

R. Dowgier\*

## KONSTITUCYJNE PODSTAWY STANOWIENIA PRAWA PODATKOWEGO W POLSCE

### Wprowadzenie

Konstytucja jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej (art. 8 ust. 1 Konstytucji<sup>1</sup>) – jest zatem aktem najwyższym rangą w systemie źródeł prawa, w tym prawa podatkowego. Rolę Konstytucji w opodatkowaniu należy rozpatrywać zarówno z punktu widzenia jej miejsca w systemie prawa, jako aktu stojącego na szczycie hierarchii aktów prawnych, jak również w związku ze specyfiką prawa podatkowego, a może szerzej, finansów publicznych.<sup>2</sup> Ingerencja państwa w stosunki majątkowe poprzez nakładanie na obywateli podatków musi znaleźć swoje konstytucyjne podstawy.

Podejmując rozważania o roli Konstytucji jako źródła prawa podatkowego w Polsce, w tym miejscu można wskazać kilka zasadniczych aspektów tego zagadnienia, z których każdy w szerokim zakresie był przedmiotem zainteresowania doktryny prawa podatkowego:<sup>3</sup>

- a) konstytucja jest w hierarchii źródeł prawa pierwszą wśród ustaw, a więc wszelkie rozwiązania podatkowe muszą być z nią zgodne;
- b) regulacja konstytucyjna opodatkowania musi przeciwstawiać się samowoli w ustalaniu obowiązków podatkowych i samowoli administracji państwowej w realizacji tych obowiązków;
- c) unormowania podatkowe przyjęte w konstytucji są także zwrotem przeciwko samowoli politycznej w arbitralnym układaniu treści systemu podatkowego;
- d) konstytucja daje stabilny fundament prawodawstwa podatkowego;
- e) konstytucja określa wzorzec, standard kontroli prawodawstwa podatkowego;

---

\* Dr, UwB.

1 Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

2 Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe I – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 42.

3 Zob. szerzej A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 103–105 oraz powołaną tam literaturę.

f) zasady konstytucyjne muszą być fundamentem dla stanowienia treści obowiązków podatkowych i jednocześnie muszą być fundamentem stosowania prawa podatkowego.

Przedmiotem niniejszego opracowania będzie jedynie jeden z ww. aspektów – oddziaływanie przepisów konstytucyjnych na tworzenie prawa podatkowego w Polsce. Kluczowe w kontekście są trzy przepisy konstytucyjne:

- art. 84 – „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”;
- art. 168 – „Jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie”;
- art. 217 – „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.

Wskazane wyżej regulacje będą przedmiotem dalszych rozważań, chociaż podkreślić należy, iż szereg wymogów dotyczących stanowienia prawa podatkowego w Polsce wprowadzono także w drodze wykładni z innych konstytucyjnych przepisów lub ich konglomeratów. W tym zakresie na szczególną uwagę zasługuje zwłaszcza dorobek orzecznicy Trybunału Konstytucyjnego, który wypracowany został na tle art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Z tego podstawowego przepisu bezpośrednio wyprowadzono dwie fundamentalne zasady ustrojowe: zasadę państwa prawnego i zasadę sprawiedliwości społecznej. Trybunał Konstytucyjny, wychodząc z założenia, że – ustalając normatywną zawartość Konstytucji – „ma zawsze na względzie nie tylko proste brzmienie jej przepisów, ale ich rozumienie (wykładnię) przez doktrynę i orzecznictwo sądów”, dąży do ustalenia ich znaczenia zgodnie z aksjologią ustroju i systemem prawa.<sup>4</sup> W rezultacie z art. 2 Konstytucji wyprowadzono szereg zasad, których *expressis verbis* w nim nie zapisano<sup>5</sup>, w tym fundamentalnych dla prawa podatkowego<sup>6</sup>: pewności, zakazu działania prawa wstecz, zakazu wprowadzania zmian w prawie podatkowym w trakcie roku podatkowego, sprawiedliwości podatkowej i równości podmiotów. Biorąc jednak pod uwagę ramy niniejszego opracowania, wskazane reguły pozostawiono poza przedmiotem rozważań. Poniżej przedstawione

4 Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 listopada 1986 r. (sygn. akt U 5/86), OTK 1986, cz. I.

5 Zasady, które do tej pory wywiódł Trybunał Konstytucyjny z zasady państwa prawnego, to: zasada zaufania obywateli do organów państwa i stanowionego przezeń prawa, której elementami są: zasada ochrony praw nabytych, która sama złożona jest z zasady ochrony własności i zasady nieretroaktywności prawa; zasada pewności prawa, na którą składają się zasady: jawności, stabilności oraz jasności prawa; zasada ustawowego trybu stanowienia prawa; zasada jednolitości porządku prawnego; zasada prawa do rzetelnej procedury; zasada *pacta sunt servanda* – taką systematykę zasad przedstawił J. Mikołajewicz – zob. J. Mikołajewicz, Pojmowanie „państwa prawnego” w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego Rzeczypospolitej Polskiej, (w:) Polskie dyskusje o państwie prawa, pod red. S. Wronkowskiej, Warszawa 1995.

