

**Marta Sagan**

## **Ustawa podatkowa jako szczególny rodzaj aktu normatywnego powszechnie obowiązującego**

Mimo istnienia zamkniętego katalogu źródeł prawa przewidzianego w ustawie zasadniczej, w aktach normatywnych i nauce prawa finansowego używane jest określenie „ustawa podatkowa”, które bezpośrednio nie zostało ujęte w powyższym katalogu.

Niniejsze opracowanie ma na celu jej charakterystykę z zaznaczeniem pewnych odrębności przewidzianych dla ustawy podatkowej względem ustaw zwykłych. Dotyczą one przede wszystkim zakresu przedmiotowego regulacji, a także - w mniejszym zakresie - procedury jej uchwalania. Jednakże mimo powyżej wskazanych różnic ustawa podatkowa może uznawana być wyłącznie za szczególny rodzaj aktu normatywnego powszechnie obowiązującego tj. ustawy.

Poruszana tematyka wydaje się być aktualna w kontekście proponowanych przez wicepremiera w rządzie Beaty Szydło, ministra rozwoju i finansów Mateusza Morawieckiego zmian przepisów prawnych. Dotyczą one głównie relacji państwo-przedsiębiorca i obejmują także szereg modyfikacji obowiązujących regulacji w zakresie prawa podatkowego.

### **I Źródła prawa w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>1</sup>**

Pojęcie źródeł prawa nie jest jednoznacznie określone przez doktrynę. Także Konstytucja nie zawiera wyczerpujących regulacji dotyczących problematyki źródeł prawa, jednakże należy podkreślić, iż akt ten jest pierwszą polską Konstytucją, w której w osobnym rozdziale podjęto próbę unormowania źródeł prawa<sup>2</sup>.

Konstytucyjna idea źródeł, określona jest przepisami ustawy zasadniczej. Jest ona węższa od całościowej normatywnej koncepcji źródeł prawa<sup>3</sup>, a termin źródła prawa użyty

---

<sup>1</sup>Ustawa z 2 kwietnia 1997r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej(Dz. U. z 1997r. nr 78 poz. 483 ze zm.), dalej Konstytucja.

<sup>2</sup>K. Działocha (red.), *Podstawowe problemy stosowania Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 7.

<sup>3</sup>R. W. Kaszubski, *Funkcjonalne źródła prawa bankowego publicznego*, LEX nr 56457.

w ustawie zasadniczej określa źródła prawa w znaczeniu formalnym<sup>4</sup>, które należy rozumieć jako gotowe do stosowania akty normatywne ogłoszone w sposób przewidziany prawem i obowiązujące<sup>5</sup>.

Konstytucja w art. 87 stanowi, że źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia oraz na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego<sup>6</sup>. Konsekwencją nadrzędnej pozycji Konstytucji w systemie źródeł prawa jest wprowadzenie zasady hierarchicznej struktury tego systemu<sup>7</sup>.

Wskazany powyżej katalog źródeł prawa jest katalogiem zamkniętym<sup>8</sup>, zarówno w aspekcie przedmiotowym, ponieważ Konstytucja precyzuje rodzaje aktów, które mogą zawierać normy powszechnie obowiązujące, jak i podmiotowym. Polega on na oznaczeniu organów upoważnionych do stanowienia prawa<sup>9</sup>.

W przypadku Konstytucji uprawnienia, o których mowa powyżej, zostały przypisane parlamentowi na podstawie szczególnej procedury określonej w art. 235 Konstytucji. Ustawy zwykle uchwalane są przez parlament, a podczas stanu wojennego kompetencje ustawodawcze posiada Prezydent RP. Realizowane są wówczas w formie rozporządzeń z mocą ustawy, o czym stanowi art. 243 Konstytucji.

Rozporządzenia zaś wydawane są przez wskazane w Konstytucji organy na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania (art. 92 ust.1 zd. 1 Konstytucji). Należą do nich Prezydent RP, Rada Ministrów, Prezes Rady Ministrów, Ministrowie kierujący działem administracji rządowej, powołani w skład Rady Ministrów przewodniczący określonych w ustawie komitetów i Krajowa Rada Radiofonii i Telewizji.

Prawo powszechnie obowiązujące to regulacje prawne, na podstawie których organy władzy publicznej mogą wydać akty stosowania prawa. Mają one postać decyzji bądź orzeczeń w stosunku do jednostek oraz innych podmiotów. Ponadto mogą stanowić podstawę

<sup>4</sup>J. Oniszczyk, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na początku XXI w.*, Kraków 2004, s. 791-792.

<sup>5</sup>A. Bałaban, *Polskie problemy ustrojowe. Konstytucja, źródła prawa, samorząd terytorialny, prawa człowieka*, LEX nr 36657.

