

Ireneusz Nowak*, Andrzej Nowak**

PODSTAWA KONSTYTUCYJNA DO NAKŁADANIA PODATKÓW

Podstawy prawne demokratycznego ustroju państwa i administracji określone są w Konstytucji. Jest ona kamieniem węgielnym państwa prawa i od niej zaczyna się system prawa¹, gdyż celem każdej konstytucji jest nie tylko wiążące dla wszystkich, a więc zarówno rządzących, jak i rządzonych, określenie podstawowych wartości danego ustroju politycznego, ale także oznaczenie granic legalnego działania kreowanych przez konstytucję organów i władz publicznych².

Konstytucja jest dla podatnika swoistym gwarantem, zawiera bowiem wymóg zgodności prawa podatkowego z jej treścią i duchem. To w Konstytucji należy poszukiwać prawnych granic opodatkowania i podstaw systemu ochrony praw podatnika, ponieważ to jej przepisy dotyczą kwestii związanych z wymogami dotyczącymi tworzenia prawa podatkowego, zasad kształtowania systemu opodatkowania i konstytucyjnych praw obywatelskich w zakresie prawa daninowego³. Przepisy zawarte w Konstytucji, dotyczące zasad tworzenia i stosowania prawa, mają chronić podatnika przed dowolnością w kształtowaniu

* Mgr Ireneusz Nowak – Asystent w Katedrze Materialnego Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki.

** Dr Andrzej Nowak – Adiunkt Wyższej Szkoły Finansów i Zarządzania w Warszawie, pracownik Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego.

¹ Por. E. Łętowska, *Po co ludziom konstytucja?*, Warszawa 1995, s. 7 i n.

² E. Zwierzchowski, *Z zagadnień legitymacji sądownictwa konstytucyjnego*, [w:] *Studia nad prawem konstytucyjnym*, pod red. J. Trzczińskiego i B. Banaszaka, Wrocław 1997, s. 304.

³ Zob. B. Brzeziński, *Koncepcja prawa podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1, s. 21 i n.

przez ustawodawcę konstrukcji podatkowych, a także zabezpieczać jego prawnie chronione interesy osobiste i majątkowe w procesie stanowienia i stosowania regulacji podatkowych. Innymi słowy celem tych przepisów jest ochrona podatnika przed opodatkowaniem niezgodnym z prawem⁴.

W obowiązującej Konstytucji RP regulacje podatkowe zawarte są w czterech artykułach, tj. w art. 84⁵, art. 123 ust. 1⁶, art. 168⁷ i art. 217⁸. Bezpośrednio zagadnienia materii podatkowej regulują dwa przepisy, tj. art. 84 i 217 Konstytucji⁹ i niezależnie od wątpliwości interpretacyjnych, jakie wzbudzać może treść wskazanych wyżej przepisów¹⁰, wyrażają one zasadę *nullum tributum sine lege*.

W art. 84 Konstytucji sformułowana została zasada władztwa podatkowego, zgodnie z którą, państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa. Natomiast art. 217 Konstytucji, nawiązując do art. 84, wyraźnie formułuje zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie obciążeń podatkowych, do których zalicza się podatki. Zgodnie z treścią tych przepisów stanowienie norm prawnych w sferze nakładania podatków jest wyłączną domeną władzy ustawodawczej; kompetencji takich nie posiadają sądy ani tym bardziej organy podatkowe. Rzymska paremia *nullum tributum sine lege* znaczy dosłownie: nie

⁴ Celem tych przepisów jest określenie granic dla zgodnej z prawem ingerencji państwa i jego organów w sferę osobistych i majątkowych interesów obywateli – por. B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy*, Warszawa 2008, s. 63 i n.

⁵ Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

⁶ Rada Ministrów może uznać uchwalony przez siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem projektów ustaw podatkowych, ustaw dotyczących wyboru Prezydenta Rzeczypospolitej, Sejmu, Senatu oraz organów samorządu terytorialnego, ustaw regulujących ustrój i właściwość władz publicznych, a także kodeksów.

⁷ Jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

⁸ Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

⁹ W jednym ze swych orzeczeń Trybunał Konstytucyjny uznał, iż art. 217 Konstytucji pozostaje w szczególnym związku z art. 84 Konstytucji – por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 20.6.2002 r., K 33/01, OTK-A 2002, nr 4, s. 44.

¹⁰ W literaturze podmiotu wskazuje się, iż w art. 217 Konstytucji pominięto istotny element konstrukcji podatku, a mianowicie podstawę opodatkowania – por. W. Nykiel, A. Nykiel, *Ułgi i zwolnienia podatkowe w ustawie o dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, Nr 1, s. 39; analogicznie C. Kosikowski, *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 7.

ma podatku bez ustawy¹¹, a w wolnym tłumaczeniu może brzmieć: tylko ustawa jest w stanie wprowadzić podatek¹². Najważniejsze wnioski z tej parremii wynikają na drodze rozumowania *a contrario*, mianowicie podatek nie może być wprowadzony żadnym aktem niższej rangi niż ustawa¹³, np. rozporządzeniem Ministra Finansów¹⁴. Innymi słowy ingerencja w wolność i własność obywateli musi być uzasadniona odpowiednią rangą aktów prawnych, gdyż tak jak umowa dla zobowiązania cywilnoprawnego, tak też ustawowa podstawa prawna wywołuje skutki w zakresie okoliczności decydujących o powstawaniu podatkowoprawnego świadczenia oraz o jego zakresie¹⁵.