6 Zob. szerzej T. Dębowska–Romanowska, Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe, „Glosa” 1996, nr 11 oraz te same Autorki, Tendencje orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w sprawach daninowych, „Studia Prawno–Ekonomiczne” 1998, t. LVIII; J. Oniszczyk, Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2001 oraz tego Autora, Prawo daninowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, „Glosa” 1998, nr 10, a także Źródła prawa w orzecznictwie i powszechnie obowiązującej wykładni ustaw Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 1999.

zostaną jedynie tzw. zasady normatywne bezpośrednie, a więc takie, które wprost wynikają z konkretnego przepisu Konstytucji RP.<sup>7</sup>

## 1. Zasada wyłączności władzy ustawodawczej w nakładaniu podatków

Zasadę wyłączności władzy ustawodawczej w nakładaniu podatków można scharakteryzować jako domaganie się przestrzegania zasady legalności podatku, to znaczy stanowienia obowiązków podatkowych wyłącznie przez parlament i to w drodze ustawy.<sup>8</sup> Kwestie podatków zaliczane są do tzw. materii ustawowej. Przez to pojęcie należy rozumieć zagadnienia zastrzeżone dla regulacji ustawowej, do których powszechnie zalicza się: określenie sytuacji prawnej jednostki w państwie, przysługujących jej praw i wolności w zakresie nie określonym umowami między jednostkami (obywatelami) oraz nakładanie na obywatela obowiązków, w tym właśnie o charakterze fiskalnym, zasady organizacji i działania (ustrój, właściwość, kompetencje) naczelnych organów państwowych oraz budżetu państwa. Wyłączność ustawy ma doniosłe znaczenie dla jej roli w systemie prawa. Wśród argumentów ją uzasadniających, podstawowy dotyczy statusu jednostki (obywatela) w państwie i sposobu regulacji (realizacji i ochrony) jej wolności, praw i obowiązków.<sup>9</sup>

Już na gruncie przepisów Konstytucji z 1952 r. Trybunał Konstytucyjny w jednym ze swych orzeczeń sformułował zasadę, w myśl której „zasada wyłączności ustawy w tym zakresie dotyczy między innymi ustalenia wszelkiego rodzaju obowiązków świadczeń wobec państwa – zarówno osobistych i majątkowych, jak i świadczeń w stosunkach cywilnoprawnych między obywatelami oraz między obywatelami a państwem, w zakresie nie ustalonym umowami.”<sup>10</sup> Orzecznictwo i doktryna przed wejściem w życie Konstytucji z 1997 r. zasadę wyłączności ustawowej definiowały luźniej niż to ma miejsce pod rządami tego aktu. Aktualnie, biorąc pod uwagę art. 84 i 217 Konstytucji, przyjąć należy, iż ustawy podatkowe powinny w jak najszerszym zakresie, tak dalece jak to możliwe z punktu widzenia technicznych uwarunkowań budowy ustaw podatkowych, regulować elementy konstrukcyjne podatku.<sup>11</sup>

Jak to wielokrotnie wyjaśniał Trybunał Konstytucyjny<sup>12</sup>, nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem,

7 W przeciwieństwie do tzw. zasad normatywnych pośrednich, które wywodzone są z konkretnych przepisów prawa (pojedynczych lub ich konglomeratów), ale nie są w nich w sposób bezpośredni wyartykułowane.

8 Jest to standard występujący w konstytucjach innych państw, chociaż doznający nielicznych wyjątków. Uwaga ta dotyczy np. Konstytucji Portugalii czy Konstytucji Rumunii. W aktach tych przewiduje się możliwość przeniesienia władztwa podatkowego na inne podmioty niż parlament. Pod pewnymi warunkami w art. 165 ust. 2 Konstytucji Portugalii dopuszcza się możliwość, za akceptacją Zgromadzenia Republiki, upoważnienia dla rządu do wydawania aktów z mocą ustawy. Z kolei w Rumunii, chociaż parlament ma wyłączną kompetencję do podejmowania ustaw, w tym ustaw zwykłych regulujących sprawy podatkowe, to jednak w drodze takiej ustawy może też ustanowić delegację dla rządu do uregulowania przekazanych spraw w rozporządzeniu (art. 114 ust. 1 Konstytucji Rumunii). Rozporządzenia takie zatwierdza jednak parlament.

9 M. Wyrzykowski, *Zasady demokratycznego państwa prawnego*, (w:) *Zasady podstawowe polskiej konstytucji*, W. Sokolewicz (red.), Warszawa 1998, s. 73.

10 Orzeczenie TK z dnia 5 listopada 2001 r. (sygn. akt U 5/86).

11 Zob. R. Mastalski, *Zasada wyłączności ustawowej regulacji podatków*, (w:) *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, A. Kostecki (red.), Kraków 2000, s. 35.

