

Włodzimierz Nykiel* 

Michał Wilk** 

Jakub Wirski*** 

SKŁADKA SOLIDARNOŚCIOWA JAKO PODATEK SPRZECZNY Z ZASADAMI KONSTYTUCYJNYMI

Streszczenie: W artykule rozważono zgodność przepisów o składce solidarnościowej z Konstytucją RP, traktując tę składkę jako podatek pomimo nadanej nazwy. Badanie wykazało rażącą niezgodność tych regulacji z kluczowymi zasadami konstytucyjnymi: po pierwsze – z zasadą niedziałania prawa wstecz, gdyż składka solidarnościowa obciąża dochody uzyskane przed wejściem ustawy w życie. Po drugie – naruszono zasadę powszechności i równości opodatkowania, gdyż pomimo generalnych kryteriów intencją było faktyczne obciążenie tylko jednego podmiotu. Po trzecie – indywidualny wymiar składki i opodatkowanie już osiągniętego dochodu naruszają zasadę ochrony prawa własności, sprawiając, że składka ta wykazuje cechy wyłączeniowe. W artykule uznano

* Profesor doktor habilitowany, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Podatkowego, e-mail: wnykiel@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0003-1617-0621>

** Doktor, doradca podatkowy i radca prawny, e-mail: mwilk@gardenstaxlegal.pl, <https://orcid.org/0000-0002-7898-5220>

*** Doradca podatkowy, e-mail: jwirski@gardenstaxlegal.pl, <https://orcid.org/0000-0002-2798-3735>



Received: 8.05.2025; Revised: 12.07.2025; Accepted: 14.07.2025.

© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Funding information: University of Lodz. **Conflicts of interests:** One of the authors is the editor-in-chief of the journal but did not participate in the review process. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the authors in the preparation of the work is:** 33%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** not used.

także, że organ administracji publicznej, urzeczywistniając zasadę bezpośredniego stosowania Konstytucji, powinien odmówić zastosowania rażąco niekonstytucyjnych przepisów, co prowadziłoby do uznania zapłaconej składki za nienależny podatek i nadpłatę podlegającą zwrotowi.

Słowa kluczowe: składka solidarnościowa, podatek, Konstytucja RP, retroakcja, wyłączenie, równość opodatkowania, nadpłata

SOLIDARITY LEVY AS A TAX INCONSISTENT WITH CONSTITUTIONAL PRINCIPLES

Abstract: This article examines the constitutionality of the solidarity levy regulations with the Constitution of the Republic of Poland, treating it as a tax despite its given name. The analysis has revealed a flagrant inconsistency of these regulations with key constitutional principles: firstly, with the principle of non-retroactivity of law, as the solidarity levy is imposed on income earned before the act came into force. Secondly, the principle of universality and equality of taxation has been violated, because despite the general criteria, the intention was to de facto burden only one entity. Thirdly, the individual assessment of the levy and the taxation of already earned income violates the principle of the protection of property rights, giving the levy characteristics of expropriation. The article also posits that a public administration body, in implementing the principle of direct application of the Constitution, should refuse to apply blatantly unconstitutional provisions, which would lead to the recognition of the paid levy as a tax not due and an overpayment subject to refund.

Keywords: solidarity levy, tax, Constitution of the Republic of Poland, retroactivity, expropriation, equality of taxation, overpayment

1. UWAGI WSTĘPNE

W dniu 19 września 2023 r. weszła w życie nowelizacja¹ ustawy z dnia 27 października 2022 r. o środkach nadzwyczajnych mających na celu ograniczenie wysokości cen energii elektrycznej oraz wsparciu niektórych odbiorców w latach 2023–2025 (obecny tytuł ustawy)². Przepisy zmieniające wprowadziły obowiązek zapłaty składki solidarnościowej.

Celem artykułu jest dokonanie oceny zgodności przepisów o składce solidarnościowej z Konstytucją RP oraz rozstrzygnięcie możliwości powołania się przez organ bezpośrednio na normy konstytucyjne w toku sprawy o zwrot zapłaconej składki solidarnościowej.

¹ Ustawa z dnia 16 sierpnia 2023 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców energii elektrycznej w 2023 roku w związku z sytuacją na rynku energii elektrycznej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1785) – dalej: ustawa nowelizująca.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 1622 ze zm. – dalej: ustawa o środkach nadzwyczajnych.

2. CHARAKTER PRAWNY SKŁADKI SOLIDARNOŚCIOWEJ W KONTEKŚCIE DEFINICJI PODATKU LUB INNEJ DANINY PUBLICZNEJ

Składka solidarnościowa jest uregulowana w art. 29a i następnych ustawy o środkach nadzwyczajnych. W pierwszej kolejności należy przeanalizować jej charakter prawny.

Składka solidarnościowa to określona kwota, którą przedsiębiorca ma obowiązek przekazać na rachunek Funduszu Wypłaty Różnicy Ceny (dalej: Fundusz) za rok 2022. Stosownie do art. 29b ust. 1 ustawy o środkach nadzwyczajnych obowiązek przekazania składki solidarnościowej dotyczy przedsiębiorcy, który 1 stycznia 2023 r. spełniał łącznie następujące warunki:

- 1) prowadził działalność gospodarczą w co najmniej jednym z następujących obszarów:
 - a) eksploatacji złóż węgla kamiennego lub węgla brunatnego na podstawie koncesji,
 - b) wytwarzania produktów koksowania węgla w określonych instalacjach,
- 2) nie był w 2022 r. mikroprzedsiębiorcą, małym przedsiębiorcą ani średnim przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców³;
- 3) nie był w 2022 r. małą spółką o średniej kapitalizacji ani spółką o średniej kapitalizacji w rozumieniu odpowiedniego rozporządzenia UE.

Przedsiębiorca spełniający ww. warunki jest nazywany przedsiębiorcą obowiązującym.

Obowiązek przekazania składki nie dotyczy wybranych podmiotów określonych w przepisach w sposób generalny (por. art. 29b ust. 2 ustawy o środkach nadzwyczajnych).

Wysokość składki solidarnościowej oblicza się według wzoru wskazanego w ustawie. Ogólnie rzecz ujmując, składkę solidarnościową oblicza się od dochodu osiągniętego przez przedsiębiorcę obowiązującego przed 2023 r. (art. 29c ustawy o środkach nadzwyczajnych). Dochód jest definiowany jako dochód osiągnięty z innych źródeł przychodów niż z zysków kapitałowych w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴ lub dochód z pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵ (art. 29a ust. 1 pkt 2 ustawy o środkach nadzwyczajnych).

³ Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 236 ze zm.

⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 278 ze zm.

⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 163 ze zm.

Dla niektórych szczególnych form opodatkowania lub prowadzenia działalności (ryczałt od dochodów spółek, podatkowe grupy kapitałowe, spółki niebędące osobą prawną) dochód na potrzeby obliczenia składki solidarnościowej definiuje się w inny sposób, np. jako dochód, który byłby osiągnięty, gdyby przedsiębiorca był opodatkowany podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych (art. 29a ust. 3 ustawy o środkach nadzwyczajnych).

Za rok podatkowy uznano rok, o którym mowa w art. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych albo rok kalendarzowy w przypadku, gdy przedsiębiorca, o którym mowa, jest podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych. W przypadku gdy przedsiębiorca nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych ani podatku dochodowego od osób prawnych przez rok podatkowy rozumie się rok obrotowy, o którym mowa w przepisach ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁶ (art. 29a ust. 1 pkt 3 ustawy o środkach nadzwyczajnych).

