

# Pojęcie „ustawy podatkowej” w polskim porządku normatywnym

## The concept of ‚tax act’ in the Polish normative order

Wojciech Michałowski

Uniwersytet w Białymstoku, ORCID: 0000-0003-3950-3759

### Streszczenie

Jednym z konstytucyjnych obowiązków każdego obywatela jest obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>1</sup>). Ustawa stanowi narzędzie, za pomocą którego ustawodawca konkretyzuje ten obowiązek. Niezmiernie ważne jest nie tylko stanowienie prawa zgodnie z zasadami prawidłowej legislacji, ale również zachowanie odpowiedniej formy. Niedochowanie tego wymogu sprawia, że akt ten jest wadliwy, przez co powinien zostać wyeliminowany z obiegu prawnego. W niniejszej pracy przeanalizowano pojęcie „ustawy podatkowej”, w różnych aktach prawnych, w których ono występuje.

Słowa kluczowe: ustawa podatkowa, ustawa, ustawodawca.

### Abstract

One of the constitutional duties of every citizen is the obligation to bear public burdens and benefits, including taxes, specified by law (Article 84 of the Constitution of the Republic of Poland). The law constitutes a tool with the help of which the legislator concretises this obligation. It is extremely important not only to legislate in accordance with the principles of correct legislation, but also to maintain the appropriate form. Failure to observe this requirement makes the act defective and therefore, it should be eliminated from the legal circulation. This paper analyses the concept of a tax act in various legal acts in which it appears.

Keywords: law, tax law, legislator.

## 1. UWAGI WSTĘPNE

Stanowienie prawa podatkowego w obecnej rzeczywistości jest niezwykle wymagające i trudne. Prawo to bowiem ingeruje w sferę życia każdego obywatela. Wszecchobecne podatki powinny być obrazem aktualnego stanu społeczno-ekonomicznego. Takie prawo stanowiłoby integralną, spójną część z realnymi możliwościami podatników. Swoboda ustawodawcy nie jest bezwzględna, ograniczona jest bowiem wieloma zasadami o randze ustrojowej. Najdonioślejsze oraz obiektywnie pozwalające na ocenę stanowionego prawa są zasady określone w Konstytucji RP. Jedną z nich stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Zasada ta wyznacza standard legislacyjny wprowadzania obciążeń daninowych wyłącznie w drodze ustawy.

Ustawa jest szczególnym aktem prawnym, z którego wynikają zarówno prawa, jak i obowiązki danego podmiotu. Respektowanie zasady legalizmu wymaga, aby ustawa wyznaczała zakres kompetencji przysługujących danemu podmiotowi. Charakterystycznego znaczenia ustawa nabiera w prawie podatkowym – z jednej strony określa ona granice dopuszczalnych ruchów organu podatkowego, a z drugiej – konkretyzuje konstytucyjny obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych.

Konstytucja RP zastrzega ustawę jako jedyną dopuszczalną formę aktu prawnego, w którym należy określić w szczególności podmiot i przedmiot opodatkowania, stawki podatkowe, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków. W polskim porządku prawnym omawiany termin występuje jednak w kilku miejscach, co utrudnia jego prawidłowe zrozumienie. Jak zatem definiować pojęcie „ustawy podatkowej”?

## 2. ROZUMIENIE TERMINU „USTAWA PODATKOWA”

### 2.1. Ustawa podatkowa w Konstytucji RP

W polskim systemie prawnym nie występuje jednolita definicja „ustawy podatkowej”. Ustawodawca wspomnianym terminem posługuje się w trzech aktach prawnych: w Konstytucji RP, Ordynacji podatkowej<sup>2</sup> oraz regulaminie Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej<sup>3</sup>.

Występowanie omawianego pojęcia w treści polskiej ustawy zasadniczej nadaje mu charakteru konstytucyjnego, zostało ono bowiem użyte w trzech artykułach: art. 84, art. 123 ust. 1 oraz art. 217.

Prawodawca, konstruując w Konstytucji RP obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, wskazuje, że

chodzi tu głównie o podatki, ale mogą to być także inne świadczenia osobiste lub rzeczowe. Konstytucja RP nie definiuje, jakie konkretnie ciężary i świadczenia obejmuje ten obowiązek, lecz pozostawia tę kwestię legislaturze. Ustrojodawca nie precyzuje również, jak należy rozumieć poszczególne użyte przez niego terminy.

