. Prawo do sądu

W badanym okresie jednym z powoływanych we wnoszonych skargach wzorców konstytucyjnych było prawo do sądu (por. art. 45 Konstytucji). Jego istota sprowadza się do zapewnienia podatnikowi praw: dostępu do sądu, do właściwej procedury przed sądem (rzetelnego i publicznego procesu) oraz do wyroku sądowego.

Podstawowe znaczenie mają gwarancje bezstronności sądu w toczącej się sprawie. Chodzi o taką konstrukcję prawa do sądu, która zagwarantuje rozpatrzenie sprawy przez bezstronny, niezależny i niezawisły sąd<sup>36</sup>. Należy przyjąć, że także zakaz zamykania drogi sądowej (por. art. 77 ust. 2 Konstytucji)

<sup>33</sup> Ibidem, s. 284.

<sup>34</sup> Por. postanowienie z 13 marca 2002 r., sygn. Ts 64/01, OTK ZU 2002, nr 2B, poz. 125.

<sup>35</sup> *Prawo konstytucyjne RP*, s. 113.

<sup>36</sup> J. Oniszczyk, op. cit., s. 370.

stanowi istotny element prawa do sądu, a jego powtórzenie w ramach „środków ochrony wolności i praw” podkreśla jedynie wagę tego składnika.

W związku z powyższym można sformułować wniosek, że podatnikowi przysługuje roszczenie o rozpatrzenie jego sprawy przez sąd (w sprawach podatkowych z złożenia będzie to sąd administracyjny) i jeżeli z takim roszczeniem wystąpi, sąd jest zobligowany ową sprawę rozpatrzyć. Prawo do sądu oznacza więc dla podatnika prawo do inicjowania postępowania przed sądem administracyjnym. Wszelkie modyfikacje powyższego prawa muszą być rozpatrywane w związku z art. 31 lub 32 Konstytucji. W razie braku jakiegokolwiek uzasadnienia konstytucyjnego, podatnik może skutecznie powoływać się na przedmiotowe prawo przed Trybunałem.

Ciekawy w tym stanie rzeczy jest zarzut Leszka Suchorzewskiego, który kwestionował zgodność art. 14 § 4-5 ordynacji<sup>37</sup>, m.in. z art. 32 ust. 1, art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji. Trybunał ustalił następujący stan faktyczny: „Skarżący, jako strona umowy najmu budynku mieszkalnego, zwracał się kilkakrotnie do organów podatkowych o udzielenie informacji o zakresie zastosowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>38</sup>. Uznając wyjaśnienia otrzymane od Urzędów Skarbowych za niewystarczające, wystąpił z odwołaniem do Izby Skarbowej w Warszawie, a następnie do Ministra Finansów. W wyniku ponownego rozpatrzenia sprawy przez Izbę Skarbową w Warszawie, wydane zostało przez ten organ postanowienie stwierdzające niedopuszczalność wnoszenia odwołań od wyjaśnień udzielonych przez Urząd Skarbowy w trybie art. 14 ordynacji. Skarga skarżącego na powyższe postanowienie została odrzucona postanowieniem NSA z 16 lutego 2001 r.”

Trybunał odrzucił skargę ze względu na brak ostatecznego rozstrzygnięcia w przedmiotowej sprawie. Postanowienie TK, jakkolwiek słuszne, wskazało na kontrowersje związane z instytucją zapytań kierowanych do organów podatkowych. Uznano, że przedmiotowa regulacja nie ogranicza prawa podatnika do sądu. Jeżeli bowiem, działając w dobrej wierze zgodnie z informacją organu podatkowego, otrzyma następnie decyzję sprzeczną z jej treścią (przy identyczności stanu faktycznego), po wyczerpaniu procedury podatkowej uzyskuje kompetencję do wystąpienia ze skargą do NSA.

## 2. Prawo do prywatności

Innym, bardzo istotnym prawem jednostki zagrożonym przez regulacje podatkowe jest prawo do prywatności. Trybunał w analizowanym okresie 1998-2003 r. nie analizował go na podstawie skargi konstytucyjnej, lecz wniosku Prezydenta o zbadanie konstytucyjności projektu ustawy o jednorazowym opodatkowaniu lansowanym przez Ministra Finansów<sup>39</sup>. Prezydent uznał, że „zakres przedmiotowy deklaracji majątkowej wkracza głęboko w sferę życia prywatnego jednostki”.