Przedsiębiorca obowiązany samodzielnie oblicza wysokość składki solidarnościowej. Następnie przekazuje dane dotyczące obliczenia i wysokości składki w sprawozdaniu dotyczącym składki solidarnościowej (art. 29d ust. 1 ustawy o środkach nadzwyczajnych). W przypadku korekty zeznania podatkowego CIT albo PIT za odnośny rok podatkowy przedsiębiorca obowiązany powinien dokonać korekty sprawozdania (art. 29f ust. 1 ustawy o środkach nadzwyczajnych). Ustawa o środkach nadzwyczajnych reguluje także termin i tryb wpłaty składki solidarnościowej (art. 29g ust. 1 ustawy o środkach nadzwyczajnych).

Przepisy ustawy o środkach nadzwyczajnych regulują również tryb kontroli wypełnienia przez przedsiębiorców obowiązanych obowiązków wynikających z ustawy, w tym z zakresu zapłaty składki solidarnościowej (art. 29i).

W przypadku niezłożenia sprawozdania w terminie lub niedokonania w terminie korekty sprawozdania właściwy organ określa wysokość składki solidarnościowej wraz z odsetkami za opóźnienie w drodze decyzji administracyjnej i wzywa do jej przekazania na Fundusz w terminie 14 dni od dnia otrzymania decyzji (art. 29j ust. 4 ustawy o środkach nadzwyczajnych).

Co istotne, przepisy ustawy o środkach nadzwyczajnych przewidują odpowiednie stosowanie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁷. W szczególności w przypadku połączenia przedsiębiorców

⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 120 ze zm.

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 111 ze zm. – dalej: o.p.

stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące sukcesji podatkowej (art. 29b ust. 3 ustawy o środkach nadzwyczajnych). Ponadto w sprawach dotyczących obliczenia odsetek od składki solidarnościowej, w przypadku niewpłacenia jej w terminie lub wpłacenia w niewłaściwej wysokości, także stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej (art. 29j ust. 11 ustawy o środkach nadzwyczajnych).

Kluczowe dla realizacji celów niniejszego artykułu jest ustalenie, czy składka solidarnościowa stanowi podatek lub inną daninę publiczną w rozumieniu art. 84 i 217 Konstytucji RP.

Artykuł 84 Konstytucji stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepis ten wyraża przede wszystkim powszechny obowiązek utrzymywania państwa, czyli zapewnienia środków niezbędnych do funkcjonowania i wypełniania przezeń zadań publicznych.

Artykuł 217 Konstytucji stanowi rozwinięcie art. 84, określając elementy konstrukcji podatku, które powinny znaleźć się w ustawie, takie jak podmiot, przedmiot, stawki, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków⁸. Zasada wyłączności ustawowej, wyrażona w art. 84 i 217 Konstytucji, stanowi gwarancję dla podatników, chroniąc ich przed arbitralnością administracji w zakresie kształtowania ich obowiązków.

Danina publiczna w rozumieniu konstytucyjnym to świadczenie pieniężne pobierane na rzecz podmiotów publicznych, którego ustanowienie, choć częściowo, służy gromadzeniu środków potrzebnych na realizację przez państwo celów publicznych⁹. Tak sformułowana definicja odróżnia daninę publiczną od innych świadczeń należnych państwu, takich jak grzywny czy kary pieniężne innego rodzaju.

Podatki natomiast to szczególny rodzaj danin publicznych. W Konstytucji nie ustanowiono definicji podatku. Traktuje ona termin „podatek” jako tzw. pojęcie zastane, co wyraża się w tym, że treść tej instytucji została wypracowana przed wejściem w życie ustawy zasadniczej¹⁰.

Podatek jest to świadczenie pieniężne o charakterze nieodpłatnym, przymusowym, bezzwrotnym, generalnym, należne na rzecz związku publicznoprawnego¹¹ i – jak inne daniny publiczne – ustanawiane w celu

⁸ W. Nykiel, A. Mariański, *Komentarz do art. 217, [w:] Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.

⁹ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 2(35), s. 49.

¹⁰ *Ibidem*, s. 51.

¹¹ *Ibidem*, s. 52.

fiskalnym (służy gromadzeniu środków potrzebnych na realizację przez państwo celów publicznych).

Należy rozważyć charakter składki solidarnościowej w świetle tych cech konstytucyjnych.

Charakter pieniężny. Składka solidarnościowa jest zdefiniowana jako „kwota środków finansowych” (art. 29a ust. 1 pkt 1 ustawy o środkach nadzwyczajnych). Jest to zatem świadczenie pieniężne.

Nieodpłatność. Składka solidarnościowa ma na celu wsparcie szeroko rozumianych celów publicznych związanych z rynkiem energii, ale nie wiąże się z żadnym zindywidualizowanym świadczeniem ze strony związku publicznoprawnego na rzecz przedsiębiorcy uiszczającego składkę. Przedsiębiorca ten nie otrzymuje w zamian za zapłatę składki żadnej korzyści majątkowej. Mimo że środki mają służyć wsparciu niektórych odbiorców energii, nie jest to świadczenie ekwiwalentne w stosunku do przedsiębiorcy obowiązującego do zapłaty składki. Z tej perspektywy świadczenie to ma zatem charakter nieodpłatny.

Przymusowość. W przypadku niewykonania obowiązku zapłaty składki solidarnościowej możliwe jest zastosowanie przymusu służącego egzekucji. Do egzekucji należnej składki solidarnościowej stosuje się bowiem przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 29l ustawy o środkach nadzwyczajnych).

Bezzwrotność. Zasadniczo wpłacona składka solidarnościowa nie podlega zwrotowi, jest przesunięciem środków pieniężnych o charakterze definitywnym, pomijając kwestię możliwości zwrotu jej nadpłaty (ma to jednak charakter szczególny – np. jako konsekwencja jej zawyżenia¹²).

Charakter generalny. Ustawa o środkach nadzwyczajnych określa kategorię podmiotów obowiązanych do zapłaty składki solidarnościowej w sposób ogólny, a przedmiot obciążenia tą składką – abstrakcyjnie. Składka została więc nałożona na pewną kategorię podmiotów (art. 29b ustawy o środkach nadzwyczajnych), które znalazły się w określonej abstrakcyjnie sytuacji, tj. osiągnęły dochód o stosownej wartości (art. 29c ustawy o środkach nadzwyczajnych).

Należność na rzecz związku publicznoprawnego. Składka solidarnościowa jest należna na rzecz Funduszu, który jest państwowym funduszem celowym. Jego dysponentem jest minister właściwy do spraw energii¹³. Jest to zatem świadczenie należne na rzecz związku publicznoprawnego.

¹² Por. art. 29f ust. 3 pkt 2 ustawy o środkach nadzwyczajnych.

¹³ Art. 10a ustawy z dnia 28 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2538 ze zm.).

Cel fiskalny. Celami ustawy wprowadzającej składkę były m.in. ograniczenie wysokości cen energii elektrycznej oraz wsparcie niektórych odbiorców. Zebrane środki zasiliły Fundusz przeznaczony na te cele. Gromadzenie środków finansowych na realizację zadań publicznych jest kluczowym celem daniny publicznej. Wystarczy, że cel fiskalny jest realizowany choćby w części. Składka solidarnościowa miała wyraźnie na celu pozyskanie środków finansowych dla realizacji zadań publicznych w sektorze energii.