Świadczenie pieniężne będzie podatkiem w rozumieniu art. 84 i 217 Konstytucji RP bez względu na nazwę, jaką nada konkretnej daninie ustawodawca<sup>4</sup>. Cechy nieodpłatności, przymusowości i bezzwrotności, charakter pieniężny oraz pobieranie przez państwo w celu wykonywania zadań publicznych przesadzają o zakwalifikowaniu konkretnej daniny do konstytucyjnej kategorii podatku. Co za tym idzie, podatkiem w rozumieniu konstytucyjnym jest w praktyce wiele danin określonych przez ustawodawcę mianem opłat<sup>5</sup>. Do ciężarów, a także świadczeń publicznych należy ponadto zaliczyć opłaty, dopłaty, cła, składki na ubezpieczenia społeczne. Bez realizacji tego obowiązku państwo nie miałoby środków na wypełnianie swoich zadań. Należy przy tym zaznaczyć, że ciężary, daniny i świadczenia publiczne mogą być instrumentem polityki gospodarczej i socjalnej państwa. „Szczegółowo zakres tego obowiązku powinny określić ustawy i nie można go tworzyć ani w drodze domniemania, ani w drodze wykładni rozszerzającej”<sup>6</sup>.

#### 2.1.1. Rozumienie „ustawy podatkowej” na gruncie art. 84 Konstytucji RP

W art. 84 Konstytucji RP ustrojodawca obciążył „każdego” obowiązkiem ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków. Obowiązek ten musi wynikać z ustawy.

Brzmienie art. 84 jest poddawane krytyce<sup>7</sup>. Niezrozumiałe jest niekonsekwentne posługiwanie się terminem „podatek”. W kontekście art. 217 Konstytucji RP zarzuca mu się brak precyzji w rozróżnieniu ciężarów od świadczeń publicznych, jak i niedostateczność wyeksponowania znaczenia podatków i innych danin publicznych jako podstawowego i niedającego się zastąpić we współczesnym państwie prawnym źródła utrzymania państwa<sup>8</sup>. Krytykuje się też niefortunne użycie sformułowania „w tym podatków”, tak jakby podatki były równym innym ciężarom i świadczeniom, nie zaś podstawowym źródłem utrzymywania państwa<sup>9</sup>.

Mimo to każdy przepis Konstytucji RP należy interpretować w sposób autonomiczny oraz w ujęciu systemowym. Nie należy ujmować wskazanemu przepisowi treści normatywnej. Dekodowania znaczenia należy dokonać z uwzględnieniem specyfiki pojęcia, po skonfrontowaniu tego artykułu z innymi przepisami Konstytucji RP (szczególnie z art. 217).

#### 2.1.2. Rozumienie „ustawy podatkowej” na gruncie art. 123 Konstytucji RP

Z kolei zgodnie z brzmieniem art. 123 Konstytucji RP 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. W przywołanym przepisie ustawodawca wyraził nakaz procedowania nad projektem ustawy podatkowej w trybie zwykłym. Jest to zarazem zakaz procedowania nad

projektem ustawy podatkowej we wskazanym trybie (*a contrario*).

W piśmiennictwie akcentuje się potrzebę interpretowania tego terminu w świetle art. 217 Konstytucji RP. Założenie, że przepis ten rzutuje na wykładnię art. 123 ust. 1 tego aktu prawnego, nakazuje uwzględnienie tej dystynkcji<sup>10</sup>. TK stoi na stanowisku, że pojęcie „ustawy podatkowej”, o którym mowa w art. 123 ust. 1 Konstytucji RP, ma węższe znaczenie niż ustawa nakładająca podatki lub inne daniny publiczne („ustawa daninowa”), o której mowa w art. 217. Zakres pojęciowy „ustawy podatkowej” wiąże się z władztwem podatkowym polegającym na ustanowieniu szczególnej daniny publicznej o cechach, które uzasadniają nazywanie jej podatkiem. Ustawą podatkową jest ustawa, która nakłada dany podatek lub określa wymienione w art. 217 Konstytucji RP elementy konstrukcyjne tego podatku<sup>11</sup>. Przez ustawę podatkową należy zatem rozumieć każdą ustawę, która reguluje materię podatkową wskazaną w rzeczonym art. 217, naturalnie z wyłączeniem regulacji dotyczących danin publicznych innych niż podatki.