12 Zob. np. wyroki z dnia 21 listopada 2002 r. (sygn. akt K 47/01), OTK 2002, nr 1 oraz z dnia 21 listopada 2001 r. (sygn. akt K 16/01), Dz.U. Nr 133, poz. 1508.

w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może nawet dojść do utraty własności i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, chociaż jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją. W sprawie K 47/01 Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że nie może istnieć bez pozytywnej podstawy prawnej, zawartej w ustawie, prawo do osiągania dochodów w sposób nie podlegający opodatkowaniu, swoiste „prawo do zwolnienia podatkowego”, skoro zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy obowiązany jest do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.<sup>13</sup>

Władztwo daninowe państwa nie ma charakteru bezwzględnego i powinno być miarowane zasadami równości i sprawiedliwości społecznej. Ewentualne odstępstwa od tych zasad powinny być zawsze rozważane z uwzględnieniem standardów demokratycznego państwa prawnego, urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji). Każdy, z tej racji, że korzysta z różnorodnych form realizacji przez państwo zadań publicznych, powinien również uczestniczyć w ich finansowaniu. Dzięki obowiązkowi podatkowym możliwe jest pełniejsze zabezpieczenie konstytucyjnych praw i wolności.<sup>14</sup>

Art. 84 Konstytucji, na co zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r.,<sup>15</sup> wyraża zasadę „długu konstytucyjnego”, zaś szczegółowo ujęte przepisy, odnoszące się do wolności i praw jednostki, uwidaczniają aspekt „wierzycielski” wobec jednostek poddanych władztwu państwa. Są to dwa aspekty konstytucyjnego statusu jednostki wobec państwa. Wynika stąd, że przepisy konstytucyjne odnoszące się w ogólności do statusu jednostki, takie jak konsekwencje zasady państwa prawnego, proporcjonalności czy równości traktowania, znajdują zastosowanie zarówno do praw i wolności, jak i do obowiązku powszechnego ponoszenia ciężarów publicznych, świadczeń i podatków. Stanowienie i realizacja ciężarów publicznych podlega zatem ocenie z punktu widzenia zasady równości wyrażonej w art. 31 i 32 Konstytucji.

Jednakże nawet konstytucyjne rozwiązanie, zgodnie z którym gwarantowana jest wyłączność parlamentu w obszarze kształtowania treści obowiązków podatkowych, nie jest w pełni wystarczającą gwarancją respektowania praw podmiotowych podatnika.<sup>16</sup> Działania ustawodawcze parlamentu powinny być oceniane z możliwością ich weryfikacji. Czynić to powinien Trybunał Konstytucyjny, którego pozycja powinna być tak ujęta, aby mógł on pełnić funkcję „poręczyciela zasady legalności podatków”.<sup>17</sup> Taka funkcja Trybunału jest ko-

13 Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r. (sygn. akt K 6/02), OTK 2002, nr 3.

14 Wyrok TK z dnia 15 kwietnia 2002 r. (sygn. akt K 23/01), OTK 2002, nr 12.

15 Sygn. akt K 41/02, OTK 2002, nr 6.

16 A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 28.

17 M. Bovier, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000, s. 53.

nieczna, albowiem proces legislacyjny nie jest wolny od błędów, a także świadomych i celowych działań, wynikających z kalkulacji politycznych. W takich przypadkach weryfikacja ustawodawstwa podatkowego może równocześnie umożliwić „rehabilitację władzy parlamentarnej”.<sup>18</sup>

Na zasadę wyłączności ustawy, jako aktu, dla którego zastrzeżono materię obejmującą nakładanie obciążeń podatkowych, można też spojrzeć w innym aspekcie – podmiotowym. Ustawa jest aktem normatywnym pochodzącym od parlamentu, podejmowanym z inicjatywy określonych konstytucyjnie kategorii podmiotów, wskazanych w art. 118 Konstytucji. W zakresie ustaw podatkowych nie ma przy tym, co jest charakterystyczne dla ustawy budżetowej, ograniczenia w prawie do inicjowania prac ustawodawczych.<sup>19</sup> Oznacza to, że każdy z podmiotów posiadających inicjatywę ustawodawczą jest na równi uprawniony do wystąpienia z projektem ustawy podatkowej. Projekt ten staje się przedmiotem prac parlamentarnych i nie ma prawnych ograniczeń w tym zakresie, np. uzależniających dalsze nad nim procedowanie od akceptacji rządu. Tego rodzaju rozwiązanie, o czym w dalszej części pracy, wydaje się być jedną z ułomności obowiązującego procesu stanowienia prawa podatkowego.

Zasada wyłączności władzy ustawodawczej w kształtowaniu podatków ma fundamentalne, z punktu widzenia tworzenia prawa podatkowego, znaczenie. Jest ona odzwierciedleniem, jednym z nielicznych, odrębnego traktowania procesu stanowienia prawa podatkowego. Analizowana zasada, mająca wymiar normatywny, w aktualnie obowiązującym porządku prawnym musi być respektowana, gdyż sankcją za jej naruszenie powinno być stwierdzenie sprzeczności danej regulacji z Konstytucją. W tym zakresie podstawową rolę pełni Trybunał Konstytucyjny, który korzysta z kompetencji tzw. negatywnego prawotwórstwa, przez co należy rozumieć uprawnienie do orzekania o niezgodności z Konstytucją z tym skutkiem, że ustawa niezgodna z tym aktem przestaje obowiązywać. Zważywszy na istnienie wskazanego instrumentu kontroli, przestrzeganie omawianej zasady w praktyce jest bardzo skuteczne. Tym samym stwierdzić należy, iż zastrzeżenie wyłączności władzy ustawodawczej w zakresie nakładania podatków stanowi jeden z konstytucyjnych filarów procesu stanowienia prawa podatkowego w Polsce.

## 2. Zasada ustawowego określenia elementów konstrukcji podatku

Zgodnie z art. 217 Konstytucji, „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad

18 *Ibidem*.