Podstawy prawnej do nakładania obowiązku podatkowego w poszczególnych ustawach podatkowych należy upatrywać w art. 84 Konstytucji¹⁶, gdyż przepis ten normuje zasadę powszechności opodatkowania, czy też konieczności podatku. Analizowany przepis posiada swoje rozwinięcie w art. 217 Konstytucji, według którego „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych,

¹¹ Ustawa stanowi wyłączne źródło uprawnienia i obowiązku w zobowiązaniu podatkowym, co oznacza, iż zarówno moment powstania tych instytucji, jak i ich kształt jest określony ustawowo – por. P. Borszowski, *Pojęcie i zakres uprawnienia i obowiązku w zobowiązaniu podatkowym*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001.

¹² Por. W. Nykiel, *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 127 i n.

¹³ Już w Polsce międzywojennej występowały konstytucyjne uregulowania podatkowe. W Konstytucji marcowej z 1921 r. w art. 6 zawarte było sformułowanie, że podatki mogą być nakładane jedynie w drodze ustawy, natomiast Konstytucja kwietniowa z 1935 r. stanowiła w art. 31, że wszelkie ciężary podatkowe mogą być nakładane wyłącznie na podstawie ustaw.

¹⁴ W Konstytucji z 1952 r. regulacje podatkowe zostały pominięte i nie znalazło się tam postanowienie, że podatki mogą być nakładane na podstawie ustaw. Spowodowało to, iż przez lata mieliśmy do czynienia z niewłaściwą polityką legislacyjną, ponieważ większość podatków – obciążająca sektor społeczny – była uchwalana przez Radę Ministrów, Ministra Finansów lub innych ministrów. W dobie realnego socjalizmu prawo podatkowe dotyczące, np. jednostek gospodarki społecznej nie wymagało dla potwierdzenia swej ważności promulgacji w dzienniku urzędowym, gdyż było, tzw. prawem powielaczowym, tworzonym samodzielnie przez rząd i ministra finansów, nagminnie naruszając regułę niedziałania prawa wstecz – por. J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 20–25; J. Małecki, *Refleksje o ewolucji polskiego prawa podatkowego na przestrzeni wieków*, [w:] *Ius et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004, s. 273.

¹⁵ P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Zakamycze 2004, s. 164.

¹⁶ R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Małecki, J. Zubrzycki, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz 2003*, Wrocław 2003, s. 47.

a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy¹⁷, gdzie prawodawca konstytucyjny wyraził zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążenia podmiotów znajdujących się w polu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa. Jednocześnie wymieniony przepis ustanowił zasadę wyłączności ustawy w prawie podatkowym, określając materie, które mogą być regulowane wyłącznie w drodze ustawy¹⁸. Tym samym Konstytucja określiła w treści art. 217 zasadę władztwa daninowego państwa¹⁹, czyli zasadę władztwa podatkowego parlamentu, gdyż tylko on uchwała ustawy, a ponadto precyzuje zakres zasady ustawowego kształtowania obowiązku podatkowego; kompetencji takich nie posiadają sądy ani organy podatkowe²⁰. Innymi słowy zasada wyłączności ustawowej dla wyznaczenia podmiotów, przedmiotu opodatkowania oraz ustalania stawek podatkowych została wyrażona *expressis verbis* w art. 217 Konstytucji RP i obowiązuje od dnia jej wejścia w życie²¹, a umieszczenie zagadnień podatkowych w Konstytucji jest zwrotem przeciwko samowoli władzy państwowej i samowoli władzy administracyjnej (organów podatkowych), a także samowoli politycznej rządzących²².

Powszechnie akceptowana we współczesnych ustawodawstwach zasada ustawowej regulacji podatków, nazwana także zasadą wyłączności ustawowej, ma charakter *sui generis* gwarancji w stosunku do podatników na etapie stanowienia prawa podatkowego²³ i wyraża zasadę władztwa podatkowego państwa, które w celu sfinansowania potrzeb publicznych ma prawo nakładać podatki²⁴. Jednak warunkiem akceptacji ciężarów podatkowych jest

¹⁷ C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 72.

¹⁸ J. Boć (red.), *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.*, Wrocław 1999, s. 319.

¹⁹ W sprawie władztwa finansowego zob. T. Dębowska-Romanowska, *Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Natalii Gajl*, pod. red. T. Dębowskiej-Romanowskiej i A. Jankiewicza, Warszawa 1999, s. 345 i n.

