

Anna Krawczyk-Sawicka

Wolność gospodarcza a zasada władztwa daninowego w świetle Konstytucji RP z 1997 r

Economic freedom and the rule of the imposition powers in view of the Constitution of the Republic of Poland of 1997

I. WSTĘP

Zawarta w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej a doprecyzowana w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej zasada wolności działalności gospodarczej jest podstawową zasadą ustroju gospodarki rynkowej w Polsce. Wolność ta dotyczy przede wszystkim możliwości wyboru przez obywatela rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej oraz formy organizacyjnej, momentu jej podjęcia a także wyboru zawodu. Konstytucja RP w swoich postanowieniach dopuszcza ograniczenia wolności działalności gospodarczej, jednakże wyłącznie ze względu na ważny interes publiczny i poprzez ustawę¹. Przykładowymi ustawami ograniczającymi wolność gospodarczą poprzez nakładanie na obywateli obciążeń podatkowych są ustawy podatkowe. W procesie wykładni prawa podatkowego na szczególne uwzględnienie zasługują art. 84 i 217 Konstytucji RP odnoszący się do zasady władztwa daninowego państwa.

II. PRAWNE UNORMOWANIA WOLNOŚCI GOSPODARCZEJ W DOTYCHCZASOWYCH KONSTYTUCJACH I USTAWACH

Analizując ideę kształtowania się zasady wolności działalności gospodarczej, należy sięgnąć do Konstytucji Marcowej z 1921 r. To w niej po raz pierwszy na ziemiach polskich pojawiła się konstytucyjna regulacja tejże zasady. Państwo w Konstytucji z 1921 roku, pojmowane było jako organizacja stworzona dla ochrony interesów indywidualnych i z założenia pozostawiało jednostce swobodę w działalności gospodarczej, politycznej, społecznej i kulturalnej. Artykuł 101 omawianej Konstytucji gwarantował nietykalność prawa własności, wolność przenoszenia prawa własności a także wolność wyboru zajęcia i zarobkowania. Ta konstytucyjna zasada wolności gospodarczej została następnie doprecyzowana Rozporządzeniem Prezydenta z 1927 roku o Prawie Przemysłu

¹ Por. szerz. J. Paczocha, W. Rogowski, *Ustawowe ograniczenia wolności gospodarowania w Polsce w latach 1989-2003, w: Ład instytucjonalny w gospodarce*. T. 2., B. Polszakiewicz, J. Boehlke (red), Toruń 2006.

słowym, traktującym o wolnym i dozwolonym prowadzeniu przemysłu. Zgodnie z art. 1 Rozporządzenia, za przemysł pojmować należy wszelkie zatrudnienie zarobkowe lub przedsiębiorstwo, wykonywane samodzielnie i zawodowo bez względu na to czy polegało ono na wytwarzaniu, przetwarzaniu, handlu czy też świadczeniu usług². Uogólniając zagwarantowane wówczas zostało wolne prowadzenie przemysłu.

Konstytucja Kwietniowa z 1935 roku wprowadziła prymat interesów zbiorowych nad indywidualnymi i zaakcentowała tym samym obowiązki jednostki wobec państwa. W art. 4 dopuściła daleko idącą ingerencję państwa w sferę społeczną. W sferze życia gospodarczego Konstytucja ta w całości inkorporowała założenia Konstytucji Marcowej. Z kolei, Konstytucja PRL z 1952 roku wyznaczała już podstawowe zadania państwa. Podstawę stanowił wówczas socjalistyczny system gospodarczy oparty o społeczne środki produkcji. Zadania gospodarcze realizowane miały być przez przedsiębiorstwa państwowe, gospodarujące powierzona im częścią mienia państwowego. Ustrój gospodarczy miał charakter wieloukładowy a ustrojodawca potwierdził istnienie własności indywidualnej³.