19 W praktyce ustawodawczej innych krajów europejskich tego rodzaju rozwiązania są stosowane. W Irlandii, zgodnie z art. 21 ust. 1 Konstytucji, wyłączną kompetencję do zgłaszania projektów ustaw finansowych ma Izba Reprezentantów (*Dáil Éireann*). Ustawa finansowa oznacza przy tym projekt ustawy zawierającej postanowienia dotyczące takich spraw, jak np. nakładanie, uchylanie, umarzanie, zmiany lub regulacja pobierania podatków (art. 22 ust. 1). Przewodniczący Izby Reprezentantów uznaje projekt ustawy, który w jego opinii jest projektem ustawy finansowej, za projekt ustawy finansowej, a takie uznanie jest ostateczne i wiążące. W Szwecji § 5 ustawy o parlamencie wymaga, aby projekt ustawy podatkowej był przygotowany przez Komisję Podatkową Riksdagu. Z kolei w Anglii projekty ustaw podatkowych przygotowuje rząd lub deputowani będący jednocześnie jego członkami. Skorzystanie w zakresie ustaw podatkowych z inicjatywy ustawodawczej przez deputowanych niebędących członkami rządu jest możliwe za zgodą rządu lub Kanclerza Skarbu. W Konstytucji Grecji (art. 73 ust. 5), chociaż prawo inicjatywy ustawodawczej nie jest ograniczone, to jednak projekty ustaw wprowadzających lokalne lub specjalne podatki lub jakiegokolwiek opłaty na rzecz organizacji lub osób prawnych prawa publicznego lub prywatnego powinny uzyskać kontrasygnatę ministra koordynacji i ministra finansów.

przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.<sup>20</sup> Powołany przepis wskazuje więc na treść ustawy podatkowej, której określenie zastrzeżono parlamentowi. Wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji nie ma przy tym charakteru wyczerpującego, gdyż wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, zaś do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny. Istotne elementy konstrukcji podatku to takie, które odpowiadają na pytania: kto ma płacić podatek (podmiot), od czego (przedmiot), w jakiej wysokości (podstawa opodatkowania i stawki podatkowe).<sup>21</sup> Uzupełniają je inne elementy, takie jak: wyłączenia, zwolnienia, ulgi podatkowe, które nie mają charakteru samoistnego, lecz zawsze występują w ścisłym związku z podstawowymi elementami konstrukcji podatku. Zwolnienia i ulgi objęte są hipotezą normy prawa podatkowego<sup>22</sup>, co przemawia za stwierdzeniem, iż skoro wyłączność ustawowa dotyczy tego rodzaju norm, to również tych elementów. Dla uzasadnienia tej tezy powołać można stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym sprawy istotne z punktu widzenia założeń ustawy nie mogą być przekazywane do uregulowania w aktach wykonawczych oraz do zasady *nullum tributum sine lege*, przyjętej w doktrynie prawa podatkowego.<sup>23</sup> Sprawy istotne to te, które kształtują konstrukcję podatku bezpośrednio czy też w sposób pośredni.

Art. 217 Konstytucji nie traktuje w sposób jednakowy wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku. Bezwzględna wyłączność dotyczy „nakładania podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych.” Przepis ten nie wymienia zatem *expressis verbis* takich elementów konstrukcyjnych podatku, jak:

- podstawa opodatkowania,
- zwolnienia przedmiotowe,
- zaniechanie poboru podatku,
- tryb, terminy i sposoby płatności.

Nie oznacza to jednak, że te, nie wymienione w art. 217 *expressis verbis* elementy, mogą być regulowane w aktach rangi podustawowej. Szczególnie wydaje się niesłuszny brak wskazania w sposób wyraźny w przepisach konstytucyjnych na podstawie opodatkowania. W tym zakresie zgodzić należy się z C. Kosikowskim, który podkreśla gwarancyjny charakter obowiązku umieszczenia podstawy opodatkowania w ustawie. Jeżeli ma ono miejsce w ustawie, to podatnik jest pewny co do tego, że przynajmniej w okresie rocznym dotyczy go lub nie obowiązek podatkowy. Jeżeli natomiast kwestię podstawy opodatkowania

20 Regulacja ta, wprowadzająca nakaz określenia w ustawie istotnych elementów konstrukcyjnych podatku, odpowiada standardowi przyjętemu w innych krajach europejskich. Zauważyć jednak trzeba, że w niektórych prawodawstwach istotne z punktu widzenia realizacji podatku elementy są określane w specyficzny sposób. Dla przykładu, art. 78 ust. 1 Konstytucji Grecji stanowi: „Żaden podatek nie może zostać wprowadzony ani pobierany bez uchwalenia formalnej ustawy określającej kategorii osób objętych podatkiem, wysokość dochodów, rodzaj własności, wydatki i transakcje lub ich kategorie, których dotyczy opodatkowanie”. Z kolei w Konstytucji Portugalii (art. 104) określa się także zasady, jakie obowiązują przy nakładaniu podatków od dochodów osobistych i od przedsiębiorstw, a także podatków majątkowych i konsumpcyjnych – zob. C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 54.

21 Szerzej: W. Nykiel, *Konstrukcja prawna podatku*, (w:) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, Warszawa 2003, s. 483 i nast.

