

*Bogumił Brzeziński*

Uniwersytet Jagielloński, Polska

e-mail: [bogumil.brzezinski@uj.edu.pl](mailto:bogumil.brzezinski@uj.edu.pl)

ORCID: 0000-0003-3923-5627

*Martyna Wilmanowicz-Słupczewska*

Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Polska

e-mail: [mws@umk.pl](mailto:mws@umk.pl)

ORCID: 0000-0003-1847-9905

**PRZEPISY DOTYCZĄCE PROBLEMATYKI  
OPODATKOWANIA W KONSTITUCJACH PAŃSTW  
CZŁONKOWSKICH UNII EUROPEJSKIEJ**

**TAX PROVISIONS IN THE CONSTITUTIONS OF THE EUROPEAN  
UNION MEMBER STATES**

**Abstract**

Nowadays, the constitution is the fundamental legislative act determining social relations, which lays down, inter alia, the principles of the state's system, the scope and scale of the state interference in social relations and the rights and obligations of its citizens. The latter also include rights and obligations regarding taxation: the principles of imposing tax obligations and taxation limits, on the one hand, and measures for protecting taxpayers' rights, on the other. A tax matter is generally considered to be a matter that is explicitly or implicitly governed by constitutional rules. The subject of the in-depth analysis are the diverse tax issues provided for in the constitutional provisions of

the European Union Member States. The way in which taxation matters are ‘described’ in those states’ constitutions is an interesting and hitherto insufficiently analysed topic.

### KEYWORDS

Constitution, European Union, constitutional rules, principle of exclusivity of the act, principle of non-retroactivity of the law

### SŁOWA KLUCZOWE

Konstytucja, Unia Europejska, konstytucyjne normy prawne, zasada wyłączności ustawy, zasada nieretroaktywności prawa

## 1. WPROWADZENIE

We współczesnych państwach podstawowym aktem prawnym porządkującym stosunki społeczne jest konstytucja. Określa ona m.in. zasady ustroju państwa, zakres i skalę ingerencji państwa w stosunki społeczne oraz prawa i obowiązki obywateli państwa. Te ostatnie obejmują także prawa i obowiązki dotyczące opodatkowania – zasady nakładania obowiązków podatkowych oraz granice opodatkowania z jednej strony, a narzędzia ochrony praw podatnika z drugiej. Współcześnie materia podatkowa jest powszechnie uważana za materię, która *explicite* bądź *implicite* poddana jest regułom konstytucyjnym.

Ze względu na fakt, że konstytucja *ex natura* powinna być aktem o wysokim poziomie kondensacji materii normatywnej, a jej postanowienia powinny mieć możliwie syntetyczną postać, problemem legislacyjnym jest formułowanie przepisów dotyczących kwestii opodatkowania w sposób z jednej strony odpowiadający konwencji konstytucyjnej legislacji, a z drugiej – dostatecznie wyrażnie wyrażający postulowane relacje między obywatelami a władzą publiczną na płaszczyźnie opodatkowania.

Ponieważ treść konstytucji państw określonego kręgu kulturowego i tradycji politycznej jest w pewnej mierze podobna, a w każdym razie podporządkowana analogicznym wartościom, to powstaje przypuszczenie, że problematyka podatkowa ma w tych państwach zbliżoną rangę. W konsekwencji interesującym problemem badawczym staje się sposób, w jaki problematyka opodatkowania jest „opisana” w tekstach konstytucji rozmaitych państw.

Początkiem badań w tym zakresie powinno być dokonanie swoistej „inventaryzacji” przepisów konstytucyjnych określonych państw. Dla Polski takim

naturalnym kręgiem państw jest wspólnie grupa państw członkowskich Unii Europejskiej, co – jak się wydaje – nie wymaga głębszego uzasadnienia. W dalszej perspektywie rezultaty badań powinny dać możliwość budowy optymalnego modelu ujęcia przepisów dotyczących opodatkowania we współczesnej konstytucji – także w Konstytucji RP.

Artykuł jest poświęcony prezentacji sposobu przedstawienia problematyki podatkowej w konstytucjach państw Unii Europejskiej. Pozwala to na sformułowanie ocen i wniosków dotyczących zróżnicowanych zagadnień podatkowych zawartych w przepisach konstytucyjnych państw członkowskich Unii Europejskiej. Analiza obejmuje państwa Unii Europejskiej, tj.: Austrię, Litwę, Belgię, Luksemburg, Bułgarię, Łotwę, Chorwację, Maltę, Cypr, Niemcy, Czechy, Polskę, Włochy, Danię, Portugalię, Estonię, Rumunię, Finlandię, Słowację, Francję, Słowenię, Grecję, Szwecję, Hiszpanię, Węgry, Holandię (Królestwo Niderlandów) oraz Irlandię.

