

## Artykuł 217 Konstytucji RP a konstrukcja podatku

### 1. Wprowadzenie

Zasada ustawowej regulacji podatku<sup>1</sup>, będąca w istocie zasadą wyłączności ustawowej, oraz zasada władztwa finansowego państwa, które dla sfinansowania swoich potrzeb ma prawo nakładać podatki<sup>2</sup>, wynikają z art. 84 i 217 Konstytucji RP. Drugi z tych przepisów wskazuje ponadto elementy konstrukcji podatku, które winny być uregulowane w ustawie<sup>3</sup>. W piśmiennictwie podkreśla się, że art. 217 jest jedynym przepisem Konstytucji wyznaczającym zakres regulacji ustawowej w konkretnej dziedzinie prawa<sup>4</sup>. W takim stanie rzeczy zasadne jest zestawienie elementów konstrukcji podatku z treścią art. 217 Konstytucji. Taki zabieg pozwoli właściwie ocenić tę treść zarówno z ustrojowego punktu widzenia, jak i z perspektywy ochrony praw podatnika. Pokaże bowiem, które elementy konstrukcji podatku winny być objęte ustawą podatkową. Ponadto zabieg ten będzie swego rodzaju objaśnieniem terminologii użytej w art. 217 Konstytucji RP.

201

<sup>1</sup> Jest ona także nazywana zasadą legalności (*principle of legality*) podatku – zob. V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, The Hague–London–New York 2003, s. 70.

<sup>2</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Obliczanie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7, s. 32; eadem, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, cz. I, „Glosa” 1996, nr 11 i cz. II, „Glosa” 1996, nr 12. Por. także J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 65; M. Duda-Hyz, [w:] *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2019, s. 31–35.

<sup>3</sup> M. Florczak-Wątor, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. P. Tuleja, LEX/el. 2021, art. 217, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587806811/650874?tocHit=1&cm=RELATIONS> (dostęp: 30.01.2022).

<sup>4</sup> E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 391.

## 2. Elementy konstrukcji podatku

W piśmiennictwie przyjmuje się na ogół, że podatek składa się z podmiotu, przedmiotu opodatkowania, podstawy opodatkowania i stawek. To są podstawowe elementy konstrukcji podatku. Obok nich wymienia się także inne, w tym zwolnienia i ulgi podatkowe.

Karol Ostrowski pisał, że „podmiotem podatkowym w określonym podatku jest ta jednostka życia społecznego, na którą przepis prawny nakłada obowiązek świadczenia podatkowego”<sup>5</sup>. W polskim języku prawnym ustawodawca najczęściej używa nazwy „podatnik” zdefiniowanej w Ordynacji podatkowej<sup>6</sup>. Przedmiot opodatkowania to „określona sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem u podmiotu podatkowego norma prawna wiąże powstanie obowiązku świadczenia podatkowego”<sup>7</sup>. Nazwę „przedmiot opodatkowania” spotykamy w naszym prawie podatkowym<sup>8</sup>. Podstawa opodatkowania jest ściśle związana z przedmiotem opodatkowania, w pewien sposób jest jego ujęciem. Jest to bowiem skwantyfikowany, czyli ujęty ilościowo przedmiot opodatkowania<sup>9</sup>. Stawka podatkowa to współczynnik, który poprzez zastosowanie do podstawy opodatkowania umożliwia obliczenie wysokości podatku.

202 Zwolnienia i ulgi podatkowe nie należą do podstawowych elementów konstrukcji podatku. Zwolnienie podatkowe polega na redukcji zakresu podmiotowego bądź przedmiotowego podatku. Dlatego wyróżniamy zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe. Są także zwolnienia mieszane (podmiotowo-przedmiotowe). Zwolnienie nie występuje w oderwaniu od podmiotu bądź przedmiotu. Jest więc niesamoistnym elementem konstrukcji podatku. Ulgi podatkowe polegają na zmniejszeniu podstawy opodatkowania, stawek podatkowych lub samej kwoty podatku. Nie występują one w oderwaniu od podstawy, stawki bądź kwoty podatku. Są one więc również niesamoistnymi elementami konstrukcji podatku. Podkreślić należy, że ulgi są adresowane do określonych grup podatników i dotyczą określonych sytuacji faktycznych lub prawnych<sup>10</sup>.

<sup>5</sup> K. Ostrowski, *Prawo finansowe, zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 144.