Trybunał Konstytucyjny ustalił również, że podatkiem jest świadczenie pieniężne, przymusowe, bezzwrotne, nieekwiwalentne, nakładane wyłącznie w drodze norm ogólnych i abstrakcyjnych przez ustawę podatkową, stanowiące budżetowy dochód Skarbu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego o przeznaczeniu co do zasady ogólnym. Definicja ta znalazła odzwierciedlenie w polskim ustawodawstwie – w Ordynacji podatkowej<sup>12</sup>.

Mając na uwadze racjonalność ustawodawcy, należy przyjąć, że gdyby legislator chciał rozszerzyć zakres wyjątków procedowania w specjalnym trybie nad projektami ustaw, to użyłby sformułowania podobnego do art. 217, w którym wyraźnie stanowi o podatkach i innych daninach publicznych. Tym samym objąłby tym trybem ustawy inne niż podatkowe, w tym m.in. ustawy regulujące materię danin publicznych. Krok ten rozszerzyłby przedmiotowo krąg „obiektów”, które mogłyby stanowić istotę obrad ciała ustawodawczego. Skoro jednak tego nie zrobiono, to znaczy, że ograniczono wyjątek tylko do ustaw podatkowych<sup>13</sup>. Termin „ustawa podatkowa”, o którym mowa w art. 123 ust. 1 Konstytucji RP, ma zatem węższe znaczenie niż „ustawa nakładająca podatki lub inne daniny publiczne”, o której mowa w art. 217 tego aktu prawnego.

#### 2.1.3. Rozumienie „ustawy podatkowej” na gruncie art. 217 Konstytucji RP

Kolejnym miejscem, w którym polski legislator posłużył się pojęciem ustawy podatkowej, jest art. 217 Konstytucji RP, który stanowi, że 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. Usprawiedliwione jest twierdzenie, że art. 217 dotyczy władztwa podatkowego i ustawy podatkowej, ponieważ w jego treści wprost wymienia się podatki<sup>14</sup>. Stanowią one bowiem jedną z form prawnych danin publicznych.

Na tym tle należy się zgodzić z głosem doktryny i wskazać w tym miejscu, że ustawa podatkowa to ustawa nakładająca

podatek i określająca wymienione w art. 217 Konstytucji RP elementy konstrukcyjne podatku, tj. podmiot, przedmiot opodatkowania, stawki podatkowe, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków<sup>15</sup>. Ustawa podatkowa jest wyrazem tego, że w demokratycznym państwie prawnym ingerencja w prawa obywatela musi mieć konstytucyjną legitymację i formę ustawy<sup>16</sup>. Oprócz tego miano ustawy podatkowej przysługuje również ustawie, która uchyla lub modyfikuje zakres obowiązku podatkowego lub jego elementy.

Ustawa podatkowa, obok tzw. materii obowiązkowej, o której mowa w art. 217 Konstytucji RP, może regulować także inne treści, tj. spoza zakresu ściśle rozumianego prawa podatkowego, tzn. tych elementów, które definiują ustawę podatkową. Zawarcie w akcie prawnym dodatkowych elementów nie odbiera mu oczywiście cech ustawy podatkowej<sup>17</sup>. Uwaga ta ma istotne znaczenie; określić ją można jako zasadę konstytucyjną odnoszącą się do przedmiotu minimalnego zawarcia w treści elementów wskazanych w art. 217. Nieuregulowanie danego podatku w formie ustawy bądź niezawarcie wspomnianych treści będzie skutkowało jednak niekonstytucyjnością. Nie oznacza to jednak, że dane świadczenie utraci charakter podatkowy, dalej bowiem materialnie będzie podatkiem.

## 2.2. Ustawa podatkowa w Ordynacji podatkowej

Kolejnym miejscem, gdzie polski legislator posłużył się terminem „ustawa podatkowa”, jest Ordynacja podatkowa. Omawiane pojęcie zostało użyte w art. 3 pkt 1, który wskazuje zakres przedmiotowy definicji. Mianowicie są to ustawy dotyczące podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych, określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych i osób trzecich. Z kolei na gruncie ustawy podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe i bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

Powodem wyróżnienia w Ordynacji podatkowej ustaw podatkowych i przepisów prawa podatkowego był zamiar ograniczenia roli parlamentu i ustawy podatkowej oraz utrzymania prerogatyw Ministra Finansów, wbrew historycznie wykształconym zasadom stanowienia podatków w formie ustaw<sup>18</sup>.