Biorąc to pod uwagę, należy uznać, że składka solidarnościowa ma wszystkie materialne cechy podatku uznane także w doktrynie prawa konstytucyjnego: jest świadczeniem pieniężnym o charakterze nieodpłatnym, przymusowym, bezzwrotnym, generalnym, jest należna na rzecz związku publicznoprawnego i została ustanowiona w celu zgromadzenia środków na realizację przez państwo zadań publicznych. Niezależnie od nazwy nadanej jej przez ustawodawcę z punktu widzenia Konstytucji ma ona więc charakter prawny podatku.

Na ten wniosek nie wpływa ani jednorazowy charakter składki solidarnościowej, ani też szczególny cel jej ustanowienia. Kwestie te są prawnie nieistotne dla ustalenia, czy dane świadczenie jest podatkiem. Sytuacja, w której nazwa świadczenia nie odpowiada jego właściwościom jako podatku, jest znana doktrynie prawa konstytucyjnego¹⁴.

Należy podkreślić, że cechy konstrukcyjne składki solidarnościowej, określone w ustawie o środkach nadzwyczajnych, korespondują z elementami konstrukcyjnymi podatków i innych danin publicznych, na które wskazuje art. 217 Konstytucji. Przepis ten wymaga, aby ustawa określała kluczowe elementy konstrukcyjne daniny: podmiot, przedmiot i stawki podatkowe, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków. Ustawa o środkach nadzwyczajnych precyzuje podmiot obciążenia – jest nim „przedsiębiorca obowiązany”, zdefiniowany w sposób generalny na podstawie obiektywnych warunków, co odpowiada wymogowi ustawowego określenia podmiotu opodatkowania. Określa również przedmiot opodatkowania jako dochód osiągnięty przed 2023 r., definiowany przez odwołanie do zasad podatkowych lub rachunkowych. Przedmiot opodatkowania to sytuacja faktyczna lub prawna rodząca obowiązek, a jego skwantyfikowana forma stanowi podstawę opodatkowania, która również musi być określona, jako że bez tego przedmiot opodatkowania nie byłby w pełni określony na cele poboru świadczenia.

¹⁴ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne...*, s. 57.

Ustawa o środkach nadzwyczajnych wskazuje sposób obliczenia wysokości składki według wzoru, co w istocie stanowi ustawowe określenie metody kalkulacji, funkcjonalnie odpowiadające określeniu stawki, niezbędne do ustalenia wysokości świadczenia. Choć ustawa o środkach nadzwyczajnych nie reguluje ulg ani umorzeń, w sposób generalny określa kategorie podmiotów zwolnionych, spełniając tym samym konstytucyjny wymóg wskazania kategorii podmiotów zwolnionych od podatku.

Wszystkie te elementy – ustawowe i generalne określenie podmiotu, przedmiotu (podstawy), metody kalkulacji (stawki) oraz kategorie zwolnień – stanowią kluczowe cechy konstrukcyjne podatku, których ustawowe uregulowanie jest wprost wymagane przez art. 217 Konstytucji. Ich obecność w ustawie o środkach nadzwyczajnych, w połączeniu z opisanymi wyżej cechami tego świadczenia, jednoznacznie wskazuje na to, że składka solidarnościowa posiada materialne cechy podatku w rozumieniu art. 84 i 217 Konstytucji.

Pomimo swojej nazwy składka solidarnościowa jest więc podatkiem, przedsiębiorca obowiązany – podatnikiem, a podmiot właściwy w sprawie jej wymiaru występuje w roli organu podatkowego. Nie bez znaczenia jest też okoliczność posługiwania się terminologią (w przepisach mowa o „określaniu”¹⁵ składki solidarnościowej przez właściwy organ) oraz instytucjami prawa podatkowego, takimi jak stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej co do sukcesji podatkowej i zasad naliczania odsetek od zaległości. Sprawozdanie dotyczące składki solidarnościowej pełni z kolei funkcję deklaracji podatkowej.

3. SKŁADKA SOLIDARNOŚCIOWA W ŚWIELE ZASAD KONSTYTUCYJNYCH

3.1. Uwagi wstępne

Jak wykazano powyżej, składka solidarnościowa posiada cechy podatku w rozumieniu art. 84 i 217 Konstytucji. Fakt ten przesądza o konieczności poddania przepisów ustawy o środkach nadzwyczajnych, wprowadzających ten obowiązek, ocenie w świetle konstytucyjnych zasad dotyczących nakładania podatków.

Konieczne jest zatem odniesienie przepisów ustawy o środkach nadzwyczajnych do zasad konstytucyjnych w zakresie, w jakim przepisy tej ustawy wprowadzają obowiązek zapłaty składki solidarnościowej. Analiza

¹⁵ Por. art. 29j ust. 4 ustawy o środkach nadzwyczajnych.

ta pozwoli na ocenę zgodności tych przepisów z normami konstytucyjnymi. Należy podkreślić, że zasady o charakterze konstytucyjnym nabierają szczególnego znaczenia w sferze stosunków z zakresu prawa podatkowego, gdzie jednostka jest narażona na ujemne konsekwencje władczego działania organów publicznych.

W tym kontekście istotne znaczenie mają okoliczności uchwalenia i wejścia w życie przepisów o składce solidarnościowej.

Po pierwsze, ustawa nowelizująca została uchwalona przez Sejm 16 sierpnia 2023 r. (w ramach rozpatrywania poprawek senackich), a weszła w życie 19 września 2023 r. Jak już wskazano, można przyjąć uproszczenie, że składkę solidarnościową oblicza się na podstawie dochodu osiągniętego przed 2023 r., w istocie ustawa nowelizująca z 2023 r. wprowadziła zatem obowiązek zapłaty składki solidarnościowej od zdarzenia (osiągnięcie dochodu), które miało miejsce przed jej ustanowieniem.

Po drugie, w trakcie prac nad wprowadzeniem składki solidarnościowej senacka Komisja Gospodarki Narodowej i Innowacyjności przyjęła poprawkę przewidującą wyłączenie obowiązku zapłaty składki solidarnościowej przez spółki o średniej kapitalizacji i mniejsze (art. 29a ust. 1 pkt 3 ustawy o środkach nadzwyczajnych), w konsekwencji czego składka ta – zgodnie z intencją autora poprawki – miała objąć tylko jeden podmiot, co faktycznie nastąpiło¹⁶. O wskazanym celu świadczy przebieg prac w komisji senackiej: „Chciałabym jednocześnie zgłosić, Szanowni Państwo, poprawkę, która będzie zwalniała ze składki solidarnościowej małe i średnie przedsiębiorstwa. Według tej poprawki ze składki zwolnione zostaną także spółki, w których zatrudnienie wynosi poniżej 3 tysięcy pracowników. **Uzasadnione jest to faktem, że projektowanymi przepisami objętych zostało 5 spółek, z czego cztery zatrudniają poniżej 3 tysięcy osób** [wyróż. autorów], w tym dwie, które znajdują się w ciężkiej sytuacji finansowej pomimo dobrych wyników w roku 2022. Stąd poprawka, aby przyjąć dodatkowe kryterium dotyczące zatrudnienia, tak aby nie obciążać nadmiernie mniejszych spółek z branży wydobywczej i koksowniczej. To jest poprawka uzgodniona z ministerstwem klimatu, tak że tę poprawkę pragnę również złożyć”¹⁷.