22 W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 14 i nast.

23 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 czerwca 2002 r. (sygn. akt K 33/01), Dz.U. Nr 86, poz. 794.

pozostawimy aktowi wykonawczemu do ustawy, to podatnik nigdy nie będzie pewny co do tego, czy i kiedy dany podatek dotyczył będzie także jego i jak długo sytuacja ta nie ulegnie zmianie. Nie ma bowiem zakazu zmiany aktów wykonawczych do ustawy podatkowej w ciągu danego roku podatkowego.<sup>24</sup>

W literaturze można jednak spotkać się i z takim stanowiskiem, w świetle którego w art. 217 Konstytucji nie można było wskazać na podstawę opodatkowania, gdyż jako wielkość abstrakcyjna lub konkretna nie należy ona do normy obowiązku podatkowego.<sup>25</sup> Pogląd ten, biorąc pod uwagę przede wszystkim wskazaną już gwarancyjną rolę art. 217, nie jest przekonujący.

Zastanović się należy nad skutkami stwierdzenia niezgodności aktów normatywnych z art. 217 Konstytucji. W wyroku z dnia 6 marca 2002 r.<sup>26</sup> Trybunał Konstytucyjny po raz pierwszy wprost wyraził pogląd, zgodnie z którym orzeczenie o niezgodności zakwestionowanych przepisów z art. 217 Konstytucji nie stwarza – w danych okolicznościach – podstawy żądania zwrotu uiszczanego podatku. Jak uzasadniał Trybunał, określony w art. 83 Konstytucji obowiązek poszanowania i przestrzegania prawa powszechnie obowiązującego ciąży na obywatelach tak długo, jak długo prawo to nie utraciło mocy obowiązującej z punktu widzenia kształtowania ich indywidualnych i konkretnych praw i obowiązków. W związku z tym nie mogą oni odmawiać jego przestrzegania (np. zapłaty podatków w terminach ich wymagalności) tylko ze względu na powzięcie wątpliwości co do konstytucyjności przepisu. Niemożliwe jest w państwie prawnym uznanie, że niezgodność przepisów określających obowiązki podatkowe z wymaganiami art. 217 Konstytucji rodzi automatycznie ten skutek, iż ukształtowane już obowiązki należy uznać za niebyłe od początku. W szczególności w prawie podatkowym brak jest przepisów, które anulowałyby automatycznie, z mocy prawa, istnienie zaległości podatkowej powstałej przed wejściem w życie wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Dlatego stwierdzenie niezgodności z art. 217 Konstytucji nie odnosi się do ukształtowanych na podstawie zakwestionowanego przepisu i wymagalnych zaległości podatkowych.

Ze względu na swój normatywny charakter i umiejscowienie w akcie najwyższym rangą w systemie źródeł prawa, zasada ustawowego określenia wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku stanowi drugi – obok zasady wyłączności władzy ustawodawczej w nakładaniu podatków – filar procedury stanowienia prawa podatkowego. Jest to kolejny element wyróżniający tworzenie prawa podatkowego. Praktyka wskazuje, że analizowana zasada, co wydaje się wynikać z nieprecyzyjności art. 217 Konstytucji, jest naruszana częściej niż nakaz wynikający z art. 84 tej ustawy. W związku z tym nie do przecenienia jest w zakresie kontroli realizacji tej zasady rola Trybunału Konstytucyjnego, jak i sądów administracyjnych. W tym pierwszym przypadku Trybunał wielokrotnie w swoich orzeczeniach stwierdzał niezgodność przepisów rozporządzeń z art. 217 Konstytucji.<sup>27</sup> Z kolei sądy admi-

24 C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004, s. 207–208.

25 H. Dzwonkowski, *Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, „Państwo i Prawo” 1999, z. 2.

26 Sygn. akt P 7/00, OTK 2002, nr 2A.

27 Np. w wyrokach: z dnia 27 kwietnia 2004 r. (sygn. akt K 24/03), OTK 2004, nr 4 z dnia 28 grudnia 2004 r. (sygn. akt SK 35/02), Dz.U. z 2005 r. Nr 1, poz. 4 oraz z dnia 11 grudnia 2007 r. (sygn. akt U 6/06), Dz.U. Nr 235, poz. 1735.

nistracyjnie w przypadku stwierdzenia naruszenia przez rozporządzenie materii zastrzeżonej w art. 217, odmawiały jego zastosowania.<sup>28</sup>

### 3. Zasada ograniczonego władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego

Zgodnie z art. 168 Konstytucji, jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Przepis ten wyznacza granicę władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego, która musi być przestrzegana przy tworzeniu aktów miejscowego prawa podatkowego. Przez to pojęcie należy rozumieć granice kompetencji do normowania spraw podatkowych przez organy lokalne.<sup>29</sup> Wskazana wyżej regulacja powinna być rozpatrywana łącznie z innym przepisem konstytucyjnym – art. 16 ust. 2, gdzie podkreślono udział samorządu terytorialnego w sprawowaniu władzy publicznej.

Prawo samorządu terytorialnego do określania podatków i opłat lokalnych nie jest powszechnie w doktrynie zaliczane do zasad podatkowych, chociaż reguła ta doznaje wyjątków.<sup>30</sup> Kwestia ta zasługuje jednak na odrębne omówienie przynajmniej z dwóch powodów: po pierwsze ze względu na szczególny charakter świadczeń zaliczanych do grupy podatków i opłat lokalnych, po drugie ze względu na odrębne potraktowanie tych kwestii w Konstytucji.