<sup>6</sup> Art. 7 § 1 ustawy z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. z 2021 r., poz. 1540) głosi: „Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu”.

<sup>7</sup> K. Ostrowski, *Prawo finansowe...*, s. 146.

<sup>8</sup> Nazwa ta jest np. używana w tytułach rozdziałów ustaw: o podatku dochodowym od osób fizycznych, o podatku od spadków i darowizn i o podatku od czynności cywilnoprawnych.

<sup>9</sup> K. Ostrowski, *Prawo finansowe...*, s. 149. Zob. także A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, *Instytucje budżetowe*, cz. II *Dochody i wydatki budżetu*, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź 1985, s. 183–185.

<sup>10</sup> W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 14, 19, 23.

Wyżej przedstawiono w znacznym uproszczeniu koncepcję zwolnień i ulg podatkowych opartą na materiale normatywnym, analizach językowych i funkcjonowaniu mechanizmów podatkowych. Zauważyć jednak trzeba, iż nasz ustawodawca dla potrzeb Ordynacji podatkowej zwolnienia zalicza do ulg podatkowych (art. 3 pkt 6)<sup>11</sup>.

Ulg jako elementów (niesamoistnych) konstrukcji podatku nie wolno mylić z ulgami w zapłacie podatku (ulgami w spłacie zobowiązań podatkowych). Ulgi stanowiące elementy konstrukcji podatku brane są pod uwagę przy obliczaniu jego wysokości, gdy tymczasem ulgi w zapłacie podatku są możliwe do zastosowania wtedy, gdy wysokość podatku jest już obliczona. Ulgi w zapłacie to: odroczenie terminu płatności, rozłożenie na raty i umorzenie. Ulgi te, zgodnie z art. 67a Op, są przyznawane przez organ podatkowy na wniosek podatnika „w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym”. Na marginesie tych uwag zauważyć wypada, że rozłożenie podatku na raty można nazwać złożonym odroczeniem terminu płatności, zaś umorzenie całości zaległości podatkowej jest w istocie odmianą zwolnienia i oznacza rezygnację wierzyciela podatkowego z należnego mu świadczenia.

### 3. Artykuł 217 Konstytucji RP

W myśl art. 217 Konstytucji: „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”. Jak widać przepis ten, adresowany przede wszystkim do Sejmu, Senatu i Rady Ministrów<sup>12</sup>, odnosi się do podatków, jak i innych danin publicznych. Zgodnie z art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy o finansach publicznych daniny publiczne obejmują: „podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw”. Statystyki dotyczące

<sup>11</sup> Ustawa z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.).

<sup>12</sup> W. Nykiel, A. Mariański, *Artykuł 217*, [w:] *Konstytucja RP*, t. II, *Komentarz*. Art. 87–243, Warszawa 2016, s. 1483.

finansów publicznych wskazują na dominującą rolę podatków wśród da-  
nin publicznych. Dlatego też, w tej części artykułu 217, która odnosi się do  
konstrukcji, mowa jest o konstrukcji podatku.

Już *prima facie* widać, że z czterech podstawowych elementów kon-  
strukcji podatku, wskazanych w pkt 2, normodawca konstytucyjny wy-  
mienia w art. 217 jedynie trzy i one winny być uregulowane ustawowo.  
Są to podmiot, przedmiot opodatkowania i stawki podatkowe. Na tym tle  
rodzi się pytanie czy oznacza to, że podstawa opodatkowania może zostać  
uregulowana w rozporządzeniu wykonawczym.