Wyrazem wyniesienia zasady wolności gospodarczej do rangi ustawowej było umiejscowienie jej wśród pozostawionych w mocy, wprowadzonych nowelą z 28 grudnia 1989 r. przepisów Konstytucji PRL z 1952 roku, w której art. 6 stanowił, iż: „Rzeczpospoli-

ta Polska gwarantuje swobodę działalności gospodarczej bez względu na formę własności, a ograniczenie tej zasady może nastąpić tylko w drodze ustawy”. Ostatecznie zasada wolności gospodarczej zamieszczona została w art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 roku. Ustrojodawca nie zamieścił w rozdziale II prawa do swobody działalności gospodarczej, natomiast w rozdziale I stanowi o przesłankach ograniczeń wolności gospodarczej. Wolność działalności gospodarczej przez polski system prawny traktowana jest jako zasada ustroju gospodarczego a także stanowi podstawę wolności działalności gospodarczej jako publicznego prawa podmiotowego⁴.

Wielkie znaczenie w omawianej materii miały i mają min.: Ustawa z 23 grudnia 1988 roku o działalności gospodarczej, mówiąca, że podejmowanie i prowadzenie działalności gospodarczej jest wolne i dozwolone każdemu na równych prawach. Podobne rozwiązania zawierała ustawa z 19 listopada 1999 roku - Prawo działalności gospodarczej - stanowiąca, że podejmowanie i wykonywanie działalności gospodarczej jest równe dla każdego na równych prawach. W sposób zbliżony omawia te zagadnienia ustawa z 2 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej, podając iż podejmowanie, wykonywanie i zakończenie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach⁵. W każdym z powyższych przypadków zauważyć można zbieżność podkreślającą niezmiennie uznawanie znaczenia wolności gospodarczej.

² K. Klecha, *Wolność działalności gospodarczej w Konstytucji RP*, Warszawa 2009, s. 15 – 16.

³ Tamże, s. 16 - 17.

⁴ Tamże, s. 17 – 19.

⁵ Zob. P. Szreniawski, *Idea wolności gospodarczej*, w: *Wolność działalności gospodarczej i jej ograniczenia. Problematyka prawna i aksjologiczna*, M. Karpiuk (red), Warszawa 2011, s. 35.

III. TREŚĆ WOLNOŚCI GOSPODARCZEJ W KONSTYTUCJI RP Z 1997 R.

Jak pisze K. Dąbrowski, Polska Konstytucja z 1997 roku zawiera pewne postanowienia odwołujące się do zasady wolności działalności gospodarczej. Art. 20 Konstytucji, stanowi, iż podstawą ustroju gospodarczego RP jest społeczna gospodarka rynkowa, oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej, solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych, a art. 22 stanowi, że ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Nie można zatem nakładać na przedsiębiorców dodatkowych obowiązków czy też obciążeń⁶ nieznanymi ustawom.

Wolność gospodarcza rozumiana jako połączenie wolności osobistej i własności prywatnej zawiera w sobie aspekt pozytywny i negatywny, a więc wskazuje na zakres swobód i ukazuje niewielką obecność tych zjawisk tę wolność ograniczających, tj np.: ingerencja państwa. Niestety państwo, czy to nieświadomie czy też w wyniku dobrych intencji, wkracza w gospodarkę w stopniu znacznie przekraczającym potrzeby i dąży do ograniczania swobody działalności gospodarczej przez coraz bardziej skomplikowany system biurokratyczny czy też nieufny stosunek do przedsiębiorców⁷.

IV. REALIZACJA ZASADY WOLNOŚCI GOSPODARCZEJ I WŁADZTWA DANINOWEGO W ŚWIELE KONSTYTUCJI

Jedną z podstawowych kwestii związanych z realizacją zasady wolności działalności gospodarczej przez organy publiczne, której rozwiązanie wpływa na rzeczywisty zakres tej wolności, jest powiązanie zasady wolności działalności gospodarczej z zasadą władztwa daninowego państwa, wyrażonej w art. 217 Konstytucji. Swoboda kształtowania przez państwo polityki fiskalnej i obywatelski obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych związane są z możliwością funkcjonowania instytucji państwowych oraz zaspokajania przez państwo szeregu potrzeb obywateli⁸. Bez zgromadzenia przez państwo środków w postaci podatków czy też innych danin oraz ciężarów publicznych nie byłaby możliwa ich redystrybucja w postaci świadczeń publicznych.