¹⁶ Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych, *Składka solidarnościowa: mniejsze firmy jednak nie zapłacą*, 2023, <https://www.opzz.org.pl/aktualnosci/kraj/2023/07/skladka-solidarnosciowa-mniejsze-firmy-jednak-nie-zaplaca> (dostęp: 19.05.2025).

¹⁷ Wypowiedź senator Marii Koc, stenogram z 169. posiedzenia Komisji Gospodarki Narodowej i Innowacyjności Senatu RP, 2023, <https://www.senat.gov.pl/prace/komisje-senackie/przebieg,10273,1.html> (dostęp: 19.05.2025).

3.2. Zasada powszechności i równości opodatkowania

Za sprawiedliwy w świetle Konstytucji uznać można podatek ponoszony przez każdego i na zasadzie równości¹⁸. Przy czym „każdy” oznacza nie tylko osobę fizyczną (obywatela czy cudzoziemca), ale i osoby prawne¹⁹. Nie ma zatem wątpliwości, że omawiane zasady stosuje się także do wyznaczania zasad opodatkowania jednostek innych niż osoby fizyczne.

Konstytucyjnym fundamentem zasady powszechności opodatkowania jest art. 84 Konstytucji, który stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia określonych w ustawie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków.

Powszechność opodatkowania wraz z zasadą równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji) tworzą materialny aspekt sprawiedliwości podatkowej. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny (dalej: TK) w wyroku z dnia 29 lipca 2014 r.²⁰: „z zasady powszechności wynika, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo”.

W świetle powyższego zasada równości dyktuje postulat identycznego traktowania podmiotów charakteryzujących się tą samą relewantną cechą, w szczególności znajdujących się w analogicznej sytuacji ekonomicznej. Może być ona odnoszona np. do wielkości i struktury posiadanego majątku czy charakteru i skali osiąganych dochodów. Oznacza to, że podatnicy powinni być obciążeni opodatkowaniem w sposób równomierny, bez dyskryminujących lub faworyzujących różnicowań.

Z powyższym koresponduje treść konstytucyjnej zasady równości wobec prawa. Za skrajny przykład naruszenia tej zasady w dziedzinie opodatkowania można uznać nałożenie podatku na daną osobę zamiast w sposób generalny. Słusznie wskazuje się w literaturze, że „podatki indywidualne byłyby sprzeczne z istotą tego rodzaju danin publicznych oraz pozostawałyby

¹⁸ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 80, za: J. Orłowski, *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „*Studia Prawnoustrojowe*” 2013, nr 22, s. 86.

¹⁹ Wyrok TK z dnia 28 października 2015 r., sygn. K 21/14.

²⁰ Sygn. P 49/13.

w jaskrawej sprzeczności z konstytucyjną zasadą równości²¹. Naszym zdaniem o podatku o takim charakterze można mówić także wówczas, gdy jest on indywidualny *de facto*. Z podatkiem tego rodzaju mamy do czynienia w sytuacji, w której *de iure* jest on nakładany w sposób generalny (co jest warunkiem uznania go za podatek), ale w praktyce ma obciążać jednostkę lub jednostki określone co do tożsamości, tj. poprzez takie sformułowanie kryteriów opodatkowania, aby obowiązek jego zapłaty dotyczył jednej albo większej liczby konkretnych osób.

Powyższe wiąże się z kwestią zdolności płatniczej. Ciężar danin publicznych powinien być rozłożony w sposób proporcjonalny do możliwości ekonomicznych podmiotów obowiązanych do ich zapłaty. W konsekwencji jednostki posiadające taką samą zdolność do ponoszenia ciężarów, wynikającą np. z porównywalnego poziomu dochodów, wartości posiadanego majątku czy skali prowadzonej działalności gospodarczej, powinny być obłożone podobnym ciężarem podatkowym. Jak wyjaśnił bowiem TK w wyroku z dnia 28 października 2015 r.²², „ustawodawca, kierując się zasadą sprawiedliwości podatkowej, powinien konstruować system podatkowy w taki sposób, by realizował on określone funkcje państwa. Sprawiedliwość ta powinna zapewnić powszechność i równość opodatkowania wobec wszystkich obywateli. Musi być przy tym uwzględniona zdolność dochodowa ludzi, która uzależnia wysokość obciążenia podatnika od jego zdolności do poniesienia ciężaru podatku”.

Należy więc stwierdzić, że jeśli ustawodawca decyduje się wprowadzić podatek, obowiązek jego zapłaty powinien dotyczyć wszystkich podmiotów spełniających określone kryteria. Niedopuszczalne jest ograniczanie poboru podatku bez uwzględnienia istotnych różnic uzasadniających odmienne traktowanie, gdyż ustanawianie odstępstw od zasady powszechności opodatkowania musi być usprawiedliwione celami społeczno-gospodarczymi, odzwierciedlonymi w systemie konstytucyjnie chronionych wartości²³. Za bezwzględnie niedopuszczalne uznać należy obciążanie podatkiem skonstruowanym w ten sposób, aby dotyczył tylko jednego podatnika, istotą zasady powszechności opodatkowania jest bowiem obowiązek przyczyniania się do pokrywania wspólnych potrzeb w miarę

²¹ K. Zaradkiewicz, *Komentarz do art. 21, [w:] Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.

²² Sygn. K 21/14.

²³ Wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. SK 62/08.

możliwości przez wszystkich²⁴. Obciążenie danym podatkiem tylko jednego podmiotu prowadzi w szczególności do pogwałcenia zasady równości podatkowej, ponieważ narusza to postulat identycznego traktowania podmiotów charakteryzujących się tą samą relewantną cechą, w szczególności znajdujących się w analogicznej sytuacji ekonomicznej, które powinny być obciążone podatkiem w sposób równomierny, a osiągnięcie tego nie jest możliwe poprzez faktyczne obciążenie podatkiem jednego podmiotu.

3.3. Zasada ochrony prawa własności

Artykuł 21 Konstytucji ustanawia zasadę ochrony własności. Przepis ten w ust. 2 precyzuje, że „wywłaszczenie jest dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest dokonywane na cele publiczne i za słusznym odszkodowaniem”.

W piśmiennictwie – rozważając, czy podatek może być uznany za narzędzie konfiskatoryjne – uznaje się za sporne, „czy i w jakim zakresie opodatkowanie może stanowić instrument nadmiernej ingerencji prawodawcy w sferę chronioną w postaci wolności majątkowej (autonomii) – ingerencja taka polega na stworzeniu mechanizmu, który w praktyce może prowadzić do istotnego umniejszenia stanu majątkowego. Podatki nie stanowią jednak instrumentów ingerencji w sferę jednostkowego statusu prawnego, lecz ciążą na każdym podmiocie, który znalazł się w określonej sytuacji prawnej”²⁵.

Nawet jeśli by przyjąć, że podatek nie może być uznany za instrument służący wywłaszczeniu, to taki wniosek byłby poprawny przy założeniu, że mowa o podatku rzeczywiście nakładanym na określone **kategorie** podmiotów. Naszym zdaniem podatek, który w praktyce ma obciążać jednostkę lub jednostki określone co do tożsamości, jest podatkiem indywidualnym, a przez to nabiera charakteru wywłaszczeniowego. W naszej ocenie opodatkowanie o takim charakterze jest rażąco sprzeczne z art. 21 Konstytucji.