Zauważyć również należy, że używanie terminu „przepisy prawa podatkowego” jest w większości przypadków konsekwencją zastosowania podziału na ustawy podatkowe i przepisy prawa podatkowego. Jak była już o tym mowa, w zamyśle projektodawców podział ten miał służyć do ominięcia przepisów Konstytucji RP i regulowania materii ustawowej aktami podustawowymi. Wskutek zaniku pierwotnej roli tych terminów oraz braku dbałości legislacyjnej sformułowanie „przepisy prawa podatkowego” zaczęło jednak żyć własnym życiem jako element przepisów i norm prawnych<sup>19</sup>.

Kwestia znaczenia przedmiotowego „ustawy podatkowej” w rozumieniu Ordynacji podatkowej pojawiła się w orzeczeniu TK w kontekście badania konstytucyjności przepisów Ordynacji

podatkowej z perspektywy art. 217 Konstytucji RP<sup>20</sup>. Trybunał uznał, że nie ma podstaw, by definicji ustawowej terminu „ustawa podatkowa” (art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej) zarzucać sprzeczność z art. 217 Konstytucji RP. Pojęcie z Ordynacji podatkowej nie stanowi definicji ustalonej na poziomie konstytucyjnym w art. 217. Ustawowa definicja ma węższy zakres znaczeniowy niż ten nadany mu w ww. artykule. To, że zakres materii ustawowej wymagany przez Konstytucję RP był szerszy od pojęcia „ustawy podatkowej” w rozumieniu Ordynacji podatkowej, stanowiło jedynie wadę techniki legislacyjnej. Wada ta nie kwalifikuje danego przepisu jako niekonstytucyjny. Artykuł 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie może być odczytywany jako uniwersalna definicja „ustawy podatkowej”.

W ujęciu komparatystycznym – między ustawą podatkową w znaczeniu konstytucyjnym a tym użytym w Ordynacji podatkowej można zauważyć pewne rozbieżności. Podobieństwo polega na wspólnym odniesieniu się w treści do szeroko pojmowanych danin publicznych.

Z kolei różnic jest więcej. Konstytucja RP nie wymaga, aby ustawa podatkowa regulowała „powstanie obowiązku podatkowego i podstawy opodatkowania”. Kolejną odmiennością jest to, że Ordynacja podatkowa nie wymienia jako treści ustawy podatkowej „zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków”. Ordynacja wymaga z kolei od ustawy podatkowej, aby regulowała ona „prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich”.

## 2.3. Ustawa podatkowa w regulaminie Sejmu RP

Ostatnim miejscem, w którym polski ustawodawca posłużył się terminem „ustawa podatkowa”, jest regulamin Sejmu RP. W art. 37 ust. 2 wskazano, że pierwsze czytanie na posiedzeniu Sejmu przeprowadza się w odniesieniu do projektów ustaw: o zmianie Konstytucji RP, budżetowych, podatkowych, dotyczących wyboru Prezydenta, Sejmu i Senatu oraz organów samorządu terytorialnego, regulujących ustrój i właściwość władz publicznych, a także kodeksów.

Pojęcie użyte w art. 37 ust. 2 regulaminu Sejmu RP powinno być interpretowane z uwzględnieniem dyrektyw interpretacyjnych wynikających z treści konstytucyjnego pojęcia „ustawy podatkowej” z art. 123 ust. 1 Konstytucji RP. Jest to efektem utrwalonego poglądu, że w procesie interpretacji pojęć konstytucyjnych to przepisy ustawy zasadniczej winny narzucać sposób i kierunek wykładni postanowień zawartych w innych aktach normatywnych<sup>21</sup>.

Znaczenie terminu „ustawa podatkowa”, jakim ustawodawca posłużył się w swoim regulaminie, można zdekodować z wykorzystaniem również dorobku orzecznictwa. Pomocne przy tym są niezmiernie wnioski zawarte w jednym z wyroków TK<sup>22</sup>. W owym wyroku, w którym zostało zgłoszonych osiem zdań odrębnych (Trybunał orzekał w pełnym składzie osobowym), dokonano konstytucyjnej oceny zgodności przepisów ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych<sup>23</sup> z Konstytucją RP.