²⁰ Ustawodawca podatkowy nie pozostawia podmiotom w podstawie kształtowania ich sytuacji swobody, poza tym, co nie zostanie wyrażone w ustawie. Tym samym ustawodawca podatkowy zakłada w podstawie kształtowania sfery treściowej zobowiązania podatkowego odwrotną sytuację, niż ma to miejsce w prawie cywilnym – por. P. Borszowski, *Pojęcie...*, s. 220.

²¹ Wyrok TK z 6.3.2002 r., P 7/00, OTK-A 2002, nr 2, s. 13.

²² Patrz szerzej A. Gomułowicz, *Prawo powszechnie obowiązujące jako podstawa decyzji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 1997, nr 10, s. 289 i n.

²³ W. Nykiel [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2006, s. 25.

²⁴ Por. T. Dębowska-Romanowska, *Obliczanie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, PiP 1998, nr 7, s. 32 i n.; T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytu-*

przekonanie, iż równość i sprawiedliwość podatkowa są faktycznie realizowane²⁵, a przede wszystkim wszystkie podmioty podlegają opodatkowaniu jak nakazują ustawy, a zwalnianie podatników od obowiązku zapłaty podatku jest wyjątkiem, którego stosowanie jest ograniczone do szczególnie uzasadnionych przypadków²⁶.

Zasada ustawowej regulacji podatku zajmuje naczelną rolę w katalogu zasad konstytucyjnych²⁷, które mają bezpośrednie zastosowanie do podatków. Można za B. Brzezińskim stwierdzić, że stoi za nią głęboka tradycja europejskiej kultury politycznej i jej demokratyczno-parlamentarny nurt²⁸. Ujęcie problematyki podatkowej w konstytucji wywiera istotny wpływ na stanowienie ustaw podatkowych, a ponadto umożliwia ocenę zgodności tych ustaw z konstytucją²⁹. Konstytucja więc musi określać granice prawne i ekonomiczne ingerencji w prawa podatnika. Chodzi o to, by *de facto* określić *expressis verbis*, jakiego rodzaju opodatkowanie jest dopuszczalne, by pozostawało w zgodzie z Konstytucją³⁰.

W kategoriach prawnych opodatkowanie jest formą ograniczenia własności, a ze względu na fakt, że własność jest wartością konstytucyjnie chronioną, a opodatkowanie jest ograniczeniem możliwości korzystania z własności, musi ono znajdować należyte usprawiedliwienie, zarówno w samej zasadzie opodatkowania, jak i jego intensywności³¹. Zasada ustawowej podstawy dla działań organów władzy publicznej w dziedzinie prawa podatkowego jest kanonem demokracji parlamentarnej, a zarazem demokratyczną gwarancją wyłącznej kompetencji Parlamentu, że podatki nie będą nakładane przez rząd

cyjne i ustawowe, cz. I, „Glosa” 1996, nr 11 i cz. II, „Glosa” 1996 nr 12; W. Nykiel [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, op.cit., s. 26; tenże, *Wykładnia...*, s. 127 i n.

²⁵ Polski system podatkowy trudno uznać za sprawiedliwy, ponieważ jego znaczny stopień fiskalizmu dotyka szczególnie mocno najuboższe warstwy społeczeństwa (co niewątpliwie jest rezultatem dominującej roli podatków pośrednich, bardzo wydajnych – stanowią ponad 60% dochodów budżetu państwa) – por. NIK, *Analiza wykonania budżetu państwa*, Warszawa 2000–2003.

²⁶ Por. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003.

²⁷ Także z zasady państwa prawnego można wyprowadzić wymóg regulacji ustawowej w sprawach dotyczących praw i obowiązków jednostki, a w szczególności obowiązków jednostki wobec państwa, wśród których elementarne znaczenie mają obowiązki podatkowe.

²⁸ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 111.

²⁹ R. Mastalski, *Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy*, PiP 1993, nr 4.

³⁰ N. Gajl, *Konstytucyjne gwarancje systemu podatkowego*, „Glosa” 1996, nr 9, s. 1.

³¹ B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 11.

w sposób arbitralny³², pozbawiając podatnika konstytucyjnie gwarantowanej ochrony prawa własności.

Swą aktualność zachowuje twierdzenie S. Rozmaryna, że o interpretacji pojęć używanych w prawie podatkowym nie decyduje ani ich istota, ani powszechne rozumienie, lecz wola ustawodawcy³³. Konstytucyjnie określone i chronione prawa jednostki – adresata decyzji administracyjnej, nie mogą pozostawać obszarem niekontrolowanej władzy dyskrecjonalnej organu administracyjnego. W państwie prawa nie jest dopuszczalne, aby organ administracyjny kontrolował uprawnienia jednostki lub nakładał na jednostkę obowiązek, wedle przesłanek wyinterpretowanych spoza systemu prawa powszechnie obowiązującego. W konkretyzowaniu uprawnień i obowiązków jednostki organ administracyjny nie może wartościować wedle kryteriów politycznych i ekonomicznych nieznajdujących ujęcia w prawie powszechnie obowiązującym³⁴.