Konieczne jest także rozważenie, czy podwójne opodatkowanie tego samego dochodu jest zgodne z zasadą ochrony prawa własności. Zdaniem TK, wyrażonym w wyroku z dnia 18 listopada 2014 r.²⁶, Konstytucja nie wprowadziła generalnego zakazu podwójnego opodatkowania. Trybunał zauważył, że wcześniejsze jego wyroki dotyczące tego zjawiska nie stanowią podstawy do wniosku, iż naruszenie zakazu podwójnego opodatkowania

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ K. Zaradkiewicz, *Komentarz...*

²⁶ Sygn. K 23/12.

proceedzi bezpośrednio, „niejako automatycznie”, do naruszenia Konstytucji. Niezgoda podwójnego opodatkowania z Konstytucją może wystąpić dopiero wtedy, gdy podwójne opodatkowanie stanowi nadmierną (nieproporcjonalną) ingerencję w prawa majątkowe podatnika. W tym kontekście Trybunał powołuje m.in. zasadę wyrażoną w art. 21 ust. 1 Konstytucji. Inną sytuacją, w której podwójne opodatkowanie może być niedopuszczalne, jest naruszenie zasady sprawiedliwości opodatkowania.

W naszej ocenie fakt opodatkowania danym podatkiem drugi raz tego samego dochodu może wzmacniać wniosek o wyłączeniowy charakter podatku, o ile ma on wymiar indywidualny (w ujęciu faktycznym). W takim przypadku dochód nie tylko stanowi kategorię ekonomiczną służącą za podstawę wymiaru podatku w celu równomiernego rozłożenia ciężaru opodatkowania, ile majątek nabyty w określonym czasie, którego część (wyznaczoną stawką podatkową) ustawodawca decyduje się skonfiskować. Gdyby bowiem nie chodziło o cel konfiskatoryjny, naturalne byłoby nie tylko uzyskanie środków finansowych od jednego podmiotu pod pozorem podatku, ile np. podniesienie stawki podatkowej podatku dochodowego w celu równomiernego zebrania środków na realizację określonego zadania publicznego wśród podmiotów określonych, ogólnie rzecz biorąc, w sposób rzeczywisty, a nie pozorny.

3.4. Zasada niedziałania prawa wstecz

Dziś w demokratycznych i szanujących zasady praworządności państwach zasada niedziałania prawa wstecz (*lex retro non agit*) jest trwałym i niezbywalnym elementem kultury prawnej, budującym i utrwalającym zaufanie do stanowionego prawa²⁷. Zgodnie z orzecnictwem TK, zasada ta stanowi jeden z fundamentów koncepcji demokratycznego państwa prawnego, wywodzony współcześnie przede wszystkim z art. 2 Konstytucji. Istota tej zasady sprowadza się do zakazu stanowienia norm prawnych, które nakazywałyby stosowanie nowo ustanowionych regulacji do zdarzeń, stanów faktycznych lub prawnych, które miały miejsce i zakończyły się przed wejściem tych norm w życie. Celem tej zasady jest ochrona zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, gwarantująca przewidywalność działań władzy publicznej oraz stabilność stosunków

²⁷ W. Nykiel, M. Sęk, *Karta Praw Podatnika. Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Łódź 2022, s. 38, <https://doi.org/10.18778/8220-833-7>

prawnych. Jednostki powinny mieć możliwość kształtowania swoich spraw na podstawie prawa obowiązującego w danym momencie, bez obawy przed nagłą zmianą reguł gry. Pomimo fundamentalnego znaczenia zasada *lex retro non agit* nie ma charakteru absolutnego. Dopuszczalne są od niej odstępstwa, jednak wyłącznie w ściśle określonych, wyjątkowych okolicznościach. Możliwość wprowadzenia regulacji działających z mocą wsteczną jest warunkowana koniecznością realizacji innej, równie istotnej lub w danych okolicznościach ważniejszej zasady konstytucyjnej. Co kluczowe, warunkiem dopuszczalności takiego wyjątku jest także stwierdzenie, że realizacja tej nadrzędnej wartości konstytucyjnej nie jest możliwa do osiągnięcia za pomocą innych środków prawnych, niepowodujących skutku retroaktywnego, lub że te inne środki okazałyby się oczywiście niewystarczające²⁸.

W wyroku z dnia 13 marca 2014 r.²⁹ TK wyjaśnił, że z działaniem prawa wstecz (tzn. z retroakcją) mamy do czynienia wówczas, gdy obowiązuje nakaz stosowania zmienionych norm prawnych do stanu faktycznego, który w pełni ukształtował się pod rządami przepisów wcześniej obowiązujących. Nadanie normom mocy wstecznej następuje zatem także wtedy, gdy ustawodawca nakazuje kwalifikować według norm nowych zdarzenia zaistniałe przed wejściem tych norm w życie.

Pogwałcenie zasady *lex retro non agit* stoi w rażącej sprzeczności z zasadą ochrony zaufania jednostki do państwa i prawa, opierającej się na pewności prawa, czyli takim zespole jego cech, które umożliwiają jednostce decydowanie o swoim postępowaniu na podstawie możliwie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie te działania mogą za sobą pociągnąć³⁰.

Jak podkreślił TK w wyroku z dnia 27 lutego 2002 r.³¹, pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego mają „ważne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne. Przy czym pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa, która w tej dziedzinie prawa w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, co warunki dla możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Tak rozumiana przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego

²⁸ Wyroki TK: z dnia 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00; z dnia 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09.

²⁹ Sygn. P 38/11.

³⁰ Wyrok TK z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04.

³¹ Sygn. K 47/01.

przez niego prawa. Często nieuniknione zwiększenie obciążeń poprzez zmianę prawa powinno być dokonywane w ten sposób, by podmioty prawa, których ono dotyczy, miały odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoim interesami”.

Powyższe prowadzi do wniosku, że oczywiście niedopuszczalne jest ustanowienie podatku, którego zapłata zależy od okoliczności faktycznych zaistniałych przed wejściem w życie przepisów, na mocy których został on wprowadzony. Niezgodne z zasadą niedziałania prawa wstecz było zatem wprowadzenie ustawą nowelizującą z 2023 r. obowiązku zapłaty składki solidarnościowej od dochodu osiągniętego przed 2023 r., tj. od zakończonego roku podatkowego (obrotowego), który został rozliczony przed jej ustanowieniem.

3.5. Nakaz stosowania odpowiedniego *vacatio legis*

Wśród zasad legislacji podatkowej szczególne znaczenie ma zasada wymagająca zachowania odpowiedniego *vacatio legis*, czyli czasu pomiędzy publikacją aktu normatywnego a dniem jego wejścia w życie.

Potrzeba przestrzegania tej zasady wypływa bezpośrednio z konstytucyjnych standardów państwa prawnego, w tym zwłaszcza z wymogów pewności prawa oraz zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, które zakorzenione są w przepisach konstytucyjnych.