<sup>37</sup> Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – ordynacja podatkowa, Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.

<sup>38</sup> Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

<sup>39</sup> Por. wyrok z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU 2002, nr 6B, poz. 83.

Minister Finansów przyznał, że „obowiązek złożenia deklaracji majątkowej niewątpliwie ogranicza sferę prywatności jednostki”, lecz dodał, iż „ograniczenie to jest jednak podyktowane koniecznością zapewnienia bezpieczeństwa, porządku publicznego oraz ochrony moralności publicznej”.

Powyższe uzasadnienie wskazuje na zbyt instrumentalne traktowanie dopuszczalności ograniczeń praw i wolności konstytucyjnych. TK podzielił w związku z tym wątpliwości Prezydenta i uznał, że „deklaracje majątkowe, o szczególnej treści (co do przedmiotu, szacunku i czasu, w jakim majątek zgromadzono), z inkorporowanym w nich ryzykiem nierzetelności, ocenianym przez aparat administracyjny (co tworzy groźbę odpowiedzialności już za sam fakt nierzetelności, a nie za zatajenie dochodu)” są niezgodne m.in. z art. 47 w zw. z art. 31 ust. 1 i art. 51 ust. 1 Konstytucji.

Art. 47 Konstytucji wskazuje na „prawo do bycia pozostawionym w spokoju” i obejmuje szeroko rozumiane życie prywatne, rodzinne i osobiste, a także cześć i dobre imię oraz wolność korespondencji. Prawo to jest silnie powiązane z art. 51 Konstytucji, gdzie wskazano wolność zachowania informacji o sobie obejmującej jej zakresem: nieujawnianie własnych danych osobowych, zakaz pozyskiwania, gromadzenia i udostępniania informacji osobowych przez władze publiczne oraz prawo dostępu do urzędowych zbiorów i dokumentów dotyczących danej jednostki. Na żądanie podatnika informacje nieprawdziwe lub niepełne, a także zebrane w sprzeczności z ustawą winny być sprostowane lub usunięte (por. art. 51 ust. 4 Konstytucji).

Podatnik, powołując się na przedmiotowe prawa, winien wykazać, że naruszono „prawo do życia własnym życiem układanym według własnej woli z ograniczeniem do niezbędnego minimum wszelkiej ingerencji zewnętrznej”<sup>40</sup>.

#### IV. WOLNOŚCI I PRAWA EKONOMICZNE I SOCJALNE

Pojęcie wolności i praw socjalnych, ekonomicznych czy kulturalnych jest nieostre i wywołuje różne podejścia definicyjne<sup>41</sup>. Problem jest o tyle istotny, że zgodnie z art. 8 ust. 2 „przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej”. Ponadto należy zauważyć, że przedmiotowe prawa zależą w znacznej mierze od kondycji ekonomicznej państwa i poziomu jego rozwoju gospodarczego. W polskiej Konstytucji wskazano je w art. 64-76 i na mocy art. 81 znaczną ich część wyłączono spod zakresu ochrony w trybie skargi konstytucyjnej. Zgodnie z postulatem doktryny prawa ekonomiczne winny być konstruowane przy minimalnym wykorzystaniu kryteriów nieostrych.

<sup>40</sup> J. Oniszczyk, op. cit., s. 393. Autor przyznaje, że „na ogół przyjmuje się, że prywatność odnosi się do ochrony informacji dotyczących danej osoby i gwarantuje m.in. pewien stan niezależności, w ramach którego jednostka może decydować o zakresie i zasięgu udostępniania i komunikowania innym osobom informacji o swoim życiu.

<sup>41</sup> *Prawo konstytucyjne RP*, s. 101 i 102.