Zasada wyłączności ustawowej jest wyrazem postulatu, aby działalność prawotwórcza w jak największym stopniu opierała się na ustawie, która w systemie źródeł prawa ma miejsce podstawowe. Daje to bowiem właściwą ochronę wolnościom i prawom oraz gwarantuje nakładanie obowiązków na jednostki w niearbitralny sposób³⁵. Jak podkreślał w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny, a obecnie również stanowi Konstytucja, ustawa podatkowa powinna regulować treści, które określają konstrukcję podatku, w tym również podmiot oraz przedmiot podatku³⁶.

Celem przyjętej w art. 217 Konstytucji zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego jest nie tylko stworzenie gwarancji prawa podatnika wobec organów władzy publicznej, ale przede wszystkim wzmocnienie pozycji demokratycznych struktur przedstawicielskich i ich odpowiedzial-

³² Por. A. Gomułowicz, *Podatnik a państwo*, [w:] *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalny?*, praca zbiorowa pod red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2005, s. 70 i n.; Z. Kmiecik, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 9–10.

³³ S. Rozmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 208.

³⁴ Zob. szerzej A. Błaś, *Ochrona praw podmiotowych jednostki wobec decyzji administracyjnej uznaniowej niepodlegającej merytorycznej kontroli sądu administracyjnego*, [w:] *Prawne gwarancje ochrony praw jednostki wobec działań administracji publicznej*, pod. red. E. Ury, Rzeszów 2002.

³⁵ J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 54; tenże *Prawo daninowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Głosa” 1996, nr 10, s. 1.

³⁶ Orzeczenie TK z 19.10.1988 r., Uw. 4/88, [w:] System Informacji Prawnej Legalis.

ności politycznej³⁷. Niewątpliwie art. 217 Konstytucji stanowi także reakcję na samowolę podatkową organów administracji minionej epoki, a także reakcję na odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania³⁸, stwarzanie przywilejów podatkowych określonych grup osób oraz wymierzanie podatków w oparciu o tzw. prawo powielaczowe³⁹.

Art. 217 Konstytucji statuując władztwo podatkowe państwa, dodatkowo podkreśla gwarancje wyłącznie ustawowego trybu nakładania podatków i innych danin publicznych⁴⁰. Chodzi o to, aby decyzje polityczne dotyczące nakładania podatków i innych danin publicznych, zastrzeżone były wyłącznie dla władzy ustawodawczej. Przede wszystkim konieczne jest zabezpieczenie praw podmiotowych podatnika przed ryzykiem ich naruszenia ze strony ustawodawcy podatkowego⁴¹. Proces legislacji podatkowej, oprócz zaniedbań i błędów, nie jest wolny od zupełnie świadomych i celowych działań wynikających z kalkulacji politycznych, prowadzących do naruszenia granic opodatkowania poprzez restrykcyjną politykę finansową. Ochronę przed takimi postawami zapewniają ustawa zasadnicza – Konstytucja RP. „Gwarancje ochrony praw podmiotowych ujęte w Konstytucji, zbyt często są w procesie legislacji podatkowej łamane, a to oznacza, że ustawodawca podatkowy z całą świadomością, iż postępuje wbrew normom konstytucyjnym i powszechnie akceptowanym zasadom podatkowym przyjmuje, że względów rozmaitych uwarunkowań politycznych takie rozwiązania podatkowe, które w oczywisty sposób stanowią naruszenie idei sprawiedliwości”⁴². Takie podejście stoi w wyraźnej sprzeczności z wartościami leżącymi u podstaw idei państwa prawa, ponieważ podatnik przestaje tu być podmiotem praw i obowiązków a staje się wyłącznie potencjalnym źródłem dochodów państwa. Taki rodzaj instrumentalizacji prawa należy uznać za moralnie naganny, gdyż podważa zarówno moralność samego prawa, pojmowaną, czy to jako jego tzw. wartości wewnętrzne, czy to jako zasada praworządności lub sprawiedliwości formalnej

³⁷ Wyrok TK z 6.3.2002 r., P 7/00, OTK-A 2002, nr 2, s. 13.

³⁸ Podniesienie zasad tworzenia prawa daninowego do rangi zasad konstytucyjnych – ma podstawowe znaczenie dla procesu stanowienia o obowiązkach podatkowych i stanowi gwarancję zarówno interesu publicznego, jak i praw podatników – por. P. Winczorek, *Konstytucja z 1997 r. broni się nienajgorzej – dojrzała czterolatka*, „Polityka” 2001, nr 14.

³⁹ Por. C. Kosikowski, *Gospodarka i finanse publiczne w nowej Konstytucji*, PiP 1997, nr 11–12.

⁴⁰ Wyrok TK z 20.6.2002 r., K 33/01, OTK-A 2002, nr 4, s. 44.