<sup>6</sup>Warto zauważyć, że „regułą jest brak w konstytucjach odrębnych rozdziałów poświęconych źródłom prawa (Polska jest tu wyjątkiem), a sam katalog źródeł prawa w innych konstytucjach jest znacznie zasobniejszy niż polski”, cyt. za W. Staśkiewicz, *Ideologia konstytucyjna państw Europy Środkowej i Wschodniej* [w:] *Wykładnia konstytucji. Inspiracje, teorie, argumenty*, (red.) T. Stawecki, J. Winczorek, LEX nr 233601.

<sup>7</sup>B. Banaszak, *Porównawcze prawo konstytucyjne współczesnych państw demokratycznych*, LEX nr 150985.

<sup>8</sup>M. Pichlak, *Zamknięty system źródeł prawa. Studium instytucjonalizacji dyskursu prawniczego*, Wrocław 2013, s. 129, [http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/42686/Zamkniety\\_system\\_zrodel\\_prawa.pdf](http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/42686/Zamkniety_system_zrodel_prawa.pdf), data dostępu 25. 03. 2017.

<sup>9</sup>B. Serwin, *Zmiany w katalogu źródeł prawa RP po akcesji Polski do Unii Europejskiej* [w:] *Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka* nr 3(28)/2012, s. 114.

przyznania uprawnienia lub nałożenia obowiązku. Sytuacja kształtuje się odmiennie w stosunku do kategorii prawa wewnątrznie obowiązującego. Z art. 93 Konstytucji wynika, że nie może być ono podstawą decyzji organów władzy publicznej wobec obywateli, osób prawnych i innych podmiotów<sup>10</sup>.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazano, iż u podstaw koncepcji systemu prawa jest po pierwsze rozdzielenie źródeł prawa powszechnie obowiązującego od aktów prawa wewnętrznego, a po drugie, że sytuacja prawna jednostki może być przedmiotem regulacji aktów prawa powszechnie obowiązującego, wskazanych w art. 87 Konstytucji. System rozumiany w powyższy sposób jest systemem zamkniętym, a uzupełnienie tego katalogu jest możliwe tylko na podstawie przepisów konstytucyjnych<sup>11</sup>.

W art. 94 Konstytucji sprecyzowane zostały podmioty uprawnione do wydawania aktów prawa miejscowego, o których mowa w art. 87 Konstytucji. Należą do nich organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, które na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze ich działania. Zasady i tryb wydawania aktów prawa miejscowego określa ustawa.

Konstytucja nie przewiduje szerokiego zakresu regulacji odnoszących się do źródeł prawa miejscowego. Ta część systemu źródeł prawa, rodzaje aktów prawnych składających się na nią oraz zakres ich regulacji, mają stanowić przedmiot rozstrzygnięć ustawowych. W ustawach: o samorządzie gminnym<sup>12</sup>, o samorządzie powiatowym<sup>13</sup> i o samorządzie województwa<sup>14</sup> a także o wojewodzie i administracji rządowej w województwie<sup>15</sup>, ustawodawca przyjął, że aktami prawa miejscowego są akty stanowione przez następujące organy: radę gminy, radę powiatu, sejmik województwa a ponadto rozporządzenia porządkowe wojewody<sup>16</sup>.

Inaczej niż system źródeł prawa powszechnie obowiązującego, system aktów prawa wewnętrznego ma charakter otwarty. Jego trzon stanowią akty wymienione w art. 93 ust. 1, ale nie ma konstytucyjnego zakazu, by przepisy ustawowe upoważniały także inne podmioty

<sup>10</sup>M. Haczowska(red.), R. Balicki, M. Bartoszewicz, K. Complak, A. Ławniczak, M. Masternak-Kubiak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, LEX nr 10046.

<sup>11</sup>J. Oniszczyk, *Źródła prawa w nowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s.23, zob. też wyroki TK: z 19 maja 1998r. sygn. U 5/97, 1 grudnia 1998r. sygn. K 21/98, 9 listopada 1999r. sygn. K 28/98).

<sup>12</sup>Ustawa z 8 marca 1990r. o samorządzie gminnym(tekst jedn. Dz.U. z 2016r. poz. 446).

<sup>13</sup>Ustawa z 5 czerwca 1998r. o samorządzie powiatowym(tekst jedn. Dz. U. z 2016r. poz. 814).

<sup>14</sup>Ustawa z 5 czerwca 1998r. o samorządzie województwa(tekst jedn. Dz. U. z 2016 poz. 486).

<sup>15</sup>Ustawa z 23 stycznia 2009r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie(tekst jedn. Dz. U. z 2015r. poz. 525).

<sup>16</sup>W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, LEX nr 8778.

do stanowienia zarządzeń czy uchwał, a nawet aktów inaczej nazwanych, ale odpowiadających charakterystyce aktu wewnętrznego<sup>17</sup>.