Podstawa opodatkowania jest bardzo ważnym elementem konstruk-  
cji podatku, gdyż współdecyduje o jego wysokości. Wszak wysokość po-  
datku oblicza się, stosując odpowiednie stawki do podstawy opodatkowa-  
nia. Gdyby znalazła się ona poza ustawą, nie można byłoby mówić,  
że podatek został nałożony ustawowo, a wymaga tego zarówno art. 84,  
jak i 217 naszej Konstytucji. Ponadto, jeśli przyjmiemy za K. Ostrowskim  
(zob. pkt 2), że podstawa opodatkowania to skwantyfikowany,  
czyli ujęty ilościowo przedmiot opodatkowania, to jej brak w ustawie  
oznaczałby, iż przedmiot opodatkowania nie jest w sposób pełny okre-  
ślony, a to jest przecież bezwzględnie wymagane przez art. 217. Z tego  
wywodu wynika, że podstawa opodatkowania na podstawie brzmienia  
art. 217 Konstytucji winna być regulowana ustawowo<sup>13</sup>. Na poparcie  
tej argumentacji warto przytoczyć stanowisko Trybunału Konstytucyj-  
nego zawarte w wyroku z dnia 27 listopada 2007 r.: „Z art. 217 Kon-  
stytucji wynika więc również, że określony musi być przedmiot opo-  
datkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania. Określoność  
przedmiotu opodatkowania oznacza, że nie może być niejasności co do  
podstawy opodatkowania wynikającej z opodatkowania przedmiotu”<sup>14</sup>.  
Niezależnie od tego rozumowania i stanowiska TK podkreślić wypada,  
że podstawa opodatkowania winna być *expressis verbis* wskazana przez  
art. 217, obok podmiotu, przedmiotu i stawek, jako element konstrukcji  
podatku określany ustawowo.

Trudniejszym zadaniem jest interpretacja fragmentu art. 217 dotyczą-  
cego ulg i zwolnień. W literaturze znane jest stanowisko, że w zwrocie  
„zasad przyznawania ulg i umorzeń” chodzi o ulgi w zapłacie podatku  
(ulg w spłacie zobowiązań podatkowych), gdyż przepis ten mówi o przy-  
znawania ulg, czyli o stosowaniu prawa<sup>15</sup>. Z takim stanowiskiem nie moż-  
na się jednak zgodzić. Przede wszystkim termin „przyznawanie” wcale

<sup>13</sup> W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia...*, s. 37–38; W. Nykiel, A. Mariański, *Artykuł 217...*, s. 1488.

<sup>14</sup> Sygn. akt SK 39/06.

<sup>15</sup> H. Dzwonkowski, *Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, „Gło-  
sa” 1999, nr 6, s. 2.

nie musi dotyczyć stosowania prawa. Z tego, że zasady przyznawania ulg i umorzeń winny być zawarte w ustawie, jeszcze nie wynika, że samo przyznawanie będzie aktem stosowania prawa. Ponadto należy zauważyć, że w języku prawnym i w języku prawniczym termin „ulga” bez dodatkowego określenia („w zapłacie podatku” albo „w spłacie zobowiązań podatkowych”) oznacza ulgę będącą elementem konstrukcji podatku, zatem nie powinno się bez widocznego powodu przypisywać mu innego znaczenia. Poza tym – jak wyżej wskazano (pkt 2) – umorzenia należą do kategorii ulg w zapłacie podatku, jeśli więc w omawianym przepisie czytamy o zasadach przyznawania ulg i umorzeń, to ulgi nie mogą być pojmowane jako ulgi w zapłacie podatku.

Zgodnie z art. 217 w drodze ustawy następuje także określanie kategorii podmiotów zwolnionych. Wykładnia językowa wskazuje wyraźnie, że chodzi tu o zwolnienia o charakterze podmiotowym (por. pkt 2). „Trudno bowiem przyjąć, że w zakresie znaczeniowym nazwy „kategoria podmiotów zwolnionych” można pomieścić zwolnienia przedmiotowe”<sup>16</sup>.

Jak widać, art. 217 Konstytucji wymaga *expressis verbis* objęcia ustawą: podmiotu, przedmiotu opodatkowania, stawek, zasad przyznawania ulg (rozumianych jako elementy konstrukcji) i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. W związku z taką konstrukcją Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 217 nie ma charakteru jednolitego<sup>17</sup>.

Na tle takiej treści art. 217 rodzi się pytanie: czy same ulgi, a nie zasady ich przyznawania oraz zwolnienia przedmiotowe mogą być regulowane w aktach wykonawczych. Udzielając odpowiedzi na tak postawione pytanie, pamiętać musimy o tym, że ulgi i zwolnienia przedmiotowe są ważnymi, choć niesamoistnymi elementami podatku i mogą mieć duży wpływ na jego wysokość. Twierdząca odpowiedź oznaczałaby w istocie, że podatek może być współwyznaczany przez ustawę i akt wykonawczy. Nie byłoby więc mowy o realizacji zasady ustawowej regulacji podatku, nazywanej także zasadą wyłączności ustawowej. Przeciwnie z art 217 bez wątplenia wynika, że „nakładanie podatków [...] następuje w drodze ustawy”. Co więcej, w myśl art. 84 Konstytucji RP<sup>18</sup> podatnik ma prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy. Słowa „określonych w ustawie” wskazują wyraźnie, że podatnik jest obowiązany do zapłacenia kwoty podatku określonej w ustawie czy wynikającej z ustawy. Nie

<sup>16</sup> W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia...*, s. 40.