## 1. Prawo własności

Zasadniczym prawem ekonomicznym jest prawo do własności. Art. 64 ust. 1 stwierdza, że „każdy ma prawo do własności”, co nie oznacza konstruowania prawa własności, lecz prawa do własności<sup>42</sup>. Art. 64 ust. 3 dopuszcza ustawowe ograniczenie własności, lecz „tylko w zakresie, w jakim nie narusza ono istoty prawa własności”. Trybunał przyjął, 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”<sup>43</sup>.

Zatem co do zasady prawo podatkowe nie ogranicza prawa do własności, lecz kreuje jego zakres (istotę) w sposób analogiczny do wspomnianych wyżej zasad ogólnych. Tę konkluzję Trybunału należy uznać za błędną.

Problematyczny jest stosunek ust. 3 do art. 31 ust. 3. Przyjmuje się<sup>44</sup>, że regulacja dotycząca przesłanek ograniczenia własności nie wyłącza zastosowania art. 31 ust. 3<sup>45</sup>, aczkolwiek pogląd przeciwny także mógłby znaleźć stosowne uzasadnienie<sup>46</sup>.

Kolejnym bardzo istotnym problemem jest pytanie o zasadność powoływania jako wzorca konstytucyjnego art. 64 Konstytucji, przy uwzględnieniu treści art. 84<sup>47</sup>, o czym dokładniej będzie mowa w punkcie następnym. Trybunał rozpatrując ten problem wziął pod uwagę, że „ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym [...] obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym” i uznał, iż „przepisy prawa podatkowego mają swoją własną, odrębną [...] podstawę konstytucyjną związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego wyraźnie upoważniającego do stanowienia przepisów ustawowych konkretyzujących ten obowiązek”. W konkluzji Trybunał uznał, iż „nie oznacza to [...], że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego [...] można traktować jako funkcjonujące ‘równoległe’ i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka [...], całkowicie niezależnie od treści tych przepisów”<sup>48</sup>.

<sup>42</sup> *Prawo konstytucyjne RP*, s. 132.

<sup>43</sup> Por. wyrok z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU 2001, nr 8, poz. 256.

<sup>44</sup> J. Oniszczyk, op. cit., s. 432.

<sup>45</sup> Por. argumentację Ady Marii Wojny, która podniosła, że art. 19 ust. 6 ustawy o podatku od spadków i darowizn jest niezgodny z konstytucyjną zasadą ochrony własności. Uznała, iż „ograniczenie [...] nie znajduje uzasadnienia w określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji przesłankach stanowienia ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych praw i wolności” (por. wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK ZU 2002, nr 3A, poz. 26).

<sup>46</sup> Trybunał zajął się szerzej tym problemem. Przyjęto, że „w przypadku prawa własności, to właśnie art. 31 ust. 3 powinien spełniać rolę podstawową, natomiast art. 64 ust. 3 traktować należy wyłącznie jako konstytucyjne potwierdzenie dopuszczalności wprowadzania ograniczeń tego prawa” (por. wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK ZU 2002, nr 3A, poz. 26).

<sup>47</sup> Por. przykładowo argumentację Marszałka Sejmu, który odnosząc się do zarzutów niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 2 zd. 2 oraz art. 64 Konstytucji Sejm uznał je za bezzasadne i wskazał, że „zgodnie z art. 84 i 217 Konstytucji nakładanie podatków w sposób zgodny z regułami ustanowionymi w przepisach Konstytucji nie stanowi naruszenia istoty prawa własności” (por. postanowienie z 28 października 2002 r., sygn. SK 21/01, OTK ZU 2002, nr 5A, poz. 78).

<sup>48</sup> Por. wyrok z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU 2001, nr 8, poz. 256.

Trybunał kieruje się więc zasadą, że „w Konstytucji prawa i obowiązki zamieszczono zostały w jednym rozdziale, co wskazuje na ścisły związek pomiędzy nimi” i uzasadnia swoje stanowisko tym, iż „bez obowiązków w stosunku do państwa (w tym obowiązków podatkowych) nie mogłaby istnieć państwowa ochrona prawa własności”<sup>49</sup>.