Na mocy art. 168 Konstytucji jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Nie oznacza to pozbawienia władztwa podatkowego parlamentu, ponieważ przyznane jednostkom samorządu terytorialnego uprawnienie odnosi się do ustalania wysokości (rozumianego jako decyzja o stawkach, ulgach i zwolnieniach) podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Oznacza to, że zakres przedmiotowy wskazanego uprawnienia wynika z ustawy zwykłej<sup>18</sup>.

Wskazany przepis upoważnia wyraźnie ustawodawcę do przekazywania do normowania w drodze aktów prawa miejscowego tych elementów stosunku daninowego, które decydują o wysokości danin. Warunkiem takiego przekazania jest to, że ustawa wyznaczy granice kompetencji organów tych jednostek. Kompetencja jednostek samorządu terytorialnego reglamentowana jest więc przez ustawodawcę. Wskazuje on rodzaje podatków i opłat zaliczonych do kategorii podatków i opłat lokalnych, co do których możliwe jest określanie ich wysokości przez jednostki samorządu terytorialnego. W konsekwencji przepis ten zapewnia władztwo dochodowe jednostkom samorządu terytorialnego<sup>19</sup>.

Na podstawie art. 13 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych<sup>20</sup> wyżej wymienione akty prawa miejscowego mające za przedmiot podatki i opłaty lokalne ogłaszane są w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Należą do nich akty prawa miejscowego stanowione przez wojewodę i organy administracji niespolonej oraz akty prawa miejscowego stanowione przez sejmik województwa, organ powiatu oraz organ gminy.

## II Definicja ustawy podatkowej

Podawanie przez ustawodawcę z definicji terminów, którymi posługuje się w aktach prawnych stanowi ważny aspekt działalności legislacyjnej i pozytywnie wpływa na proces

<sup>17</sup> Wyrok TK z 1 grudnia 1998r., sygn. K. 22/98, OTK ZU nr 7/1998.

<sup>18</sup> C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s.110.

<sup>19</sup> M. Haczowska (red.), R. Balicki, M. Bartoszewicz, K. Complak, A. Ławniczak, M. Masternak-Kubiak, *Konstytucja...*, *op.cit.*

<sup>20</sup> Ustawa z dnia 20 lipca 2000r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jedn. Dz.U. 2016, poz. 296).

interpretowania przepisów prawa oraz ich stosowania<sup>21</sup>. W dwóch obowiązujących aktach prawnych wskazano na ustawy, które uważane są lub nazywane wprost ustawami podatkowymi.

Pierwszym z nich jest Konstytucja. Art. 84 Konstytucji stanowiąc, iż każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie wprowadza powszechny obowiązek utrzymywania państwa oraz przyczyniania się do jego poprawnego funkcjonowania<sup>22</sup>, ponieważ gromadzenie i wydatkowanie zasobów budżetowych służą koordynacji oraz kontroli finansowania zadań publicznych<sup>23</sup>. Równość w rozumieniu powyższego przepisu nie ma jednakże charakteru bezwzględnego, a wyróżnienie z ogółu określonej grupy podmiotów dopuszczalne jest na podstawie wskazania wspólnej istotnej cechy faktycznej lub prawnej, uzasadniającej takie postępowanie<sup>24</sup>. Kryterium doboru musi być racjonalnie uzasadnione<sup>25</sup> i dobrane zgodnie z zasadą sprawiedliwości<sup>26</sup>.

Szczególne miejsce w porównaniu do ustaw zwykłych poświęcono w Konstytucji ustawom podatkowym, ale w tym miejscu należy zaznaczyć, że pojęcie „ustawa podatkowa” nie ma definicji ustalonej na poziomie konstytucyjnym w art. 217<sup>27</sup>. Stanowi on, 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<sup>28</sup>.

Zasada wyłączności ustawowej jest jednym z elementów demokratycznego państwa prawnego i realizuje postulat, aby działalność prawodawcza opierała się przede wszystkim na ustawie jako podstawowym akcie w systemie źródeł prawa. Tak ujęty sposób regulacji materii podatkowej pozwala na właściwą ochronę praw i wolności obywateli, a także gwarantuje nakładanie na nich obowiązków w niearbitralny sposób<sup>29</sup> tj. przez przedstawicielstwo

<sup>21</sup> B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 48.

<sup>22</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Konstytucyjne podstawy nakładania podatków i innych danin publicznych* [w:] *Prawo podatkowe*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2010, s. 21.

<sup>23</sup> J. Głuchowski, *Uchwalanie budżetu państwa*, Warszawa 1997, s.17, J. Głuchowski, *Budżet i procedura budżetowa*, Warszawa 2001, s.21.

<sup>24</sup> J. Oniszczyk, *Równość-najpierwsza z zasad i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2004, s.285.