⁴¹ J. Małecki, *Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego w procesach tworzenia i stosowania przepisów prawa finansowego*, [w:] *W kregu...*, s. 245 i n.

⁴² A. Gomułowicz, *Idea sprawiedliwości podatkowej*, [w:] *Studia Prawno-Finansowe*, pod. red. A. Drwiłły, „Gdańskie Studia Prawnicze”, t. XVI, Gdańsk 2007, s. 176.

– jak też sprzeniewierza się moralności zewnętrznej, tj. praworządności lub sprawiedliwości materialnej⁴³.

W praktyce nie jest jednak możliwe, aby w ustawach podatkowych zawrzeć wszystkie zagadnienia prawa podatkowego⁴⁴, dlatego konieczne jest korzystanie, w zakresie nie wyłączonym przez art. 217 Konstytucji, z upoważnień ustawowych⁴⁵. Do uregulowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane wyłącznie sprawy nie mające istotnego znaczenia dla konstrukcji danego podatku, gdyż to art. 217 Konstytucji wyraża zasadę wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego i celem jego jest stworzenie odpowiednich gwarancji praw podatnika wobec organów władzy publicznej⁴⁶.

Art. 217 Konstytucji wymaga formy ustawy dla regulowania materii podatkowej i pozostawia niewiele miejsca dla regulacji wykonawczych⁴⁷, stanowiących w oparciu o stosowne upoważnienie ustawowe. Według A. Gomułowicza rozporządzenie wykonawcze może być wydane wyłącznie⁴⁸:

- na podstawie wyrażonego, tj. nie opartego tylko na domniemaniu albo na wykładni celowościowej, szczegółowego upoważnienia ustawy w zakresie określonym w upoważnieniu;
- w granicach upoważnienia ustawy i w celu jej wykonania, w zgodzie z normami Konstytucji, a także z wszystkimi obowiązującymi aktami ustawodawczymi.

⁴³ Por. A. Bator, *Instrumentalizacja opodatkowania a sprawiedliwość i bezpieczeństwo prawne*, [w:] *Problemy bezpieczeństwa prawnego z perspektywy teorii i filozofii prawa*, pod red. J. Jabłońska-Bonca i J. Guśc, „Gdańskie Studia Prawnicze”, t. IX, Gdańsk 2002, s. 34–35.

⁴⁴ Wyłączność ustawy nie jest pojmowana w sposób absolutny i dopuszczalne jest stosowanie aktów wykonawczych do ustawy – dla formy ustawy zarezerwowano bowiem tylko materię, która bezpośrednio kształtuje wysokość obciążenia podatkowego – por. B. Brzeziński, *Wstęp...*, s. 111; A. Gomułowicz, *Zasada...*, s. 43; C. Kosikowski, *Źródła prawa...*, s. 2–3.

⁴⁵ Wyrok TK z 6.3.2002 r., P 7/00, OTK-A 2002, nr 2, s. 13.

⁴⁶ Tylko ustawa może upoważnić organy wykonawcze, m.in. do szczegółowego określenia ulgi i umorzeń oraz podmiotów zwolnionych od podatków, pod warunkiem, że ustawa określa ogólne zasady w tym zakresie i udziela wystarczająco precyzyjnych wskazówek odnośnie sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym – por. W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoliniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 173–180; W. Nykiel, A. Nykiel, op.cit., s. 21 i n.; tenże, *Ulgi...*, s. 39; tenże, *Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych*, [w:] *Pro publico bono. Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002; tenże, *Ulgi i zwolnienia podatkowe – podstawowe cechy*, [w:] *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, pod red. A. Pomorskiej, Lublin 2003, s. 97; J. Oniszczyk, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Zakamycze 2000, s. 923.

⁴⁷ Dotyczy ono formy, a nie treści stanowionego prawa.

⁴⁸ A. Gomułowicz, *Zasada...*, s. 46.

Takie rozumienie przesłanek stanowienia przepisów wykonawczych oznacza zakaz wydawania rozporządzeń w sprawach podatkowych bez upoważnienia ustawowego (bez podstawy w ustawie), nie będących aktami wykonującymi ustawę, sprzecznych z Konstytucją i obowiązującymi ustawami⁴⁹.

Rozporządzenia do ustaw podatkowych mogą zawierać jedynie takie uregulowania, które stanowią dopełnienie regulacji zastrzeżonej dla materii ustawowej, ale pod warunkiem, że spełniają wymogi określone w art. 92 ust. 1 Konstytucji⁵⁰. Innymi słowy art. 217 Konstytucji pozostaje w integralnym związku z art. 92, gdyż nie uchylając zastosowania tego ostatniego przepisu w zakresie prawa daniowego, ustanawia on dodatkowe warunki dopuszczalności wydawania aktów wykonawczych w tej dziedzinie⁵¹.