Wprowadzony do Konstytucji z 1997 r. przepis art. 168 jest wyrazem zasady samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Przepis ten jest odpowiedzią na zobowiązania, jakie przyjęła na siebie Polska ratyfikując Europejską Kartę Samorządu Lokalnego<sup>31</sup>. Akt ten z jednej strony w art. 2 wskazuje, że zasady funkcjonowania samorządu terytorialnego powinny być uregulowane w konstytucji, z drugiej w art. 9 ust. 3 stanowi, że przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać w zakresie określonym ustawą.<sup>32</sup>

Zasada samodzielności finansowej umożliwia realizację przez jednostki samorządu terytorialnego zadań związanych z zaspokojeniem potrzeb mieszkańców w sposób niez-

28 Np. w sprawach zakończonych wyrokami z dnia: 11 grudnia 2003 r. (III SA 659/02), Legalis; 14 maja 2004 r. (sygn. akt III SA 3302/02), „Monitor Podatkowy 2005, nr 5; 25 października 2005 r. (sygn. akt FSK 1080/04), Lex nr 173275.

29 Por. H. Litwińczuk, Władztwo lokalne w sferze podatkowej, „Finanse” 1985, nr 9.

30 Kwestia ta poruszana jest w publikacjach dotyczących działalności uchwalodawczej gmin – zob. np. L. Etel, Uchwały podatkowe..., *op. cit.* oraz w nielicznych publikacjach bezpośrednio traktujących o tym problemie – por. A. Borodo, Władztwo finansowe samorządu terytorialnego – zagadnienia ogólne, (w:) Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska, R. Mastalski (red.), Wrocław 2001, s. 131 i nast.

31 Europejska Karta Samorządu Lokalnego z dnia 15 października 1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607).

32 Standard wyznaczony przez art. 9 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, w państwach, które ratyfikowały ten akt, może być różnie realizowany, czego przykładem są regulacje zawarte w Konstytucji Republiki Litewskiej. Zgodnie z art. 121 ust. 2 tego aktu, rady samorządu w zakresie określonym ustawą mają prawo ustalania opłat lokalnych i kosztem swoich budżetów mogą stosować ulgi w podatkach i opłatach. Jednak wszystkie podatki pobierane są przez państwowe organy podatkowe i dopiero potem są przekazywane do budżetu samorządu. W istocie więc rozwiązanie to jest odpowiednikiem funkcjonującej w Polsce procedury realizacji przez naczelników urzędów skarbowych świadczeń stanowiących dochód gminy (podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn, karta podatkowa).



leżny od władzy centralnej. Nie jest to jednak samodzielność pełna, gdyż przepis art. 168 oprócz tego, że przyznaje samorządowi określone kompetencje, zawiera w sobie jednocześnie istotne ograniczenia. Przede wszystkim analizowany przepis należy rozważać w kontekście zakresu upoważnienia, które w nim zawarto. Nie daje ono jednostkom samorządu terytorialnego pełnego władztwa w zakresie podatków i opłat lokalnych, gdyż jest ograniczone ustawami. Zatem to ustawodawca, a nie samorząd, decyduje o ilości oraz rodzaju świadczeń samorządowych.<sup>33</sup> Innymi słowy, art. 168 pozbawia samorząd realnego wpływu na kształt systemu podatkowego, gdyż znoszenie oraz wprowadzanie składających się na niego świadczeń, zgodnie z art. 84 Konstytucji, zastrzeżone jest jako wyłączne uprawnienie parlamentu. W jakim zatem zakresie samorząd może decydować o stanowiących jego dochód podatkach i opłatach? W tym kontekście L. Etel słusznie zauważa, iż zakreślenie granic władztwa podatkowego samorządu terytorialnego wymaga udzielenia odpowiedzi na trzy pytania<sup>34</sup>:

- po pierwsze, na czym ma polegać ustalenie wysokości wskazanych w art. 168 Konstytucji świadczeń?;
- po drugie, co kryje się pod pojęciem podatków i opłat lokalnych?;
- po trzecie, czy jednostkom lokalnym przysługuje prawo ustalania tylko wysokości podatków i opłat lokalnych z wyłączeniem innych spraw podatkowych?

Odpowiadając na pierwsze z postawionych pytań, stwierdzić należy, iż ustalanie wysokości podatków i opłat lokalnych powinno być rozumiane szeroko, co oznacza, że nie może być ograniczane jedynie do ustalania stawek tych świadczeń. Na realną wysokość świadczenia wpływ ma bowiem ukształtowanie również innych jego elementów, takich jak podstawa opodatkowania, ulgi czy zwolnienia podatkowe. W tym kontekście wpływ jednostek samorządu terytorialnego na wysokość podatków i opłat powinien być rozumiany jako możliwość stanowienia przez organy stanowiące aktów prawa miejscowego, które regulują wszystkie elementy konstrukcyjne podatku, w zakresie których takie kompetencje daje ustawa. Zauważyć przy tym należy, iż kształtowanie wysokości tych danin może odbywać się nie tylko na etapie stanowienia, ale i stosowania prawa, w drodze indywidualnych ulg uznaniowych przewidzianych przepisami ustawy – Ordynacja podatkowa.<sup>35</sup>