<sup>25</sup> Wyrok TK z 18 grudnia 2000r., sygn. K 10/00 (Dz.U. z 2000r., nr 114, poz. 1196).

<sup>26</sup> Wyroki TK z 28 listopada 1995r. sygn. K 17/95, <http://konstytucja.e-prawnik.pl/orzeczenia-trybunalu-konstytucyjnego/orzeczeniek1795.html>, data dostępu 26.10.2016r. oraz z 23 czerwca 1999r sygn. K 30/98, <http://www.infor.pl/akt-prawny/DZU.1999.060.0000653,wyrok-trybunalu-konstytucyjnego-sygn-akt-k-3098.html>, data dostępu 26.10.2016r.

<sup>27</sup> Wyrok TK z 9 listopada 1999r., sygn. K 28/98, <http://www.lexlege.pl/orzeczenie/116449/k-28-98-wyrok-trybunalu-konstytucyjnego/>, data dostępu 24.10.2016r.

<sup>28</sup> Art. 217 Konstytucji.

<sup>29</sup> J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 54.

narodu(tzw. monopol parlamentarny)<sup>30</sup>. Zasada nakładania obciążeń podatkowych jest także fundamentalną zasadą wśród formalnych zasad podatkowych<sup>31</sup>.

Ponadto wyróżnić należy zasady mające szczególne znaczenie dla ustaw podatkowych i konkretyzujące istotne dla poruszanej tematyki zagadnienia, ponieważ sformułowanej w art. 2 Konstytucji ogólnej zasady demokratycznego państwa prawnego nie można rozważać w oderwaniu od wynikającej z art. 7 Konstytucji zasady praworządności, tj. działania organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa<sup>32</sup>. Zasada praworządności jest z kolei zasadą instrumentalną względem zasady pewności prawa i zaufania obywatela do państwa, w tym sensie, że działanie na podstawie i w granicach prawa jest warunkiem koniecznym realizacji zasad pewności i zaufania<sup>33</sup>.

Ponadto zasady ochrony praw nabytych, niedziałania prawa wstecz czy zakazu wprowadzania zmian w prawie podatkowym w trakcie roku w sposób bezpośredni kształtują czasookres obowiązywania prawa podatkowego<sup>34</sup>, co sprzyja realizacji wyżej wspomnianej zasady pewności obrotu prawnego.

Art. 217 Konstytucji wskazuje elementy konstrukcyjne podatku, które muszą zostać rozstrzygnięte w drodze ustawy. Należą do nich podmiot, a zatem kto jest obowiązany do zapłaty podatku, przedmiot czyli jakie zjawiska życia społecznego i gospodarczego podlegają opodatkowaniu oraz stawka, tj. określenie w jakiej wysokości podatek ma zostać uiszczony<sup>35</sup>. Charakter przytoczonego przepisu jest jednak niejednolity. Wyłączność ustawy zastrzeżono bowiem dla wskazanych powyżej elementów oraz „zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii zwolnionych od opodatkowania”, co oznacza brak konstytucyjnych przeszkód dla regulacji materii o większym stopniu szczegółowości niż „zasady” i „kategorie” w aktach wykonawczych<sup>36</sup>. Zgodnie bowiem z postanowieniami art. 87 ust. 1 i art. 92 oraz art. 2 Konstytucji w systemie stanowionego prawa powszechnie obowiązującego nie może pojawić się regulacja podustawowa, która nie znajduje bezpośredniego oparcia w ustawie i nie służy do jej wykonania. Rozporządzenie może być bowiem wydane tylko na podstawie wyraźnego, tzn. nie opartego na domniemaniu ani wykładni celowościowej, szczegółowego upoważnienia

<sup>30</sup> J. Oniszczyk, *Źródła...*, *op. cit.*, s.53.

<sup>31</sup> H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, Warszawa 1996, s. 29.

<sup>32</sup> Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2008r., sygn. I OSK 10/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/259A97D288>, data dostępu 19.11.2016r.

<sup>33</sup> Wyrok TK z dnia 12 maja 2015r., sygn. P 46/13, <http://trybunal.gov.pl/rozprawy-i-ogloszenia-orzecen/wyroki-i-postanowienia/art/7621-brak-ograniczenia-czasowego-co-do-stwierdzenia-niewaznosci-decyzji-wydanej-z-razacym-naruszeniem/>, data dostępu 19.11.2016r.

<sup>34</sup> R. Dowgier, *Wejście w życie i obowiązywanie ustawy podatkowej*, Białostockie studia prawnicze, t.7/2010, s. 244.