Akt wykonawczy oparty na niekonstytucyjnym przepisie, niezależnie od treści tego aktu, trzeba uznać za niezgodny z samą Konstytucją a rozporządzenie wydane na podstawie przepisu, który z powodu stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny jego niezgodności z Konstytucją traci moc obowiązującą, musi utracić status źródła powszechnie obowiązującego prawa⁵². Im silniej regulacja ustawowa dotyczy kwestii podstawowych dla pozycji jednostki (podmiotów podobnych), tym szersza musi być regulacja ustawowa i tym mniej miejsca pozostaje dla odesłań do aktów wykonawczych, a jeżeli ustawodawca korzysta z odesłań, to musi znacznie szerzej wyznaczyć treść przyszłych rozporządzeń, m.in. poprzez bardziej szczegółowe – niż w innych materiałach – ujęcie wytycznych co do treści akt⁵³.

Przy rozpatrywaniu zgodności przepisów wykonawczych z ustawą podatkową, ważne jest, aby zgodnie z regulacją konstytucyjną, przepis ustawy formułujący upoważnienie do wydania aktu wykonawczego miał charak-

⁴⁹ Niestety nadal, w najnowszych aktach prawnych, funkcjonuje w tym względzie wiele regulacji, sprzecznych z art. 84 i 217 Konstytucji, czego przykładem może być sposób ustalania stawek w ustawie o podatku akcyzowym. Na podstawie ustawowego upoważnienia i we wskazanych w ustawie maksymalnych granicach, stawki akcyzy na poszczególne wyroby akcyzowe określa (a zatem i każdorazowo zmienia, również w ciągu roku budżetowego) swoim rozporządzeniem Minister Finansów – por. A. Wesołowski, *Nowa ustawa o podatku akcyzowym*, „Przeгляд Podatkowy” 2004, nr 3, s. 3 i n.

⁵⁰ Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że akty podstawowe mogą zatem zawierać wyłącznie regulacje uzupełniające to, co uregulowane zostało w ustawie i tylko w zakresie nie przesądzającym o istotnych elementach konstrukcji podatku – por. wyrok TK z 1.9.1998 r., U 1/98, OTK 1998, nr 5, s. 63.

⁵¹ Wyrok TK z 26.10.1999 r., K 12/99, OTK 1999, nr 6, s. 120; wyrok TK z 20.6.2002 r., K 33/01, OTK-A 2002, Nr 4, s. 44.

⁵² A. Gomułowicz, *Zasada...*, s. 50.

⁵³ Wyrok TK z 26.10.1999 r., K 12/99, OTK 1999, nr 6, s. 120.

ter szczegółowy⁵⁴, zarówno pod względem podmiotowym⁵⁵, przedmiotowym⁵⁶ oraz treściowym⁵⁷.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie rozważał warunki konstytucyjności oraz legalności podustawowych aktów normatywnych z dziedziny prawa podatkowego i doszedł do następujących ustaleń⁵⁸:

1. konstrukcja rozporządzenia jako aktu wykonawczego w stosunku do ustawy jest zdeterminowana następującymi warunkami:
 - wydanie rozporządzenia na podstawie wyraźnego (a nie opartego na domniemaniu) i szczegółowego upoważnienia ustawy w sprawach określonych w upoważnieniu,
 - wydanie rozporządzenia w granicach upoważnienia ustawy w celu jej wykonania,
 - niesprzeczność treści rozporządzenia z normami konstytucyjnymi oraz ze wszystkimi obowiązującymi aktami ustawodawczymi, które w sposób bezpośredni lub pośredni regulują materię będącą przedmiotem rozporządzenia,
 - niesprzeczność z aktem ustawodawczym, na podstawie którego zostało wydane; ustawa może wprowadzić bardzo wyjątkowo upoważniać do zmiany ściśle oznaczonych postanowień ustawy, ale tylko pod warunkiem dokładnego określenia w niej zakresu i kierunku dopuszczalnej zmiany według zasad wyznaczonych w ustawie upoważniającej,
 - wymóg szczególności (konkretności) upoważnienia odnosi się, zarówno do organu, który ma wydać rozporządzenie, jak i do materii, która ma zostać w nim prawnie uregulowana; materia ta powinna być określona poprzez wskazanie spraw rodzajowo jednorodnych z tymi, które reguluje ustawa i które nie mają zasadniczego znaczenia z punktu widzenia założeń ustawy, dlatego nie zostały unormowane w niej wyczerpująco, a są niezbędne do realizacji norm ustawy,

⁵⁴ A. Gomułowicz, *Zasada...*, s. 47.

⁵⁵ Przepis ustawy delegującej musi określać organ właściwy do wydania rozporządzenia.

⁵⁶ Obowiązek określenia w ustawie podatkowej zakresu spraw przekazanych do uregulowania w formie rozporządzenia.

⁵⁷ Synonim określenia w ustawie podatkowej wytycznych dotyczących treści aktu wykonawczego.

⁵⁸ C. Kosikowski, *Akty wykonawcze organów państwowych jako źródło prawa podatkowego w Polsce*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego*, Toruń 1998, s. 125 i n.