Formułując zarzut konstytucyjny podatek winien pamiętać, że „treść normatywna pojęcia własności zawartego we wskazanych jako wzorzec odniesienia przepisach Konstytucji zawiera w sobie obowiązki, które wynikają z konieczności ponoszenia ciężarów publicznych, bez których nie byłoby możliwe ukształtowanie normatywnego układu odniesienia umożliwiającego zabezpieczenie tychże praw”<sup>50</sup>.

Sędzia TK Andrzej Mączyński w zdaniu odrębnym stwierdził, iż „każdy podatek jest ‘zakotwiczony’ w art. 84 Konstytucji, ale przepis ten nie jest [...] samoistnym źródłem obowiązku podatkowego. Z tego, że art. 84 Konstytucji przewiduje możliwość wydania ustaw nakładających obowiązek podatkowy, a art. 217 Konstytucji określa niezbędny zakres regulacji, która musi być zawarta w takiej ustawie, nie wynika, że powołując się na art. 84 Konstytucji można uzasadnić zgodność z Konstytucją każdego przepisu prawa podatkowego. Trzeba wyraźnie odróżnić unormowanie obowiązku podatkowego i jego zakresu od unormowania dotyczącego sposobu realizacji tego obowiązku”<sup>51</sup>.

## 2. Prawo wyboru i wykonywania zawodu

Kolejnym prawem jednostki, które przewinęło się przez orzecznictwo Trybunału (aczkolwiek tylko pośrednio nawiązując do prawa podatkowego)<sup>52</sup>, jest wolność pracy. W doktrynie<sup>53</sup> przyjmuje się, że art. 65 ust. 1 dotyczy praw: do wyboru i wykonywania zawodu, do wyboru miejsca pracy oraz do ochrony przed pracą przymusową (ust. 2). Pełna wolność pracy to nie tyle brak przymusu, lecz brak ograniczeń polegających na uniemożliwieniu podmiotom prawnym wykonywania określonego zawodu czy zatrudnienia, nie przymuszając ich jednocześnie do robienia czegoś innego.

Należy uznać, że wprowadzenie opodatkowania zryczałtowanego nie może, co do zasady, ograniczać prawa wyboru i wykonywania zawodu. Jakkolwiek zarzut ten mógłby zostać rozpatrzony przez TK w związku z art. 32 ust. 1, to jednak uznać należy go za bezzasadny. W żadnym bowiem razie nie unieśćwiał on prawa do wyboru miejsca, sposobu i charakteru zatrudnienia.

## V. OBOWIĄZEK PONOSZENIA CIĘŻARÓW I ŚWIADCZEŃ PUBLICZNYCH

Przedstawione powyżej prawa i wolności nie wyczerpują zagadnienia. Każdy zresztą przypadek wymaga gruntownych studiów konstytucyjnych oraz praw-

<sup>49</sup> Por. wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK ZU 2002, nr 3A, poz. 26.

<sup>50</sup> Ibidem.

<sup>51</sup> Ibidem.

<sup>52</sup> Por. skargę radcy prawnego Leszka L. – postanowienia: z 15 marca 1999 r., OTK ZU 1999, nr 4, poz. 87, oraz z 14 maja 1999 r., OTK ZU 1999, nr 4, poz. 88, sygn. Ts 12/99.

<sup>53</sup> J. Oniszczyk, op. cit., s. 432.

nopodatkowych. Podatnik formułując zarzut winien pamiętać o art. 84 Konstytucji, tzn. o obowiązku polegającym na tym, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Jego znaczenie nie jest do końca jasne. Przytoczone przeze mnie wyżej orzeczenia Trybunału zmuszają do wniosku, że zachodzenie zakresu określonego prawa (wolności) z zakresem obowiązku, ich kolizja, nie mogą być uznane za ograniczenia wolności lub praw konstytucyjnych. TK zauważył zresztą, że „art. 84 ustala zasadę powszechności opodatkowania, będącą wyrazem zasady sprawiedliwości podatkowej wynikającej z art. 217 Konstytucji; zasada wynikająca z art. 84 Konstytucji [...] nakłada powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawach”<sup>54</sup>, co jednoznacznie wskazuje, iż podatki nie są formą ograniczenia. „Zatem podatki [...], choć ze swojej istoty i natury wkraczają w prawo własności i innej prawa majątkowe podatnika, a następczo [...] w sferę ich wolności gospodarczej lub prywatności, to jednak wkraczanie takie, w żadnej mierze, nie może być utożsamiane z naruszaniem tych wolności i praw”<sup>55</sup>.