<sup>35</sup> Wyrok TK z 16 czerwca 1998r., sygn. U 9/97 (Dz.U. 1998 nr 67 poz. 446),

<sup>36</sup> J. Oniszczyk, *Konstytucja...*, *op. cit.*, s. 986.

ustawy w zakresie określonym w upoważnieniu, w granicach upoważnienia ustawy i w celu jej wykonania, nadto zaś – w zgodzie z normami Konstytucji, a także ze wszystkimi obowiązującymi aktami ustawodawczymi<sup>37</sup>.

W art. 217 Konstytucji wprost nie wprowadzono natomiast wymogu ustawowego uregulowania takich elementów jak: podstawa opodatkowania, zwolnienia przedmiotowe, możliwości zaniechania wymiaru i poboru podatku, a także trybu, terminów i sposobów płatności<sup>38</sup>. Mając na uwadze powyższe, w stosunku do ustaw podatkowych przewidziane zostały kwalifikowane wymagania prawidłowej legislacji. Odnoszą się one do ich precyzyjności, rozważanej zarówno z perspektywy przewidywalności obowiązku podatkowego, jak i równości na etapie stosowania prawa przez podatników, uprawnione organy oraz sądy<sup>39</sup>. Co więcej, równość podatku odnosi się także do etapu stanowienia prawa. Niezbędne jest wówczas ustalenie miary, wedle której ustawodawca może równomiernie rozdzielić ciężary podatkowe<sup>40</sup>.

Pojęcie ustawy podatkowej zdefiniowano w art. 3 pkt 1 Ordynacji Podatkowej<sup>41</sup>. Ilekroć w OP jest mowa o ustawach podatkowych rozumie się przez to ustawy dotyczące podatków, opłat oraz 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 oraz osób trzecich. W wyniku ewolucji instytucji ustawy podatkowej powstał jej szczególny reżim prawny, który obejmuje w szczególności: konstytucyjny model tworzenia, uchwalania, oraz ogłaszania także dokonywania w niej zmian. Odrębności dotyczą też kontroli konstytucyjności takiego aktu prawnego i wykładni jego przepisów ustawy podatkowej. Są zauważalne również na etapie stosowania prawa<sup>42</sup>.

Określenie materii ustaw podatkowych wymaga rozważenia pod kątem tego, czy do uznania danej ustawy za ustawę podatkową konieczne jest wyrażenie w niej wszystkich wymienionych w art. 3 pkt 1 kwestii. Pierwsza część wyliczenia znajdującego się w przytoczonym artykule odnosi się do podatkowego prawa materialnego. Uregulowane jest

<sup>37</sup> Wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2005r., sygn. FSK 1046/04, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E54261824B>, data dostępu 29.10.2016r.

<sup>38</sup> C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004, s.207.

<sup>39</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Konstytucyjne...*, op. cit., s. 24.

<sup>40</sup> A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s.40.

<sup>41</sup> Ustawa z 29 sierpnia 1997r. Ordynacja Podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2015r. poz. 613), dalej OP.

<sup>42</sup> J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, LEX nr 8779.

w ustawach szczególnych dotyczących różnych rodzajów danin publicznych, druga zaś - od wyrazu "oraz" - poświęcona jest też zagadnieniom ustrojowym i proceduralnym, które stanowią przede wszystkim przedmiot unormowań OP. W wyniku powyższego względy systemowe przemawiają za tym, że za ustawę podatkową w rozumieniu ordynacji podatkowej uznaje się ustawę szczególną dotyczącą podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, regulującą podstawowe kwestie konstrukcyjne danej daniny, nawet jeśli nie zawiera wszystkich elementów wymienionych w dalszej części definicji, ponieważ są one uregulowane w ogólnym prawie podatkowym<sup>43</sup>.

Należy w tym miejscu dodać, że w art. 3 pkt 2 OP określono pojęcie, w zakresie którego mieszczą się ustawy podatkowe. W powyższym artykule mowa jest o przepisach prawa podatkowego, przez które rozumie się przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. W wyroku z dnia 26 maja 2009 r. WSA w Bydgoszczy uznał, że pojęcia "przepisów prawa podatkowego" nie można ograniczać wyłącznie do ustaw, które w swoim tytule zawierają takie pojęcie, lecz chodzi o rzeczywistą treść zawartych w ustawach regulacji mających wpływ na opodatkowanie<sup>44</sup>.

Natomiast w art. 123 ust. 1 Konstytucji jest mowa o „projektach ustaw podatkowych”. Przepis ten stanowi, że 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 ustroj i właściwość władz publicznych, a także kodeksów. Wskazany powyżej obszar legislacji na szczeblu ustawowym nie zasługuje wedle ustrojodawcy na to, aby na jego obszarze zabiegi prawodawcze były dokonywane w sposób przyspieszony. Wyklucza się taki tryb także w odniesieniu do regulacji podatkowych (w myśl zasady *no taxation without representation*). Wyróżnione zostały w ten sposób spośród pozostałych ustaw akty prawne, które jednakże nie różnią się od pozostałych ustaw mocą prawną.