2. przepisy ustawy upoważniającej powinny wyznaczać co najmniej w sposób ogólny, lecz jednocześnie dostatecznie wyraźny kierunek unormowań, jakie mają nastąpić w drodze rozporządzenia. Nie można bowiem wykonywać w drodze rozporządzenia tego, co nie zostało ustalone w ustawie,
3. rozporządzenie jest aktem prawnym, który nie może wkraczać w sferę materii regulowanych innymi ustawami lub na ich podstawie,
4. rozporządzenie stanowi formę subsydiarną w normowaniu obowiązków obywateli i innych podmiotów prawa,
5. każde rozporządzenie zezwalające na odejście w drodze rozporządzenia od unormowań ustawowych musi być zawsze wyraźne i szczególne,
6. rozporządzenie nie może zmieniać przepisów ustawy, na podstawie której zostało wydane,
7. rozporządzenie nie może powtarzać, przekształcać lub modyfikować treści ustawy, na podstawie której zostało wydane.

W prawie podatkowym podustawowe akty prawne powinny uzupełniać to, co zawiera ustawa, tylko o pewne mniej istotne elementy konstrukcyjne podatku a wydawanie przepisów podustawowych musi być oparte na prawnym rozdzieleniu władzy parlamentu i rządu, który nie może zastępować parlamentu w dziedzinie tworzenia prawa podatkowego⁵⁹. Obowiązek podatkowy nie może być nałożony, zniesiony lub przekształcony przy pomocy czynności prawnej, w tym zwłaszcza umowy, decyzji administracyjnej lub wyroku sądowego⁶⁰. Innymi słowy obowiązek podatkowy nie może być nałożony, zniesiony lub przekształcony inną ustawą niż ustawą podatkową (rozumianą jako ustawa regulująca prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników lub inkasentów, a także ich następców prawnych i osób trzecich), powstaje *ex lege* i jeżeli powstał to nie wygasa (może przekształcić się w zobowiązanie podatkowe albo prawo do zwrotu podatku), może być uchylony, m.in. poprzez uchylenie ustawy podatkowej, która go nałożyła⁶¹. Stanowienie, stosowanie, przestrzeganie, a wreszcie egzekwowanie prawa

⁵⁹ W państwie prawnym treść podustawowych aktów prawnych należy widzieć nie tylko w płaszczyźnie formalnej ich zgodności z ustawą, ale także w kontekście dopuszczalności regulacji prawa podatkowego poza ustawami – por. E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Źródła prawa podatkowego w świetle przepisów Konstytucji z 2 kwietnia 1997 roku*, [w:] *Księga pamiątkowa...*, s. 167 i n.

⁶⁰ W. Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2001, s. 84.

⁶¹ *Ibidem*, s. 84.

publicznego – skierowanego do obywateli – odbywać się może wyłącznie na podstawie wyrażonych wprost w ustawie obowiązków i praw tych obywateli w stosunkach z władzą publiczną a o żadnym domniemaniu istnienia kompetencji do podejmowania wszelkich działań prawnych i faktycznych – w granicach wynikającego z ustawy nie może być mowy⁶².

Stwierdzenie niezgodności upoważnienia ustawowego z art. 92 ust. 1 Konstytucji prowadzi do uznania przepisu ustawy podatkowej za niezgodny z art. 217 Konstytucji, co oznacza, że w sposób niezgodny z normami konstytucyjnymi doszło do naruszenia zasady ustawowej regulacji zagadnień prawno-podatkowych⁶³.

Podsumowując powyższe rozważania można wysnuć następujące wnioski.

Po pierwsze, ustawa stanowi wyłączne źródło uprawnienia i obowiązku w zobowiązaniu podatkowym, co oznacza, iż zarówno powstanie tych instytucji, jak i ich kształt jest określony ustawowo. Zagadnienie to wiąże się z jedną z głównych zasad prawa podatkowego, czyli ustawowego określenia wszystkich istotnych elementów podatkowoprawnego stanu faktycznego⁶⁴, zakreślając granice opodatkowania, poza którymi znajduje się obszar wolny od opodatkowania.

Po drugie, milczenie ustawodawcy co do „podatkowości” danego stanu faktycznego, nawet gdyby wynikało z błędu legislacyjnego, nie może być traktowane jako luka prawna, lecz jako obszar wolny od opodatkowania⁶⁵. Podkreślało to wielokrotnie orzecznictwo, stwierdzając m.in., że wszelkie obowiązki i uprawnienia podatnika nie mogą być domniemywane, lecz muszą wynikać wprost z przepisów ustawowych⁶⁶. W procesie wykładni i stosowania prawa podatkowego nie można wychodzić poza granice podatkowoprawnego stanu faktycznego, gdyż jego „podatkowość” kształtuje ustawodawca,

⁶² T. Dębowska-Romanowska, *Istota...*, s. 349 i n.

⁶³ Wyrok TK z 20.6.2002 r., K 33/01, OTK-A 2002, nr 4, s. 44.