Umiejętne (trafne) rozgraniczenie przedmiotowych zakresów wskazuje na zewnętrzne granice praw jednostki w relacji z państwem. Zatem o ile zasady ogólne współkształtują wewnętrzną konstrukcję prawa (wolności), o tyle konstytucyjne obowiązki określają granice przedmiotowe owego prawa (wolności). Stanowią osobliwą otoczkę. Trybunał poniekąd przyznał, że „realizacja obowiązków podatkowych łączy się [...] nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe”<sup>56</sup>.

W doktrynie uznaje się obowiązki konstytucyjne jako „skierowane do jednostki nakazy prawne dotyczące określonego zachowania, którego celem jest ochrona i rozwój najważniejszych dóbr społecznych, istotnych zarówno dla interesu indywidualnego, jak i powszechnego”<sup>57</sup>. Obowiązki zabezpieczają interes społeczny.

## VI. ZASADY USTROJOWE JAKO PODSTAWA WOLNOŚCI LUB PRAW KONSTYTUCYJNYCH PODATNIKA

Zakres przedmiotowy skargi został wskazany w art. 79 ust. 1 Konstytucji i stosownie wkomponowany w procedurę skargową. Trybunał zauważył, iż „nie wystarczy wskazanie, że doszło do naruszenia przepisu Konstytucji, trzeba też wskazać, że chodzi o przepis wyrażający prawo podmiotowe skarżącego. Samo wskazanie norm ustrojowych, adresowanych w pierwszym rzędzie do prawodawcy, bez wskazania praw lub wolności przyjmujących normatywną postać praw podmiotowych skarżącego, nie wyczerpuje dyspozycji art. 79 ust. 1 Konstytucji RP”<sup>58</sup>.

<sup>54</sup> Por. postanowienie z 6 sierpnia 2001 r., sygn. Ts 30/01, OTK ZU 2001, nr 8, poz. 281.

<sup>55</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, w: *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Printer, Poznań 2003, s. 214.

<sup>56</sup> Por. wyrok z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU 2001, nr 8, poz. 256.

<sup>57</sup> *Prawo konstytucyjne RP*, s. 108.

<sup>58</sup> Por. postanowienie z 6 marca 2001 r., sygn. Ts 199/00, OTK ZU 2001, nr 4, poz. 107.

W doktrynie pojawiają się jednak głosy, że zasady ustrojowe państwa, opisane w rozdziale I Konstytucji mogą także stanowić wzorzec konstytucyjny „o ile da się je przełożyć na normę prawną określającą wolności lub prawa obywatela”<sup>59</sup>, ponieważ „jeżeli państwo wymaga od obywatela rzetelności i najwyższej staranności w realizacji na przykład danin publicznych, to temu jednocześnie obywatelowi przysługuje prawo domagania się od organów państwa zgodnej z konstytucją<sup>60</sup> i przyzwoitej legislacji”<sup>61</sup>.

Rozumowanie takie należy uznać za nietrafne na gruncie obowiązującej w Polsce Konstytucji. Wzorzec konstytucyjny skargi do Trybunału musi dotyczyć „wolności lub praw albo obowiązków określonych w Konstytucji”. Określeniu temu służy właśnie rozdział II.

Ponadto treść art. 81 Konstytucji wyraźnie wskazuje na enumeratywne wymienienie wolności oraz praw konstytucyjnych w rozdziale II, przy wskazaniu na te z nich, którym odmówiono ochrony w analizowanym trybie.