Trybunał Konstytucyjny w swoim bogatym orzecznictwie³² wielokrotnie podkreślał, że powyższe zasady nabierają szczególnego znaczenia w dziedzinie prawa podatkowego. Specyfika stosunku podatkowego, w którym wyraźnie zaznacza się władztwo państwa, a relacja między państwem a podatnikiem charakteryzuje się brakiem równorzędności, sprawia, że gwarancje ochrony prawnej interesów jednostki stają się w tym obszarze wyjątkowo istotne i wymagają wzmocnionej ochrony. Chodzi w szczególności o zapewnienie jednostkom realnej możliwości planowania swoich działań gospodarczych. Podatnicy muszą mieć bowiem pewność co do obowiązujących regulacji podatkowych, na podstawie których będą podejmować decyzje ekonomiczne. Ta możliwość planowania jest ściśle powiązana z „dostępnością” przepisów prawa podatkowego z odpowiednim wyprzedzeniem. Konsekwencją wynikającą z zasad konstytucyjnych

³² Na przykład wyroki TK: z dnia 29 marca 1994 r., sygn. K 13/93; z dnia 28 grudnia 1995 r., sygn. K 28/95 oraz z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04.

i specyfiki prawa podatkowego jest wymóg, aby wszelkie zmiany w ustawodawstwie były publikowane i znane jednostkom z odpowiednim, wystarczającym wyprzedzeniem czasowym (szczególnie zaś w przypadku prawa podatkowego należy wymagać dłuższego okresu dostosowawczego). Takie działanie legislacyjne jest niezbędnym warunkiem realizacji zasad pewności prawa i zaufania jednostki do państwa w sferze prawodawstwa podatkowego.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że niekorzystne dla podatnika (adresata) zmiany w prawie podatkowym (daninowym) nie mogą być wprowadzane w czasie trwania roku podatkowego oraz powinny być ogłaszane co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego. Przykładowo, jak wskazuje się w orzecznictwie TK: „[p]rzyjmowane przez ustawodawcę nowe unormowania nie mogą zaskakiwać ich adresatów, którzy powinni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania”³³.

Trybunał Konstytucyjny podkreślił także wagę zasad stanowienia przepisów prawa podatkowego, wskazując, że nie można im nadawać mocy wstecznej, o ile pogarszają one sytuację podatnika³⁴.

Wskazuje się także, że znoszenie lub ograniczanie praw podmiotowych przysługujących jednostce nie może być arbitralne; ochrony wymagają także tzw. interesy w toku³⁵.

3.6. Naruszenia Konstytucji

Zasada powszechności i równości opodatkowania. W świetle tej zasady niedopuszczalne jest nałożenie podatku, który w praktyce ma obciążać jednostkę lub jednostki określone co do tożsamości, poprzez takie sformułowanie kryteriów opodatkowania, że faktycznie obowiązek zapłaty spoczywać będzie na jednym lub ściśle określonych podmiotach. Taki podatek nabiera charakteru podatku indywidualnego, który stoi w jaskrawej sprzeczności z konstytucyjną zasadą równości.

Analizowane przepisy o składce solidarnościowej, choć *de iure* określają kategorię podmiotów obowiązanych (przedsiębiorcy spełniający

³³ Wyrok TK z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04.

³⁴ Wyrok TK z dnia 29 marca 1994 r., sygn. K 13/93.

³⁵ Wyrok TK z dnia 10 lutego 2015 r., sygn. P 10/11.

określone kryteria), mają *de facto* indywidualny charakter. Z przebiegu prac legislacyjnych w Senacie wynika jasno intencja ograniczenia stosowania składki solidarnościowej do jednego podmiotu.

Skoro celem ustawodawcy było faktyczne obciążenie podatkiem jednego, z góry określonego podmiotu, nawet przy użyciu generalnych kryteriów, stanowi to rażące naruszenie zasady powszechności i równości opodatkowania. Podmiot będący w analogicznej sytuacji ekonomicznej, lecz nieobjęty omawianymi przepisami z uwagi na szczegółowe kryteria wyłączenia (np. w związku z określonym poziomem zatrudnienia, o którym mowa była w toku prac w komisji senackiej), był potraktowany odmiennie (lepiej), co wprost godzi w postulat identycznego traktowania i równomiernego obciążania opodatkowaniem.

Zasada ochrony prawa własności. Okoliczność *de facto* indywidualnego charakteru składki solidarnościowej, nałożonej – zgodnie z intencją ustawodawcy – na jeden podmiot, nadaje jej charakteru wyłączeniowego. Opodatkowanie, które w praktyce dotyczy tylko jednego podmiotu, jest rażąco sprzeczne z zasadą ochrony własności, mającą swe odzwierciedlenie w art. 21 Konstytucji.

Składka solidarnościowa obliczana jest od dochodu osiągniętego przed rokiem podatkowym 2023. Fakt opodatkowania drugi raz tego samego dochodu, który potencjalnie był już przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym (co do zasady 19% podatku dochodowego od osób prawnych), wzmacnia wnioski o wyłączeniowym charakterze tak skonstruowanego, faktycznie indywidualnego podatku. W takiej sytuacji dochód nie służy jako podstawa wymiaru podatku w celu równomiernego rozłożenia ciężaru publicznego na wszystkich podmiotach o podobnych możliwościach płatniczych, lecz stanowi majątek nabyty w określonym czasie, którego część jest przez państwo niejako konfiskowana pod pozorem podatku. W naszej ocenie takie działanie jest fundamentalnie sprzeczne z zasadą ochrony prawa własności.

Zasada niedziałania prawa wstecz. Przepisy o składce solidarnościowej weszły w życie 19 września 2023 r. Tymczasem kwota składki solidarnościowej zależy od dochodu osiągniętego przez przedsiębiorcę przed 2023 r. Oznacza to, że ustawodawca nałożył nowy obowiązek na podstawie zdarzenia (osiągnięcie dochodu przed 2023 r.), które miało miejsce i zakończyło się przed wejściem w życie przepisów wprowadzających ten obowiązek. Jest to klasyczny przykład niedopuszczalnej retroakcji. Naruszenie zasady *lex retro non agit* w tak fundamentalny sposób stanowi

rażące pogwałcenie zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i prawa. Nie dostrzegamy jednocześnie wartości chronionych konstytucyjnie, które usprawiedliwiałyby ustanowienie składki solidarnościowej w sposób sprzeczny z zasadą niedziałania prawa wstecz.

Nakaz stosowania odpowiedniego *vacatio legis*. Ustawa nowelizująca weszła w życie z czternastodniowym *vacatio legis* (art. 11). Oznacza to, że czas pomiędzy publikacją a wejściem w życie przepisów wprowadzających składkę solidarnościową był niezwykle krótki. Biorąc pod uwagę rangę i charakter nowego obciążenia, tak krótki okres *vacatio legis* jest niewystarczający i narusza wymóg umożliwienia podatnikom przygotowania się do nowych regulacji.

Podkreślić należy jednak, że nawet gdyby *vacatio legis* było odpowiednie, aspekt retroaktywności przepisów (opodatkowanie dochodu sprzed 2023 r.) czyni kwestię *vacatio legis* drugorzędną, gdyż obowiązek zapłaty podatku powstał na podstawie zdarzenia sprzed wejścia w życie ustawy. Innymi słowy, nawet odpowiednio długie *vacatio legis* nie stanowiłoby pogwałcenia zasady *lex retro non agit*. Owo naruszenie odbiera bowiem możliwość racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami przez podatnika na podstawie obowiązującego prawa.

Na marginesie należy wspomnieć też o innym naruszeniu Konstytucji. Otóż ustawa nowelizująca była procedowana w trybie pilnym³⁶, co jest niedopuszczalne w stosunku do ustaw podatkowych (art. 123 ust. 1 Konstytucji). Należy zgodzić się z poglądem, że „do materii ustaw podatkowych należałoby zaliczyć takie kwestie, jak nakładanie podatków, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów”³⁷. Skoro ustawa nowelizująca wprowadziła nowy podatek, nie ulega wątpliwości, że powinna być uznana za „ustawę podatkową” w rozumieniu art. 123 ust. 1 Konstytucji.