⁶⁴ P. Borszowski, *Pojęcie...*, s. 220.

⁶⁵ R. Mastalski, *Podstawowe cechy prawne podatku*, „Edukacja Prawnicza” 1994, nr 7, s. 147; tenże, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 118.

⁶⁶ Por. np. wyrok NSA z 10.5.2000 r., I SA/Lu 1702/98, Lex nr 45367; wyrok NSA z 7.4.2000r., I SA/Lu 1372/98, Lex nr 43385; wyrok NSA z 16.2.2000 r., I SA/Lu 1540/98, Lex nr 40732; uchwała NSA z 4.6.2001 r., FPK 6/01, „Prawo Gospodarcze” 2001, nr 7–8, s. 57; wyrok NSA z 19.5.1999 r., I SA/ Lu 1006/98, „Biuletyn Skarbowy” 1999, nr 6, s. 25; wyrok NSA z 16.2.1999 r., SA/Po 3343/94, „Monitor Podatkowy” 1996, nr 5, s. 153; wyrok NSA z 10.3.1994 r., SA/Ka 1857/93, ONSA 1995, nr 1, poz. 42; wyrok NSA z 16.2.1995 r., SA/Po 3343/94, System Informacji Prawnej Legalis; wyrok NSA z 30.4.1999 r., I SA/Lu 233/98, „Monitor Podatkowy” 2000, nr 6, s. 42.

a nie administracja lub sądy. Jest to warunkiem realizacji ochrony prawnej podatnika – nie powinien on być obciążony żadnym świadczeniem podatkowym, poza takim, jakie jest przewidziane w ustawie.

Po trzecie, ustawowa regulacja podatków jest wentylem bezpieczeństwa, który chroni obywateli przed samowolą podatkową, przejawiającą się w zakresie suwerennego i samoistnego prawa stanowienia dochodów publicznych i ich pobierania⁶⁷. Skutki przekroczenia granic tego władztwa są unormowane w systemie prawa i mają na celu eliminację z obrotu prawnego zarówno aktów stanowienia, jak i stosowania prawa, które znamiona rażącej bezprawności wykazują⁶⁸. To art. 217 Konstytucji stanowi reakcję na samowolę podatkową organów administracji minionej epoki, a także reakcję na odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania, stwarzanie przywilejów podatkowych określonych grup osób oraz wymierzanie podatków w oparciu o tzw. prawo powielaczowe⁶⁹.

Po czwarte, podniesienie zasad tworzenia prawa daniowego do rangi zasad konstytucyjnych ma podstawowe znaczenie dla procesu stanowienia o obowiązkach podatkowych i stanowi gwarancje zarówno interesu publicznego, jak i praw podatników, co jest historyczną zasługą Komisji Konstytucyjnej...⁷⁰. Orędownikiem wprowadzenia tego rozwiązania była m.in. Natalia Gajl, która w polskiej doktrynie podatkowej była jednym z prekursorów promowania idei umieszczenia problematyki podatkowej w konstytucji polskiej⁷¹. Twierdziła ona, że ujęcie zagadnień podatkowych w przyszłej konstytucji powinno przybrać formy podobne do tych, jakie reprezentuje wiele współczesnych konstytucji europejskich, m.in. stwierdzać *expressis verbis*, że podatki mogą być nakładane wyłącznie w drodze ustaw⁷².

Po piąte, ustawowa forma uchwalania podatków poprawiać może w dużej mierze treść ustawodawstwa podatkowego, zarówno w zakresie meryto-

⁶⁷ Poprzez stanowienie podatków i innych danin publicznoprawnych z naruszeniem zasad ogólnych zawartych w konstytucji, zarówno z punktu widzenia formalnego, jak i materialnego lub też w trakcie stosowania prawa, np. poprzez wydawanie decyzji bez podstawy prawnej albo z rażącym naruszeniem prawa.

⁶⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Istota...*, s. 355 i 356.

⁶⁹ Por. C. Kosikowski, *Gospodarka i finanse...*, nr 11–12.

⁷⁰ R. Zelwiański, *Artykuł 217 Konstytucji w praktyce podatkowej*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza...*, s. 333.

⁷¹ A. Gomułowicz, *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, [w:] *Konstytucja...*, s. 379 i n.

⁷² N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Warszawa 1995, s. 99; teźże, *Konstytucyjne gwarancje systemu podatkowego*, „Glosa” 1996, nr 9; teźże, *Miejsce podatków w konstytucji*, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 9; teźże, *Konstytucyjne ujęcie problematyki finansów*, PiP 1989, nr 11, s. 18 i n.

rycznym, jak i formalnym, a jednocześnie ma tę zaletę, iż w mniejszym stopniu umożliwia przeprowadzenie częstych zmian, jakie łatwo można wprowadzić przy wydawaniu innych, podstawowych norm legislacyjnych, czym przyczynia się również do realizacji zasady pewności opodatkowania⁷³.

⁷³ Zob. szerzej N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 153.