<sup>17</sup> Wyrok TK z 9.11.1999 r. sygn. akt K.28/98.

<sup>18</sup> „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”.

mniej, ale i nie większej niż wynika z ustawy<sup>19</sup>. Jeśli podatek nie byłby nakładany wyłącznie przez ustawę, oznaczałoby to brak ważnej gwarancji praw podatnika na etapie stanowienia prawa i osłabienie roli organów przedstawicielskich. Trafna zatem jest odpowiedź przecząca odwołująca się w znacznym stopniu do wykładni systemowej i celowościowej nawiązującej do celów i roli art. 217 i prawa podatnika do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy zawartego w art. 84.

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że wprowadzenie art. 217 wymaga nakładania podatków w drodze ustawy, ale nie wymienia wszystkich istotnych elementów konstrukcji, które ta ustawa winna zawierać. Ustawa zawiera wszystkie istotne elementy podatku wówczas, gdy na jej podstawie można obliczyć wysokość podatku ciężącego na podatniku.

Podobne stanowisko zajął w tym zakresie Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 6 marca 2002 r. (P 7/00), choć posłużono się w nim pojęciem „istotne elementy stosunku daninowego”. W wyroku tym czytamy: „Interpretując art. 217, Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, iż wyliczenie w nim zawarte należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zaliczają się m.in.: określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. Trybunał Konstytucyjny podkreślał również, iż wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji nie ma charakteru wyczerpującego, co oznacza, że 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”. Rozporządzenie nie jest po to, by zastąpić ustawę, ale po to, by ją wykonać<sup>20</sup>.

Na marginesie prowadzonych rozważań warto zauważyć, że ustawodawca ma znaczną swobodę w kształtowaniu treści ustawy podatkowej<sup>21</sup>. Podkreślić należy, że w przepisach prawa nie zostały określone wprost granice opodatkowania<sup>22</sup>. Granice te wyprowadza się jednak z konstytucyjnych zasad odnoszących się do wolności i prawa własności<sup>23</sup>.

<sup>19</sup> Zob. na ten temat: D. Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International BV 2007, s. 243. D. Bentley pisze m.in.: „A tax system should operate on the basis that taxpayers need only pay the amount of tax required by law” (s. 243).

<sup>20</sup> C. Kosikowski, *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Głosa” 1999, nr 7, s. 4.

<sup>21</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 59–60.

<sup>22</sup> T. Nowak, *Konstytucja i ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019, s. 272.

<sup>23</sup> A. Gomułowicz, *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, [w:] *Konstytucja, urząd...*, s. 374–375.

## 4. Podsumowanie

Artykuł 217 Konstytucji RP wymaga, by nakładanie podatków i innych danin publicznych następowało w drodze ustawy. Przepis ten wskazuje również szereg elementów konstrukcji podatku, które winny się znaleźć w ustawie (podmioty, przedmioty opodatkowania, stawki, kategorie podmiotów zwolnionych od podatków). W ustawie winny być także określone zasady przyznawania ulg i umorzeń. Ulgi są niesamoistnymi elementami konstrukcji podatku, zaś umorzenia nie są elementami konstrukcji podatku, lecz należą do ulg w zapłacie podatku (w spłacie zobowiązań podatkowych).

Artykuł 217 nie określa wszystkich istotnych elementów konstrukcji podatku. Niestety nie wskazują na to wyraźnie sformułowania tego przepisu i jest to na pewno jego wada powodująca kłopoty interpretacyjne. Nie ulega wątpliwości, że wszystkie istotne elementy konstrukcji podatku winny się znaleźć w ustawie podatkowej, po to, by można było uznać, że nałożenie podatku nastąpiło w drodze ustawy, a tym samym, by został spełniony obowiązek ustawodawcy wynikający z pierwszej części art. 217. Wtedy wysokość podatku da się obliczyć na podstawie ustawy i podatnik będzie mógł korzystać ze swego fundamentalnego prawa do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy. Tylko wtedy art. 217 gwarantuje prawa podatnika na etapie stanowienia prawa i umacnia ustrojową pozycję parlamentu.