W świetle powyższego stoimy na stanowisku, że przepisy o składce solidarnościowej naruszają wskazane wyżej zasady konstytucyjne w sposób rażący.

³⁶ Zob. opis przebiegu legislacyjnego – Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców energii elektrycznej w 2023 roku w związku z sytuacją na rynku energii elektrycznej oraz o zmianie niektórych innych ustaw, 2023, druk nr 3487, IX kadencja Sejmu RP, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3487> (dostęp: 19.05.2025).

³⁷ P. Chybalski, *Komentarz do art. 123, [w:] Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.

4. RAŻĄCA NIEZGODNOŚĆ USTAWY PODATKOWEJ Z KONSTYTUCJĄ A MOŻLIWOŚĆ STWIERDZENIA NADPŁATY PODATKU

Zgodnie z art. 72 § 1 pkt 1 o.p. za nadpłatę uważa się m.in. kwotę nie należennie zapłaconego podatku.

Nadpłata może powstać w wyniku orzeczenia TK (por. art. 74 o.p.). Jest to związane z faktem, że w przypadku podatków, których obowiązek zapłaty powstaje z mocy prawa, podatnik nie może odmówić wykonania obowiązku nawet w przypadku powzięcia wątpliwości co do konstytucyjności normy, przez którą obowiązek podatkowy został ukształtowany³⁸. Dopiero wyrok Trybunału stanowi bowiem podstawę niezastosowania się jednostki do normy prawnej, której niekonstytucyjność została stwierdzona.

Nie ulega wątpliwości, że organy administracji publicznej (w tym organy podatkowe) powinny dokonywać takiej interpretacji przepisów prawa, aby była ona zgodna z Konstytucją (tj. powinny dokonywać wykładni prokonstytucyjnej)³⁹. Powstaje jednak pytanie, czy możliwe jest stwierdzenie nadpłaty przez organ podatkowy w sytuacji stwierdzenia rażącej niezgodności ustawy podatkowej z Konstytucją.

Odpowiedź na tak postawione pytanie należy rozpocząć od rozważenia, czy organ administracji publicznej jest uprawniony do odmowy zastosowania niekonstytucyjnego przepisu. Jest to o tyle istotne, że odmowa zastosowania przepisu nakładającego podatek nakazywałaby pominąć ten przepis w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, a co za tym idzie – stwierdzić powstanie nadpłaty wobec zapłaty podatku bez podstawy prawnej, tj. nie należennie.

Należy przypomnieć, że przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej (art. 8 ust. 2 Konstytucji). Jedną z form bezpośredniego stosowania Konstytucji jest stosowanie kolizyjne. Polega ono na posługiwaniu się zasadą *lex superior derogat legi inferiori*, gdzie Konstytucja stanowi prawo nadrzędne. Organ stosujący prawo, dochodząc do przekonania o kolizji aktu niższego rzędu z przepisem Konstytucji, odmawia zastosowania tego aktu niższego rzędu⁴⁰. Skłaniamy się ku

³⁸ E. Prejs, *Nadpłata podatku powstała w wyniku wyroku Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 5, s. 9.

³⁹ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) wydane w składzie 7 sędziów z dnia 13 października 2014 r., sygn. II FPS 7/14.

⁴⁰ J. Roszkiewicz, *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji przez organy administracji publicznej*, „Przegląd Legislacyjny” 2015, nr 4(94), s. 61.

poglądowi, że dopuszczalna jest odmowa zastosowania przepisu ustawy, w tym podatkowej, przez organ administracji publicznej.

Jak słusznie wskazuje M. Jaśkowska, skoro organy administracyjne mogą swobodnie posługiwać się regułami kolizyjnymi, to nie ma powodów, by nie stosować przepisów Konstytucji za pomocą reguły *lex superior derogat legi inferiori*. Odrzuca ona argument, że stosowanie tej zasady w stosunku do ustaw stanowi czynność specyficzną, niedostępną dla organów nieuprawnionych do kontroli konstytucyjnej⁴¹. W konsekwencji stwierdza, że „organem uprawnionym do decydowania o niezgodności aktu normatywnego z konstytucją, w przypadku gdy nie zapadło jeszcze orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego, może być każdy organ stosujący prawo. Organ administracyjny czyni to, licząc się przy tym z ryzykiem odmiennego poglądu sądu”⁴².

Zgadzamy się też z B. Banaszakiem, który uznaje kompetencję organów administracji publicznej do odmowy stosowania przepisów prawa: „Nie ma mowy o chaosie prawnym, w którym każdy miałby prawo do interpretowania Konstytucji według własnych przekonań. Ilość ośrodków decyzyjnych nie jest w istocie duża i ulega redukcji właściwie do SN i NSA. Gdy sprawa nie trafi zaś do nich, bo np. żadna ze stron nie zakwestionuje odmowy zastosowania w konkretnej sprawie ustawy uznanej przez sąd czy też organ administracji publicznej za sprzeczną z Konstytucją, to znaczy, że ów sąd bądź organ administracji publicznej dobrze odczytał Konstytucję i zastosowany przez niego jej przepis nie budzi żadnych kontrowersji interpretacyjnych. Nie można przecież zapominać, gdy mówi się o bezpośrednim stosowaniu Konstytucji, że ma ono zastosowanie przede wszystkim tam, gdzie jej postanowienia są wystarczająco precyzyjne, aby były stosowane. Obojętnie, kto je czyta, rozumie je więc tak samo. Wówczas, przynajmniej w ich przypadku, Konstytucja RP spełnia od lat formułowany w polskiej doktrynie prawa postulat jurydyczności i przestaje być jedynie odległym od rzeczywistości ozdobnikiem”⁴³.

⁴¹ M. Jaśkowska, *Skutki orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego dla procesu stosowania prawa wobec zasady bezpośredniego stosowania konstytucji*, [w:] *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dr. hab. Józefa Filipka*, red. I. Skrzydło-Niżnik, P. Dobosz, D. Dąbek, M. Smaga, Kraków 2001, s. 277–283, za: J. Roszkiewicz, *Bezpośrednie...*, s. 70.

⁴² *Ibidem* za: B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, komentarz do art. 8.

⁴³ B. Banaszak, *Konstytucja...*, komentarz do art. 8.

Nie można tracić z pola widzenia faktu, że organy administracji publicznej są emanacją państwa. Jeśli więc państwo poprzez akt legislacyjny popełnia błąd polegający na ustanowieniu przepisów rażąco sprzecznych z Konstytucją, obowiązkiem organów tego państwa, a więc także i organów administracji publicznej, jest doprowadzenie do stanu zgodnego z Konstytucją, co może przybrać formę odmowy zastosowania przepisów ustawy. W kontekście tak rozumianej roli organów administracji publicznej nie jest możliwe sprowadzenie ich funkcji wyłącznie do bezrefleksyjnego wykonywania ustaw, zwłaszcza gdy ich treść lub sposób uchwalenia rażąco odbiega od standardów konstytucyjnych; organy te są bowiem odpowiedzialne za zgodność działań z ustawą zasadniczą (co znajduje wyraz w zasadzie praworządności).