Zazwyczaj teksty konstytucji państw członkowskich Unii Europejskiej są jedynymi źródłami prawa konstytucyjnego w danym kraju, lecz nie można uznać tego za zasadę. Należy zauważyć, że między innymi Konstytucja Królestwa Szwecji nie ma postaci jednolitego aktu prawnego i obejmuje ona odrębne akty konstytucyjne ogłoszone w urzędowym organie publikacyjnym Szwecji: Akt o formie Rządu, Akt o sukcesji, Akt o wolności druku oraz Akt o wolności wypowiedzi<sup>1</sup>. Sytuacja szczególna występuje także we francuskim prawie konstytucyjnym. Za pierwsze, lecz nie jedyne źródło francuskiego prawa konstytucyjnego, należy uznać Konstytucję, która została zatwierdzona w dniu 28 września 1958 r. Do powstałego w wyniku praktyki francuskiej bloku konstytucyjnego zalicza się, oprócz wyżej wymienionej: Deklarację praw człowieka i obywatela z dnia 26 sierpnia 1789 r., Wstęp do poprzedniej Konstytucji Francuskiej z dnia 27 października 1946 r., zasady podstawowe uznane przez ustawy Republiki, cele działalności państwa o randze konstytucyjnej, a także Kartę Środowiskową z 2004 r.<sup>2</sup>. Natomiast w tekście Konstytucji Republiki Cypryjskiej zawarto adnotację, iż integralną częścią Konstytucji są dwie umowy międzynarodowe, Traktat o gwarancji i Traktat o przymierzu, które są dołączone do tekstu głównego w formie aneksów.

Dla celów artykułu zdecydowano się używać pojęcia konstytucyjnych przepisów podatkowych, rozumianych jako zawarte w tekstach poszczególnych konstytucji przepisy odnoszące się *expressis verbis* do podatków. Pozwala to na precyzyjne ujęcie efektów przeglądu oraz będzie stanowić znaczne ułatwienie między innymi dla komparatystycznego ujęcia przepisów dotyczących opodatkowania pod względem liczbowym, tworząc w ten sposób podstawę do dalszych pogłębionych badań obecności kwestii podatkowych w konstytucjach.

<sup>1</sup> Konstytucja Królestwa Szwecji, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/04/Szwecja\\_pol\\_010711.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/04/Szwecja_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>2</sup> P. Sarnecki, *Ustroje konstytucyjne państw współczesnych*, Warszawa 2013, s. 222.

Istotne przy tym jest to, iż obowiązujące konstytucje państw członkowskich Unii Europejskiej różnią się znacząco pod względem zawartych przepisów dotyczących opodatkowania w zakresie ich normatywnej treści, objętości, a także liczebności. Autorzy artykułu mają zamiar ukazać za pomocą zestawień i porównań podobieństwa i różnice co do lokalizacji przepisów w standardowych blokach uregulowań konstytucyjnych, liczby przepisów dotyczących podatków w poszczególnych konstytucjach, czy też stosowanej w poszczególnych przypadkach techniki legislacyjnej.

Badanie konstytucyjnych przepisów podatkowych zostało przeprowadzone w głównej mierze na podstawie przetłumaczonych na język polski konstytucji państw Unii Europejskiej udostępnionych na stronie internetowej Biblioteki Sejmowej ([www.biblioteka.sejm.gov.pl](http://www.biblioteka.sejm.gov.pl)) oraz Internetowego Systemu Aktów Prawnych ([www.prawo.sejm.gov.pl](http://www.prawo.sejm.gov.pl)).

## **2. KONSTYTUCYJNE NORMY PODATKOWE A PRAWA I OBOWIĄZKI OBYWATELI**

Niebagatelne znaczenie dla interpretowania przepisów konstytucyjnych zawartych w konstytucjach państw Unii Europejskiej ma ich umiejscowienie w poszczególnych ustawach zasadniczych. Konstytucyjne normy podatkowe zlokalizowane w jednostkach redakcyjnych dotyczących praw i obowiązków obywateli znalazły się w konstytucjach trzynastu państw Unii Europejskiej, tj.: Bułgarii, Włoch, Chorwacji, Malty, Cypru, Czech, Polski, Portugalii, Rumunii, Francji, Grecji, Szwecji oraz Hiszpanii.