Wydaje się poza tym, że inne przyrodzone prawa, nawet jeżeli nie są wskazane w Konstytucji, mogą być – ewentualnie – wywiedzione z art. 30, a nie np. art. 2 Konstytucji. W jednym z orzeczeń Trybunał przyznał, że „obowiązkiem skarżącego, który jako konstytucyjny wzorzec dla kontroli zaskarżanych przepisów powołuje art. 2 i wynikającą stąd zasadę zakazu retroaktywności, zostaje [...] jej zrelatywizowanie do przysługującego skarżącemu podmiotowego prawa, unormowanego w przepisach rangi konstytucyjnej. Brak powyższego wymogu może zaś prowadzić w konsekwencji do swoistego ‘przełamania’ konstytucyjnych barier składających się na konstrukcję skargi konstytucyjnej”<sup>62</sup>. Rozumowanie takie jest tym słuszniejsze, że godność człowieka w naturalny sposób jest wkomponowana w zasady demokratycznego państwa prawnego. Warto także podkreślić, że brak potencjalnej możliwości ochrony konstytucyjnej danego prawa lub wolności nie jest tożsamy z jego unicestwieniem. Natomiast samo „naruszenie przepisów Konstytucji o charakterze przedmiotowym nie oznacza, że tym samym doszło do naruszenia konstytucyjnych praw podmiotowych przysługujących człowiekowi i obywatelowi”<sup>63</sup>.

Uznać należy, iż powyższe dyskusje wynikają z bardzo skromnego kształtu polskiej skargi konstytucyjnej. Sądownictwo konstytucyjne dla podatnika to wciąż odległa perspektywa. Jednakże instytucje wniosków czy pytań prawnych, wespół z skargą konstytucyjną, kreują nie tylko nowe instrumenty proceduralnej ochrony przed fiskusem, ale stanowią fundament świadomości podatnika o konstytucyjnych uwarunkowaniach stosunku prawno-podatkowego.

<sup>59</sup> Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzcziński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1999, s. 161.

<sup>60</sup> Por. rozważania na temat konstrukcji podatku akcyzowego w świetle wymogów art. 217 oraz art. 92 ust. Konstytucji – D. Mączyński, *Niekonstytucyjność przepisów o podatku akcyzowym*, „Państwo i Prawo” 2002, nr 10, s. 63-71. Autor wskazuje na niekonstytucyjną praktykę Ministra Finansów dotyczącą materii regulującej zakres podmiotowy opodatkowania, przy czym sama delegacja ustawowa nie spełniała wymogów konstytucyjnych (tzw. blankietowe delegacje).

<sup>61</sup> J. Małecki, *op.cit.*, s. 61.

<sup>62</sup> Por. postanowienie z 19 grudnia 2001 r., sygn. SK 8/01, OTK ZU 2001, nr 8, poz. 272.

<sup>63</sup> Por. postanowienie z 30 listopada 2001 r., sygn. Ts 129/00, OTK ZU 2002, nr 4B, poz. 248.

## CONSTITUTIONAL FREEDOMS AND RIGHTS OF TAX-PAYER

## S u m m a r y

The article is related to the essence of constitutional system in Poland for changes in Polish tax system. The freedoms and rights change the position of an entity obliged to pay taxes. The obligation creates of specific relation between the State and a payer. There is no partnership but only duty for one side without mutual services. The aim of that article is to explain and show that the weaker side (tax-payer) possesses some constitutional freedoms and rights and in the process of legislation the freedoms and rights mark some noticeable limits for the tax law.

The constitutional procedure is not a part of tax procedure but there is possibility to use it in Poland by means of a constitutional complaint (*skarga konstytucyjna*). The essence of that complaint to *Trybunał Konstytucyjny* (Polish Constitutional Tribunal) is to eliminate any tax law which fails to secure the freedoms and rights. Indeed, tax-payers have the opportunity to report their constitutional doubts during administrative procedure (*Naczelny Sąd Administracyjny* – Polish Supreme Administrative Court) where court makes use of the institution of a legal query (*pytanie prawne*), while a complaint has a more individual character. A payer initiates constitutional research in the Tribunal (*Trybunał*).

The final part of the article includes a presentation of freedoms and rights that were specified in the constitutional procedure during 1998-2003 by payers. The most important issue was to categorise all known rights according to the main principles (essence of all constitutional rights) and particular freedoms and rights. Especially, “equality” is considered as essential for constitutional rights but from the public viewpoint it is considered a singular right.

The analysis of judgements of the Constitutional Tribunal (*Trybunał Konstytucyjny*) indicates that the tax system becomes closer to the constitutional system in Poland.