Za powyższym przemawia także zasada zaufania jednostki do państwa i stanowionej przez nie prawa, która jest jedną z najważniejszych zasad pochodnych wynikających z art. 2 Konstytucji. W naszej ocenie naruszeniem zasady zaufania jest sytuacja, w której określone rozwiązanie prawne – tutaj zasada bezpośredniego stosowania Konstytucji – ma charakter pozorny. Co więcej, oparcie rozstrzygnięcia organu administracji na normie oczywiście sprzecznej z Konstytucją nie tylko powoduje naruszenie zasady zaufania, lecz wręcz pogłębia brak zaufania do państwa, które, mimo że raz popełniło błąd (legislatywa), tkwi w nim nadal (egzekutywa).

Naszym zdaniem, mając na uwadze to, że przepisy o składce solidarnościowej są rażąco niezgodne z Konstytucją, organ administracji publicznej jest obowiązany do odmowy ich zastosowania. W przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty prowadziłoby to do uznania, że składka solidarnościowa została zapłacona bez podstawy prawnej, stanowi więc kwotę nienależnie zapłaconego podatku, czyli nadpłatę podlegającą zwrotowi.

5. WNIOSKI

Analiza przepisów regulujących składkę solidarnościową (art. 29a i nast. ustawy o środkach nadzwyczajnych) prowadzi do wniosku, że posiada ona materialne cechy podatku w rozumieniu art. 84 i 217 Konstytucji. Fakt ten nie jest zależny od nazwy nadanej przez ustawodawcę ani od jednorazowego charakteru czy szczególnego celu składki. Co więcej, ustawa posługuje się elementami konstrukcyjnymi podatku wskazanymi przez art. 217 Konstytucji.

Przepisy o składce solidarnościowej cechują się rażącą niezgodnością z następującymi zasadami konstytucyjnymi:

- 1) zasadą powszechności i równości opodatkowania – chociaż *de iure* składka jest nakładana na generalnie określony krąg podmiotów, analiza prac legislacyjnych (poprawka senacka) jasno wskazuje, że intencją było faktyczne obciążenie tylko jednego podmiotu; taki *de facto* indywidualny charakter podatku jest niedopuszczalny i stanowi rażące naruszenie zasady równości, która wymaga identycznego traktowania podmiotów w analogicznej sytuacji ekonomicznej i proporcjonalnego rozkładu ciężaru;
- 2) zasadą ochrony prawa własności – *de facto* indywidualny charakter składki oraz fakt, że jest ona obliczana od dochodu osiągniętego przed jej ustanowieniem (czyli majątku już wypracowanego przez przedsiębiorcę), nadaje jej charakter wywłaszczeniowy; dochód ten nie służy jako podstawa do równomiernego rozłożenia ciężaru publicznego, ale wyznacza część majątku niejako konfiskowaną pod pozorem podatku; fakt ponownego opodatkowania tego samego dochodu (który był już przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym) wzmacnia wnioski o wywłaszczeniowym charakterze składki, co jest rażąco sprzeczne z art. 21 Konstytucji;
- 3) zasadą *lex retro non agit* – przepisy wprowadzające składkę solidarnościową weszły w życie 19 września 2023 r., ale obowiązek jej zapłaty zależy od dochodu osiągniętego przed 2023 r.; oznacza to nałożenie nowego obowiązku na podstawie zdarzenia, które miało miejsce i zakończyło się przed wejściem ustawy w życie; jest to klasyczny i niedopuszczalny przykład retroakcji, naruszający zasadę zaufania jednostki do państwa i stanowionej przez nie prawa;
- 4) nakazem stosowania odpowiedniego *vacatio legis* – w przypadku tak istotnego nowego obciążenia czternastodniowy okres jest niewystarczający do umożliwienia podatnikom przygotowania się do nowych regulacji, naruszając zasady pewności prawa i zaufania; jednocześnie wyżej opisane działanie ustawodawcy, *a fortiori*, stanowi naruszenie wywodzonych z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego zasad: a) zakazu wprowadzania niekorzystnych dla podatnika (adresata) zmian w prawie podatkowym (daninowym) w czasie trwania roku podatkowego oraz b) obowiązku ogłaszania niekorzystnych dla podatnika (adresata) zmian w prawie podatkowym (daninowym) co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego; chociaż naruszenie to jest znaczące, w kontekście retroaktywności staje się drugorzędne,

gdyż obowiązek powstał na podstawie zdarzenia sprzed wejścia w życie ustawy, co uniemożliwia racjonalne rozporządzenie interesami nawet przy odpowiednim *vacatio legis*.

Ponadto niezgodny z Konstytucją był także tryb uchwalenia składki solidarnościowej, gdyż ustawa ją wprowadzająca była procedowana w trybie pilnym, co jest niedopuszczalne w przypadku ustaw podatkowych, do których zalicza się przepisy wprowadzające nowy podatek.

Organ administracji publicznej, stosując prawo, może i powinien odmawiać stosowania aktów niższego rzędu, które są sprzeczne z Konstytucją, zgodnie z zasadą *lex superior derogat legi inferiori*. Dotyczy to także ustaw. Organy administracji publicznej, będące emanacją państwa, są odpowiedzialne za działania zgodne z ustawą zasadniczą i nie mogą być sprowadzone do bezrefleksyjnych wykonawców ustaw, zwłaszcza gdy mowa o przepisach rażąco sprzecznych z Konstytucją. Odmowa zastosowania przepisów ustawy stojących w oczywistej sprzeczności z ustawą zasadniczą jest wyrazem zasady zaufania jednostki do państwa. Tak więc w sytuacji złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty niekonstytucyjność przepisów o składce solidarnościowej powinna prowadzić organ administracji publicznej do konkluzji, że doszło do jej zapłaty bez podstawy prawnej, co stanowiłoby tym samym przyczynę stwierdzenia jej nadpłaty.

BIBLIOGRAFIA

- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Chybalski P., *Komentarz do art. 123, [w:] Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Jaśkowska M., *Skutki orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego dla procesu stosowania prawa wobec zasady bezpośredniego stosowania konstytucji*, [w:] *Institucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dr. hab. Józefa Filipka*, red. I. Skrzydło-Niżnik, P. Dobosz, D. Dąbek, M. Smaga, Kraków 2001.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 2(35).
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
- Nykiel W., Mariański A., *Komentarz do art. 217, [w:] Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Nykiel W., Sęk M., *Karta Praw Podatnika. Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Łódź 2022, <https://doi.org/10.18778/8220-833-7>
- Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych, *Składka solidarnościowa: mniejsze firmy jednak nie zapłacą*, 2023, <https://www.opzz.org.pl/aktualnosci/kraj/2023/07/skladka-solidarnosciowa-mniejsze-firmy-jednak-nie-zaplacla> (dostęp: 19.05.2025).

- Orłowski J., *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Studia Prawnoustrojowe” 2013, nr 22.
- Prejs E., *Nadpłata podatku powstała w wyniku wyroku Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 5.
- Roszkiewicz J., *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji przez organy administracji publicznej*, „Przegląd Legislacyjny” 2015, nr 4(94).
- Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców energii elektrycznej w 2023 roku w związku z sytuacją na rynku energii elektrycznej oraz o zmianie niektórych innych ustaw, 2023, Sejm RP IX kadencji, druk sejmowy nr 3487, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3487> (dostęp: 19.05.2025).
- Stenogram z 169. posiedzenia Komisji Gospodarki Narodowej i Innowacyjności Senatu RP, 2023, <https://www.senat.gov.pl/prace/komisje-senackie/przebieg,10273,1.html> (dostęp: 19.05.2025).
- Zaradkiewicz K., *Komentarz do art. 21, [w:] Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.