<sup>43</sup> S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R.M. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, LEX nr 10209.

<sup>44</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 maja 2009r., sygn. I SA/Bd 197/09, LEX nr 505657.



Art. 123 ust. 1 Konstytucji wyodrębnia strefę szczególnie chronionej legislacji, zabezpieczoną przed szybkimi modyfikacjami przez wzgląd na istotne dla ustrojodawcy znaczenie problematyki regulowanej w należących do niej aktach prawnych<sup>45</sup>.

Mając na uwadze powyższe można stwierdzić, że ustawa podatkowa nie rozszerza katalogu źródeł prawa o kolejną pozycję, jednak ze względu na: przedmiot, dodatkowe wymagania co do kompletności i precyzji regulacji oraz specyfikę trybu ustawodawczego a także nakaz przeprowadzenia pierwszego czytania na plenarnym posiedzeniu Sejmu (art. 37 ust. 2 Regulaminu Sejmu<sup>46</sup>) wyróżnia się względem pozostałych aktów prawnych o randze ustawowej.

### III Odmienne tryb uchwalania ustawy podatkowej

Projekty ustaw podatkowych wraz z uzasadnieniem składa się w formie pisemnej na ręce Marszałka Sejmu. Wnosząc projekt, wnioskodawca wskazuje swego przedstawiciela upoważnionego do reprezentowania go w pracach nad tym projektem<sup>47</sup>. Specyfika trybu ustawodawczego uchwalania ustawy podatkowej polega przede wszystkim na zakazie rozpatrywania jej w trybie pilnym o czym stanowi przytoczony wyżej art. 123 ust. 1 Konstytucji.

Nakaz przeprowadzenia pierwszego czytania na plenarnym posiedzeniu Sejmu wynikający z art. 37 ust. 2 Regulaminu Sejmu również jest cechą odróżniającą ustawę podatkową od ustawy mającej za przedmiot regulacji inną materię, ale znaczenie takiej regulacji ma charakter wewnętrzny- akt ten bowiem na mocy art. 112 Konstytucji określa organizację i porządek prac Sejmu oraz tryb powoływania i działalności jego organów, jak też sposób wykonywania konstytucyjnych i ustawowych obowiązków organów państwowych wobec Sejmu. Uchwalany jest przez Sejm.

Ponadto pierwsze czytanie może się odbyć nie wcześniej niż siódmego dnia od doręczenia posłom druku projektu, chyba że Sejm lub komisja postanowią inaczej<sup>48</sup>.

C. Kosikowski<sup>49</sup> wskazuje na brak, w praktyce postępowania z projektami ustaw podatkowych, kontroli wstępnej Marszałka Sejmu, a także niepodejmowanie czynności

---

<sup>45</sup> M. Haczowska(red.), R. Balicki, M. Bartoszewicz, K. Complak, A. Ławniczak, M. Masternak-Kubiak, Konstytucja..., *op. cit.*

<sup>46</sup> Uchwała Sejmu z dnia 30 lipca 1992r. Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. Dz. U. z 2012r. poz. 32 ze zm.).

<sup>47</sup> Art. 34 ust. 1 i 2 Regulaminu Sejmu.

<sup>48</sup> Art. 37 ust.4 Regulaminu Sejmu.

sprawdzających jakość wnoszonych projektów a zatem niewykonywanie powierzonej mu funkcji kontrolnej. Zauważa też, że formalnie nie ma zakazu zgłaszania Marszałkowi Sejmu projektu ustawy podatkowej w zakresie, który stał się uprzednio przedmiotem innego zgłoszenia, a każdy projekt ustawy powinien być przez Marszałka Sejmu traktowany odrębnie. Marszałek Sejmu lub przewodniczący sejmowej komisji finansów publicznych nie nadają jednak odrębnego trybu projektom ustaw podatkowych, które mają za przedmiot ten sam podatek lub część jego konstrukcji, a w Sejmie pracuje się nad nimi łącznie, co jest niezgodne z Regulaminem Sejmu. Jak słusznie zauważa powołany wcześniej C. Kosikowski podstawą prac jest zwykle projekt rządowy. Gdy projekt poselski wprowadza inne rozwiązania niż rządowy, to już na etapie prac komisyjnych przepadają w wyniku głosowania w komisji i mogą pojawić się ponownie dopiero na posiedzeniu plenarnym jak tzw. poprawka mniejszości.

#### IV Dodatkowe wymagania dotyczące treści i stosowania ustawy podatkowej

Ustawy z dziedziny prawa finansowego, ze względu na fakt, że regulują prawa i obowiązki finansowe powinny w pełni określać ich konstrukcję<sup>50</sup>. Rozumie się przez to jednoznaczne wskazanie podmiotu, przedmiotu i rozmiaru powyższych obowiązków<sup>51</sup>.