W trzech zdaniach odrębnych wskazywano na rozbieżności między wyliczeniem z art. 37 ust. 2 regulaminu Sejmu RP i zawartym w art. 123 Konstytucji RP wyliczeniem ustaw,

które nie mogą być uchwalone w trybie pilnym. Spostrzeżenie to, chociaż nie ma mocy prawnie wiążącej, trafnie zwraca uwagę na te akty ustawodawcze, które w pierwszym czytaniu powinny być rozpatrywane na posiedzeniu plenarnym Sejmu. Skutkiem takiego ujęcia jest wniosek, że pojęcie „ustawy podatkowej” w znaczeniu z art. 37 ust. 2 regulaminu Sejmu RP powinno być interpretowane z uwzględnieniem dyrektyw interpretacyjnych wiążących się z treścią konstytucyjnego pojęcia „ustaw podatkowych” z art. 123 ust. 1 ustawy zasadniczej. Analizowanie pojęcia „ustawy podatkowej” w znaczeniu nadanym mu w regulaminie Sejmu RP w ścisłym powiązaniu z „ustawą podatkową” wymienioną w Konstytucji RP jest uzasadnione tożsamym zakresem treściowym obu przepisów. Odnoszą się one bowiem do określonej procedury ustawodawczej. Gdyby ustawy podatkowe w rozumieniu art. 123 Konstytucji RP (a tym samym w rozumieniu art. 37 ust. 2 regulaminu Sejmu RP) miałyby obejmować ustawy dotyczące innych danin publicznych, to legislator posłużyłby się sformułowaniem podobnym do art. 217, tj. dokładnie wskazałby podatki i inne daniny publiczne.

Mając na uwadze powyższe okoliczności, projektami ustaw podatkowych (art. 37 ust. 2 regulaminu Sejmu RP) są projekty ustaw normujących materię podatkową, które z czasem nabierają mocy aktów prawnych regulujących świadczenia pieniężne, przymusowe, bezzwrotne i nieekwiwalentne, nakładane wyłącznie w drodze ustawy i stanowiące budżetowy dochód Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego o przeznaczeniu ogólnym. Pod pojęciem „ustawy podatkowej” poza kręgiem desygnatów znajdują się ustawy dotyczące innych danin publicznych (*sensu stricto*).

#### 2.4. Pozanormatywne rozumienie ustawy podatkowej

W doktrynie prawa są wyrażane odmienne zdania co do ogólnej definicji ustawy podatkowej. Za szerokim rozumieniem tego terminu opowiada się Adam Krzywoń<sup>24</sup>. Wskazuje on, że nie można uważać za ustawę podatkową takiej ustawy, która normuje inne zagadnienia podatkowe niż te, które są wymienione w art. 217 Konstytucji RP (element *sine qua non* ustawy podatkowej). Za wąskim rozumieniem ustawy podatkowej przemawiają rozważania dotyczące art. 123 Konstytucji RP oraz art. 37 ust. 2 regulaminu Sejmu RP. Z kolei A. Krzywoń, przyjmując szeroką koncepcję ustawy podatkowej, włączył do znaczenia omawianego pojęcia również akty prawne dotyczące wszystkich danin publicznych. Autor powołał się na odmienny tryb postępowania legislacyjnego. Ten z kolei, z uwagi na respektowanie reguł rzetelnej legislacji podatkowej, przekłada się na pogłębienie zaufania do państwa i stanowionego prawa. Tym samym pojęcie ustawy podatkowej należy zdekodować jako akty prawne regulujące m.in. postępowanie podatkowe czy dotyczące praw i obowiązków organów podatkowych.