Omówione wyżej uprawnienie dotyczy podatków i opłat lokalnych. Świadczenia te nie zostały w żadnym akcie prawnym zdefiniowane, ale zakres tych pojęć został określony przez doktrynę.<sup>36</sup> Bez wątplenia są to świadczenia uregulowane w art. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>37</sup>, a zatem: podatek od nieruchomości i podatek od środków transportowych oraz opłaty: targowa, miejscowa, uzdrowskowa i od posiadania psów. Do grupy podatków i opłat lokalnych zaliczyć jednak należy także inne daniny, które zasilają budżety

33 W niektórych krajach prawo do nakładania podatków i opłat lokalnych jest przekazane samorządom lokalnym, które realizują je na podstawie własnych aktów normatywnych. Z sytuacją taką mamy do czynienia na gruncie regulacji konstytucyjnych obowiązujących w Estonii (§ 157 Konstytucji Republiki Estonii) i Słowenii (art. 147 Konstytucji Republiki Słowenii). Zatem w porównaniu do obowiązującego w Polsce modelu, władztwo podatkowe samorządu ma we wskazanych krajach charakter szerszy i bardziej autonomiczny, gdyż nie ogranicza się do normowania elementów konstrukcyjnych podatków i opłat lokalnych (np. stawek czy ulg i zwolnień), ale pozwala na samodzielne wprowadzanie i znoszenie danin o charakterze lokalnym.

34 Zob. L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Warszawa 2004, s. 40 i nast.

35 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

36 Por. M. Popławski, Pojęcie podatków lokalnych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003, nr 7–8, s. 5 i nast.

37 Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.).

lokalne. Drugim kryterium, które powinno być brane pod uwagę przy określaniu katalogu podatków i opłat lokalnych jest uprawnienie do kształtowania ich konstrukcji przez jednostki samorządowe. Zatem przez podatki i opłaty lokalne, o których mowa w art. 168 Konstytucji, należy rozumieć świadczenia spełniające łącznie dwa kryteria:<sup>38</sup>

- stanowią dochód budżetu samorządowego i;
- jednostka samorządowa może ustalać ich wysokość.

Uwzględniając wypracowany przez doktrynę prawa podatkowego podział na podatki samorządowe i państwowe oraz chcąc uniknąć sprowadzania podatków i opłat stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego jedynie do świadczeń uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, uzasadnione wydaje się klasyfikowanie świadczeń wskazanych w art. 168 Konstytucji, jako podatków i opłat samorządowych.

Rada gminy obowiązana jest przestrzegać zakresu upoważnienia udzielonego jej przez ustawę w zakresie tworzenia aktów prawa miejscowego, a w tych działaniach nie może wkraczać w materię uregulowaną ustawą. Uchwała rady gminy, będąca aktem prawa miejscowego, jest jednocześnie źródłem prawa powszechnie obowiązującego Rzeczypospolitej Polskiej na obszarze danej gminy (art. 87 ust. 2 Konstytucji). Musi zatem respektować unormowania zawarte w aktach prawnych wyższego rzędu, bez potrzeby wpisywania do jej treści zapisów ustawy.<sup>39</sup> Granice władztwa podatkowego gminy to zakres, w jakim może działać jej organ uchwałodawczy (rada), tworząc akty miejscowego prawa podatkowego.

Pozostaje wreszcie odpowiedzieć na pytanie, czy uprawnienie, wynikające z art. 168 Konstytucji, dotyczy wyłącznie możliwości ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, czy też może być rozumiane szerzej? Literalna wykładnia tej regulacji nie pozostawia wątpliwości, że przyznana kompetencja dotyczy jedynie wąskiego zakresu spraw podatkowych. Nie jest to już jednak tak oczywiste, gdy weźmie się pod uwagę także cel analizowanej regulacji, którym jest zagwarantowanie jednostkom samorządu terytorialnego realnego wpływu na kształtowanie podatków i opłat stanowiących ich dochody. W tym kontekście zgodzić się należy z tymi przedstawicielami doktryny, którzy twierdzą, że przepis art. 168 gwarantuje jedynie minimalny zakres kompetencji podatkowych, nie przesądzając o tym, czy inne sprawy podatkowe mogą być przez samorząd regulowane w formie stanowienia aktów prawa miejscowego.<sup>40</sup> Dlatego przyjąć można, że samorząd może decydować o kształcie podatków i opłat samorządowych w zakresie takim, jaki pozostawia mu ustawodawca oraz wyrażone przez niego w ustawie zasadniczej zasady (art. 84, 168 i 217). W szczególności kompetencje te nie mogą, co do zasady, dotyczyć wprowadzania lub znoszenia świadczeń, co może mieć miejsce jedynie w trybie ustawowym oraz kształtowania tych elementów podatków, które muszą wynikać z ustawy (art. 217). Zasady tej nie łamie wyjątek w postaci opłaty od posiadania psów, która w aktualnie obowiązującym stanie prawnym, zgodnie z ustawowym upoważnieniem, może być realizowana jedynie po podjęciu stosownej uchwały przez właściwą radę gminy.