Stan faktyczny zawarty w ustawie podatkowej wyznacza granice ingerencji państwa w sferę majątkową podmiotu zobowiązanego do uiszczenia podatku. Zakres ten w procesie stosowania prawa nie może ulec rozszerzeniu poza ten, który bezpośrednio wynika z danego aktu prawnego. W przypadku pojawienia się wątpliwości co do treści przepisów mających wpływ na sytuację prawnopodatkową w określonej sytuacji, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, należy rozstrzygnąć ją na korzyść podatnika<sup>52</sup>. Co więcej, organ nie jest zwolniony z badania zakresu zasady *in dubio pro tributario* także w zakresie prawa podatkowego innego niż polskie, o ile mieści się w katalogu z art. 3 pkt 2 OP<sup>53</sup>. WSA w Białymstoku wskazał, iż organy podatkowe, zobowiązane do działania na podstawie przepisów prawa (art. 7 Konstytucji, art. 120 OP) mają obowiązek stosowania nie tylko przepisów prawa krajowego,

<sup>49</sup> C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa. Geneza, ewolucja i stan prawny; tworzenie; kontrola; wykładnia; wykonywanie.*, LEX nr 60890.

<sup>50</sup> Por. uwagi dotyczące roli ustawy w systemie źródeł prawa w rozdziale *Pierwszeństwo Konstytucji a prymat ustawy - konstytucyjna legitymizacja ustawodawcy*, P. Tuleja, *Stosowanie Konstytucji RP w świetle zasady jej nadrzędności (wybrane problemy)*, LEX nr 36672.

<sup>51</sup> C. Kosikowski, *Wybrane zagadnienia tworzenia prawa finansowego*, Warszawa 1995, s. 39.

<sup>52</sup> R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 51.

<sup>53</sup> R. Bernat, *Stosowanie zasady in dubio pro tributario. Komentarz do Interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29.12.2015r., sygn.PK4/8022/44/2015*, LEX nr 300845.

ale również przepisów prawa wspólnotowego. W przypadku kolizji przepisów prawa wspólnotowego z przepisami krajowymi, zgodnie z zasadami bezpośredniego skutku i pierwszeństwa organy te powinny odmówić zastosowania przepisów krajowych na rzecz mających bezpośrednie zastosowanie przepisów prawa wspólnotowego<sup>54</sup>.

Natomiast w przypadku zmian aktów prawnych regulujących podatki, zmiany te powinny wchodzić w życie najwcześniej na początku kolejnego roku<sup>55</sup>. Wyjątki od tej zasady dotyczą wprowadzania przepisów, które nie pogarszają sytuacji podatnika oraz takich, które mają usuwać rażące błędy ustawodawcy<sup>56</sup>.

## V Podsumowanie

Mimo tego, że ustawa podatkowa nie jest, na gruncie Konstytucji, sklasyfikowana jako odrębny element katalogu źródeł prawa i posiada taką samą moc jak ustawa, na etapie tworzenia i stosowania prawa zachodzą między nimi pewne odrębności. Motywowane są stopniem ingerencji państwa w prawa i obowiązki jednostek, jednak należy podkreślić, że polskie prawo konstytucyjne nie zna innej kategorii ustaw poza ustawami zwykłymi określonymi w art. 87 Konstytucji. Takie, jednolite, rozumienie pojęcia ustawy funkcjonowało zarówno pod rządami Konstytucji Marcowej, jak w całym okresie powojennym. Uznać zatem należy, że w polskim systemie prawa wszystkie ustawy mają tę samą rangę prawną. Próby innego usytuowania poszczególnych typów ustaw wymagałyby wyraźnej podstawy konstytucyjnej<sup>57</sup>.

*De lege ferenda* za uzasadnione uważam rozważenie wprowadzenie do polskiego systemu prawnego kategorii ustaw organicznych, występujących w systemach prawnych innych krajów, np. Francji, Hiszpanii, Portugalii czy Rumunii<sup>58</sup>, ze względu na wagę pewnych kategorii spraw, do których zaliczają się kwestie podatkowe, regulowanych obecnie przez ustawy zwykłe. Stwierdzenie takie wynika z faktu, że wyróżnia je większa stabilność aniżeli inne akty ustawowe<sup>59</sup>.

<sup>54</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 marca 2007r., sygn. I SA/Bk 56/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/356EF0257C>, data dostępu 29.10.2016r.

<sup>55</sup> Por. M. Kordela, *Pewność prawa jako wartość konstytucyjna* [w:] Wykładnia konstytucji. Aktualne problemy i tendencje, M. Smolak (red.), LEX nr 296224.

<sup>56</sup> R. Dowgier, *Wejście...*, *op.cit.*, s. 254.