### 3. WNIOSKI

Reasumując, należy wskazać, że termin „ustawa podatkowa” jest rozumiany różnie w zależności od aktu prawnego, w którym występuje. Nie została również wypracowana ogólna definicja tego pojęcia. Z uwagi na jego konstytucyjność rozsądne byłoby jego zuniwersalizowanie. Termin ten w Konstytucji RP występuje trzy razy:

- 1) w art. 84 (w kontekście uniwersalnego obowiązku ponoszenia wszelkich ciężarów publicznych określonych w ustawie),
- 2) w art. 123 (legislator wprost powołuje się na ustawę podatkową, wskazując, że do tej kategorii ustaw nie można zastosować pilnego trybu uchwalania),
- 3) w art. 217 (pojęcie to zostało w swoisty sposób ukryte, ustawodawca wskazał bowiem na przedmiotowy zakres nakładania podatków, które mogą obciążać obywateli – wyłącznie w formie ustawy).

Z kolei w Ordynacji podatkowej polski ustawodawca posłużył się tym terminem w 16 miejscach (łącznie z użyciem go w definicji). Występuje on w art. 3 pkt 1 i 2, art. 4, art. 6, art. 7 § 1 i 2, art. 10 § 2, art. 12 § 5, art. 17 § 1, art. 22 § 2a, art. 75 § 6, art. 79 § 3, art. 86 § 1, art. 92 § 1, art. 128 i art. 299 § 3 pkt 13. Najbardziej na uwagę zasługuje jednak art. 3 pkt 1, zawiera on bowiem definicję legalną omawianego pojęcia. W dalszej części autor Ordynacji podatkowej odnosi się do pojęcia w znaczeniu nadanym w słowniczku ustawowym – treść ustawy podatkowej jest elementem przepisów prawa podatkowego. Znajduje się ona wśród postanowień ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, postanowień ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej oraz przepisów aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Należy uznać, że sformułowanie przez polskiego legislatora w tekście Ordynacji podatkowej definicji „ustawy podatkowej” jest zbędne i stanowiło próbę ominięcia ustrojowej zasady obciążania każdego zobowiązanego do ponoszenia ciężarów publicznych w drodze ustawy, również w formie innych aktów<sup>25</sup>.

Ostatnim miejscem, w którym można znaleźć omawiane pojęcie, jest regulamin Sejmu RP (art. 37 ust. 2). Zostało ono użyte w znaczeniu nadanym mu w art. 123 Konstytucji RP i również w takim kontekście należy go rozumieć. Oba przepisy wskazują tożsame sytuacje, w których projekt ustawy może być uchwalany jako pilny.

Podsumowując powyższe rozważania, należy podkreślić, że termin ten jest rozumiany różnorodnie w zależności od aktu prawnego, w którym został użyty. *De lege ferenda* należałoby na szczeblu konstytucyjnym zastosować ogólną definicję ustawy podatkowej. Można by to zrobić przez zmianę treści art. 217, który najbardziej oddaje istotę ustawy podatkowej. Ustawodawca wymienił tam istotne elementy, które są charakterystyczne dla tego rodzaju ustawy. Wskazanie wprost, co należy rozumieć przez ustawę podatkową (przez zastosowanie definicji z Ordynacji podatkowej, ale odpowiednio zmodyfikowanej), pozwoli na precyzyjne tworzenie prawa, stanie się istotnie pomocne dla władzy ustawodawczej, która w ostatnim czasie popada w manierę uchwalania prawa podatkowego za pomocą aktów wykonawczych do ustaw<sup>26</sup>. W doktrynie można zauważyć tendencje do definiowania „ustawy podatkowej” na poziomie konstytucyjnym. Głosy takie pojawiają się w kontekście ustanowienia monopolu na legislację dla Rady Ministrów w zakresie ustaw podatkowych<sup>27</sup>.

Dokonanie zmiany jest uzasadnione także tym, że w treści tego przepisu nie wskazano wszystkich istotnych elementów ustawy podatkowej – mowa głównie o podstawie opodat-

kowania, ale również nie wymieniono *expressis verbis*: zwolnień przedmiotowych, zaniechania wymiaru i poboru podatku, trybu, terminów i sposobów płatności podatku<sup>28</sup>.