Biorąc powyższe pod uwagę, margines spraw pozostawionych uznaniu samorządów nie jest duży i ogranicza się zasadniczo do stosowania ulg podatkowych (w oparciu o usta-

38 Zob. M. Popławski, *Lokalne prawo podatkowe* (maszynopis powielony), Białystok 2002, s. 37 i nast.

39 Wyrok NSA z dnia 28 lutego 2003 r. (sygn. akt I SA/Lu 882/02), „Finanse Komunalne” 2003, nr 4.

40 Por. L. Etel, *Uchwały podatkowe...*, *op. cit.*, s. 45.

wowe zasady), określania stawek podatków i opłat (w ustawowych granicach) oraz wprowadzania zwolnień innych niż podmiotowe.<sup>41</sup>

## Wnioski

Przedstawione – jedynie podstawowe – konstytucyjne zasady stanowienia prawa podatkowego w Polsce stanowią filary procedury stanowienia aktów prawnych zaliczanych do tej gałęzi prawa. Ich roli dla procesów prawodawczych nie sposób przecenić. Fundamentem prawodawstwa podatkowego jest wyłączność władzy ustawodawczej w zakresie nakładania podatków. Zasadę tę uzupełnia obowiązek określenia elementów konstrukcji w ustawie oraz obligatoryjne uczestnictwo jednostek samorządu terytorialnego w tworzeniu miejscowego prawa podatkowego. W kontekście tych trzech zasad podkreślić należy, iż Konstytucja RP spełnia standard obowiązujący w ustawach zasadniczych innych państw europejskich, na który składają się w szczególności:

- władztwo podatkowe parlamentu, poddające się ograniczeniom tylko z jego woli i w ograniczonym zakresie na rzecz innych organów państwowych lub organów samorządu terytorialnego;
- potraktowanie ustawy podatkowej, w konstytucji lub w praktyce konstytucyjnej, jako aktu o odrębnym reżimie prawnym, wyrażającym się w jego treści, sposobie tworzenia, kontroli, wykładni i wykonywania.<sup>42</sup>

Swoisty konstytucyjny „szkielet”, na którym opiera się tworzenie prawa podatkowego w Polsce, uzupełniają zasady wyprowadzane z ustawy zasadniczej w drodze wykładni. W tym zakresie dominującą rolę odgrywa orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, który sformułował szereg szczegółowych postulatów kierowanych do prawodawcy podatkowego. Zatem obok omówionych podstawowych zasad tworzenia prawa podatkowego, procedury w tym zakresie powinny uwzględniać takie postulaty, jak: zasada przyzwoitej legislacji, zakaz wprowadzenia zmian w prawie podatkowym w trakcie roku podatkowego, obowiązek zachowania odpowiedniego *vacatio legis* czy też respektowanie zasady zdolności płatniczej. Wszystkie te wymogi są przejawem specyfiki procesu tworzenia prawa podatkowego w Polsce. Można bowiem stwierdzić, że nie funkcjonuje aktualnie w Polsce odrębny model stanowienia prawa podatkowego, rozumiany jako kompletny schemat działania prawodawcy właściwy tylko dla prawa podatkowego. Stanowienie prawa podatkowego odbywa się w oparciu o ogólne procedury, właściwe dla tworzenia wszystkich aktów prawnych, z pewnymi jedynie odrębnościami, które w zakresie procesu legislacyjnego mają swoje konstytucyjne umocowanie.

41 Zob. R. Dowgier, Zakres i formy wykonywania władztwa podatkowego przez gminy, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 9.

42 C. Kosikowski, Ustawa..., *op. cit.*, s. 38–65.

## CONSTITUTIONAL GROUNDS OF ESTABLISHING THE TAX LAW IN POLAND

The role of the Constitution in taxation should be analyzed from the perspective of its place in the system of law, as an act at the top of the legal acts' hierarchy, as well as from the perspective of the specifics of tax law, or even broader, specifics of public finances. The state's intervention in the property relations through tax imposition has to have its constitutional basis.

Influence of the constitutional provisions on the tax law making in Poland has been chosen as a subject of the present article. There are three key constitutional provisions related to the issue:

- art. 84 – „Everyone shall comply with his responsibilities and public duties, including the payment of taxes, as specified by statute”.
- art. 168 – “To the extent established by statute, units of local government shall have the right to set the level of local taxes and charges”.
- art. 217 – The imposition of taxes, as well as other public imposts, the specification of those subject to the tax and the rates of taxation, as well as the principles for granting tax relieves and remissions, along with categories of taxpayers exempt from taxation, shall be by means of statute”.

The above presented regulations are subject of deliberations, it should be noted however, that a number of requirements for the tax law enactment in Poland have been derived by interpretation, from other constitutional provisions or their conglomerations. The jurisdiction of the Constitution Tribunal should be taken into account in this regards, established based on the art. 2 of the Constitution of the Republic of Poland. Series of principles (which are not *expressis verbis* given) have been brought out from this provision including tax law fundamental principles: certainty, non-retroactivity of law, prohibition of introducing changes to tax law during tax year, tax fairness and equality of subjects. Given the frames of the present publication, those rules are left outside the scope of deliberations. The publication deals only with so called normative direct principles, that is principles resulting straight from the particular provision of the Constitution. They include, in accordance with their presentation throughout the text: principle of the public authority's exclusivity in tax imposition, principle of statutory regulation of the tax construction's elements and principle of limited tax power of the territorial local government.