<sup>57</sup> Orzeczenie TK z dnia 21 listopada 1994 r., sygn. akt K 6/94, OTK 1994 Nr 2, poz. 39.

<sup>58</sup> P. Sarnecki, *Ustroje konstytucyjne państw współczesnych*, Warszawa 2008, s. 215.

<sup>59</sup> Dane za stroną internetową: <http://www.isp.org.pl/aktualnosci,233,622.html>, data dostępu 19.11.2016.

W hierarchii źródeł prawa ustawy organiczne ustępują ustawom konstytucyjnym, natomiast stosuje się je przed ustawami zwykłymi. Według konstytucji, które znają ten typ ustaw, są to ustawy charakteryzujące się także szczególną mocą prawną (niższą od konstytucji, ale wyższą od ustaw zwykłych), przedmiotem regulacji oraz odmiennym od ustaw zwykłych i konstytucyjnych trybem uchwalania<sup>60</sup>.

---

<sup>60</sup>W. Skrzydło(red.), *Polskie prawo konstytucyjne*, Lublin 2008, s. 38-39.

## Literatura:

1. Banaszak B., *Porównawcze prawo konstytucyjne współczesnych państw demokratycznych*, LEX nr 150985,
2. Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002,
3. Dowgier R., *Wejście w życie i obowiązywanie ustawy podatkowej*, [w:] Białostockie studia prawnicze, t.7/2010,
4. Działocha K. (red.), *Podstawowe problemy stosowania Konstytucji RP*, Warszawa 2006,
5. Dzwonkowski H.(red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2010,
6. Głuchowski J., *Uchwalanie budżetu państwa*, Warszawa 1997,
7. Głuchowski J., *Budżet i procedura budżetowa*, Warszawa 2001,
8. Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001,
9. Kordela M., *Pewność prawa jako wartość konstytucyjna* [w:] *Wykładnia konstytucji. Aktualne problemy i tendencje*, M. Smolak (red.), LEX nr 296224,
10. Kosikowski C., *Wybrane zagadnienia tworzenia prawa finansowego*, Warszawa 1995,
11. Kosikowski C., *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego(na tle porównawczym)*, Warszawa 2004,
12. Kosikowski C., *Podatki: problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007,
13. Litwińczuk H., *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, Warszawa 1996,
14. Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa-Kraków 2008,
15. Oniszczyk J., *Źródła prawa w nowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001,
16. Oniszczyk J., *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001,
17. Oniszczyk J., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na początku XXI w.*, Kraków 2004,
18. Oniszczyk J., *Równość-najpierwsza z zasad i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2004,
19. Pichlak M., *Zamknięty system źródeł prawa. Studium instytucjonalizacji dyskursu prawniczego*, Wrocław 2013,
20. Sarnecki P., *Ustroje konstytucyjne państw współczesnych*, Warszawa 2008,
21. Serwin B., *Zmiany w katalogu źródeł prawa RP po akcesji Polski do Unii Europejskiej* [w:] *Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka* nr 3(28)/2012,

22. Skrzydło W. (red.), *Polskie prawo konstytucyjne*, Lublin 2008,
23. Staśkiewicz W., *Ideologia konstytucyjna państw Europy Środkowej i Wschodniej* [w:] *Wykładnia konstytucji. Inspiracje, teorie, argumenty*, T. Stawecki, J. Winczorek (red.), LEX nr 233601,
24. Tuleja P., *Stosowanie Konstytucji RP w świetle zasady jej nadrzędności (wybrane problemy)*, LEX nr 36672.

**Abstrakt**

Celem artykułu jest charakterystyka ustawy podatkowej jako źródła prawa. Konstytucja RP zawiera ich zamknięty katalog, jednakże na podstawie dodatkowych wymagań stawianych przez Ustrojodawcę w ustawie zasadniczej aktowi takiego rodzaju, a także pewnych odrębności wynikających z aktów prawnych niższej rangi dostrzegalne są różnice między ustawą podatkową, a taką, której zakres przedmiotowy nie dotyczy kwestii podatkowych. W opracowaniu dokonano próby ich charakterystyki, a także wskazano postulat *de lege ferenda* w odniesieniu do poruszanej tematyki.

**Abstract**

The aim of the article is to characterize the tax law as a source of law. The Polish Constitution contains the closed catalogue of sources of law. However on the basis of some additional requirements set by the Legislator in the Basic Law to this kind of law and certain separateness from acts of lower rank the differences between the tax law and the one whose scope is not to apply taxes are notable. In the study their characteristics, as well as the indicated postulate *de lege ferenda* in relation to the discussed topics are included.

**Słowa kluczowe:** źródła prawa, katalog, ustawa podatkowa, ustawa zwykła, dodatkowe wymogi

**Key words:** sources of law, catalogue, tax law, ordinary law, additional requirements