Jednostki redakcyjne zawierające konstytucyjne przepisy podatkowe odnoszące się do praw i obowiązków obywateli w konstytucjach państw Unii Europejskiej zatytułowane są w następujący sposób:

a) Konstytucja Republiki Bułgarii<sup>3</sup> z dnia 12 lipca 1991 r.: Rozdział II. Podstawowe prawa i obowiązki obywateli;

b) Konstytucja Republiki Włoskiej<sup>4</sup> z dnia 27 grudnia 1947 r.: Część I. Prawa i obowiązki obywateli, Tytuł IV. Stosunki polityczne;

---

<sup>3</sup> Konstytucja Republiki Bułgarii, <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/bulgaria2013.pdf> (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>4</sup> Konstytucja Republiki Włoskiej, [https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/11/Wlochy\\_pol\\_010711.pdf](https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/11/Wlochy_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

c) Konstytucja Republiki Chorwacji<sup>5</sup> z dnia 22 grudnia 1990 r.: Rozdział 3. Prawa gospodarcze, socjalne i kulturalne, Dział III. Ochrona praw człowieka i podstawowych wolności;

d) Konstytucja Malty<sup>6</sup> z dnia 21 września 1964 r.: Rozdział IV. Podstawowe prawa i wolności jednostki;

e) Konstytucja Republiki Cypryjskiej<sup>7</sup> z dnia 16 sierpnia 1960 r.: Część II. Fundamentalne prawa i wolności;

f) Konstytucja Republiki Czeskiej<sup>8</sup> z dnia 16 grudnia 1992 r.: Rozdział II. Prawa człowieka i podstawowe wolności, Dział I. Podstawowe prawa i wolności człowieka;

g) Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>9</sup> z dnia 2 kwietnia 1997 r.: Oddział. Obowiązki; Rozdział II. Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela;

h) Konstytucja Republiki Portugalskiej<sup>10</sup> z dnia 2 kwietnia 1976 r.: Rozdział II. Prawa i obowiązki społeczne, Części II. Organizacja gospodarcza, Tytuł III. Polityka rolna, handlowa i przemysłowa;

i) Konstytucja Rumunii<sup>11</sup> z dnia 21 listopada 1991 r.: Rozdział III. Podstawowe obowiązki;

j) Konstytucja Republiki Francuskiej<sup>12</sup> z dnia 4 października 1958 r.: Rozdział V. O stosunkach między Rządem a Parlamentem, Rozdział XII. O wspólnotach terytorialnych oraz Deklaracja praw człowieka i obywatela z dnia 26 sierpnia 1789 r.<sup>13</sup>;

k) Konstytucja Grecji<sup>14</sup> z dnia 9 czerwca 1975 r.: Część II. Prawa osobiste i społeczne, Rozdział II. Uprawnienia i odpowiedzialność Prezydenta Republiki, Dział B. Prezydent Republiki, Część III. Organizacja i funkcje państwa;

---

<sup>5</sup> Konstytucja Republiki Chorwacji z 22 grudnia 1990 r., <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/chorwacja.html> (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>6</sup> Konstytucja Malty, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/02/Malta\\_pol\\_010711.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/02/Malta_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>7</sup> Konstytucja Republiki Cypryjskiej, <http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/07/cypr-pol-31052012.pdf> (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>8</sup> Konstytucja Republiki Czeskiej, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/07/Czechy\\_pol\\_010811.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/07/Czechy_pol_010811.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>9</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19970780483/U/D19970483Lj.pdf> (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>10</sup> Konstytucja Republiki Portugalskiej, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/03/Portugalia\\_pol\\_010116.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/03/Portugalia_pol_010116.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>11</sup> Konstytucja Rumunii, [https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/03/Rumunia\\_pol\\_010711.pdf](https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/03/Rumunia_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>12</sup> Konstytucja Republiki Francuskiej, [https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Francja\\_pol\\_010711.pdf](https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Francja_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>13</sup> Zgodnie ze wskazaniem autorów dokument ten również stanowi źródło prawa konstytucyjnego we Francji.

<sup>14</sup> Konstytucja Grecji, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Grecja\\_pol\\_010711.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Grecja_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).