## Przypisy

- <sup>1</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- <sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- <sup>3</sup> Uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. – Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, tekst jednolity M.P. z 2021 r. poz. 483 ze zm., dalej: regulamin Sejmu RP.
- <sup>4</sup> Por. W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku*, w: *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010.
- <sup>5</sup> A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 2, s. 53. Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 6 maja 2003 r., P 21/01, OTK ZU 5A/2003, poz. 37.
- <sup>6</sup> A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie TK. Najnowsze tendencje*, „Przegląd Sejmowy” 2012, nr 1, s. 30.
- <sup>7</sup> Zob. A. Huchla, *Ciężary i świadczenia publiczne*, w: *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), Białystok 2010, s. 146.
- <sup>8</sup> M. Safjan, L. Bosek, *Konstytucja RP. Komentarz*, Legalis/el. 2016, uwagi do art. 84.
- <sup>9</sup> Tamże.
- <sup>10</sup> P. Chybalski, w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, M. Safjan, L. Bosek (red.), Warszawa 2016, art. 87.
- <sup>11</sup> Wyrok TK z dnia 15 lipca 2013 r., K 7/12, OTK ZU 6A/2013, poz. 76.
- <sup>12</sup> Zob. uzasadnienie projektu ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r., [https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=10972dc8-dbf7-4f62-83a1-b112e611e99d&groupId=764034](https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=10972dc8-dbf7-4f62-83a1-b112e611e99d&groupId=764034), s. 5, dostęp: 8.06.2022.
- <sup>13</sup> B. Banaszak, w: tegoż, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Legalis, 2012, art. 217.
- <sup>14</sup> C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 83.
- <sup>15</sup> C. Kosikowski, *Zasady ustroju społecznego i gospodarczego w procesie stosowania Konstytucji*, Warszawa 2005, s. 193.
- <sup>16</sup> Tamże, s. 193.
- <sup>17</sup> C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa...*, dz. cyt., s. 91.
- <sup>18</sup> *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, H. Dzwonkowski (red.), Legalis/el. 2018, art. 3.
- <sup>19</sup> Tamże.
- <sup>20</sup> Wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r., K 28/98, OTK ZU 7/1999, poz. 156.
- <sup>21</sup> Wyrok TK z dnia 14 marca 2000 r., P 5/99, OTK ZU 2/2000, poz. 60.
- <sup>22</sup> Wyrok TK z dnia 7 listopada 2013 r., K 31/12, OTK ZU 8A/2013, poz. 121.
- <sup>23</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2072 ze zm.
- <sup>24</sup> A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 42-43.
- <sup>25</sup> *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, H. Dzwonkowski (red.), wyd. 9, Warszawa 2020, Legalis/el., uwagi do art. 3.
- <sup>26</sup> Zob. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa, s. 248.
- <sup>27</sup> Tamże.

- <sup>28</sup> Zob. C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004, s. 207 i nast.

## Bibliografia

## Literatura

- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Legalis, 2012.
- Chybalski P., w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, M. Safjan, L. Bosek (red.), Warszawa 2016.
- Huchla A., *Ciężary i świadczenia publiczne*, w: *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), Białystok 2010.
- Kosikowski C., *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004.
- Kosikowski C., *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006.
- Kosikowski C., *Zasady ustroju społecznego i gospodarczego w procesie stosowania Konstytucji*, Warszawa 2005.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 2.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie TK. Najnowsze tendencje*, „Przegląd Sejmowy” 2012, nr 1.
- Nykiel W., *Pojęcie i konstrukcja podatku*, w: *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, H. Dzwonkowski (red.), Legalis/el. 2018.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, H. Dzwonkowski (red.), wyd. 9, Warszawa 2020, Legalis/el.
- Safjan M., Bosek L., *Konstytucja RP. Komentarz*, Legalis/el. 2016.

## Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. – Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, tekst jednolity M.P. z 2021 r. poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2072 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

## Orzecznictwo

- Wyrok TK z dnia 6 maja 2003 r., P 21/01, OTK ZU 5A/2003, poz. 37.
- Wyrok TK z dnia 7 listopada 2013 r., K 31/12, OTK ZU 8A/2013, poz. 121.
- Wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r., K 28/98, OTK ZU 7/1999, poz. 156.
- Wyrok TK z dnia 14 marca 2000 r., P 5/99, OTK ZU 2/2000, poz. 60.
- Wyrok TK z dnia 15 lipca 2013 r., K 7/12, OTK ZU 6A/2013, poz. 76.

## Inne źródła

- Uzasadnienie projektu ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r., [https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=10972dc8-dbf7-4f62-83a1-b112e611e99d&groupId=764034](https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=10972dc8-dbf7-4f62-83a1-b112e611e99d&groupId=764034), dostęp: 8.06.2022.