Stosunek państwa do obywatela czy też ogółu do jednostki wyrażony w formie podatku najpełniej ujmuje właśnie Konstytucja. Tam też należy szukać prawnych podstaw obciążeń jednostki określonymi obowiązkami względem państwa, zwłaszcza materialnymi, wśród których nadrzędne znaczenie mają obciążenia podatkowe. Zakres obciążeń zależy od przyjętych w Konstytucji zasad ustroju politycznego, gospodarczego i społecznego. Konstytucyjne uprawnienia państwa do nakładania podatków, niezależnie od tego czy są wprost sformułowane w Kon-

⁶ K. Dąbrowski K, *Wolność działalności gospodarczej a publicznoprawna reglamentacja*, w: *Wolność działalności gospodarczej i jej ograniczenia. Problematyka prawna i aksjologiczna*, M. Karpiuk (red), Warszawa 2011, s. 69-70.

⁷ P. Szreniawski, ..., j.w., s. 34.

⁸ K. Klecha, ..., j.w., s. 36.

stytucji warunkują możliwości wykonywania przez państwo zadań w niej ujętych. Na szczególne znaczenie tego aktu zasadniczego dla stosowania prawa podatkowego wskazuje przede wszystkim nakładanie przez państwo obowiązku świadczenia pieniężnego, bez wzajemnego świadczenia z jego strony na określone podmioty. Podstaw prawnych ingerencji państwa w stosunki majątkowe podmiotów opodatkowanych doszukiwać się należy ponad wszystko w przepisach Konstytucji, gdyż już sam proces tworzenia i stosowania prawa podatkowego musi być zgodny z Konstytucją⁹. Stwierdzenie powyższe odnosi się oczywiście nie tylko do samego prawa podatkowego, ale także do całego systemu prawa.

Konstytucja RP z 1997 roku Bezpośrednio w swych postanowieniach odniosła się do trzech podstawowych kwestii : 1) powszechności opodatkowania (art. 84), 2) wyłączności ustawy w zakresie ustanawiania obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych (art. 84), 3) wymogów dotyczących ustaw podatkowych (art. 217)¹⁰.

Zasadnicze znaczenie ma tu art. 217 Konstytucji zgodnie z którym nakładane podatki i inne daniny publiczne ustalane mogą być tylko w drodze ustawy. Ustawy te natomiast określać mają przedmiot opodatkowania, stawki podatkowe i inne zasady. Norma konstytucyjna w treści powyższego artykułu w sposób jednoznaczny określiła, zasadę władztwa daninowego państwa.

V. KONSTYTUCYJNE OGRANICZENIA WOLNOŚCI DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ PRZEZ USTAWY PODATKOWE

Konstytucja RP dopuszcza możliwość ograniczenia wolności działalności gospodarczej, jednakże zastrzega iż ograniczenie takie może zostać wprowadzone ze względu na ważny interes publiczny i wyłącznie w formie ustawy¹¹. Postanowienia powyższe zapisane zostały w art. 22 Konstytucji.

Ograniczenia wolności działalności gospodarczej mogą być wprowadzane poprzez ustawy podatkowe, na skutek nakładania na przedsiębiorców obciążeń podatkowych. Cały proces kształtowania prawa podatkowego i nakładania obciążeń na obywateli należy do państwa, które realizuje swoje władztwo w drodze stanowienia ustaw wyłącznie przez parlament. Zatem jakkolwiek ingerencja ustawodawcy w sferę majątkową obywateli może się odbyć jedynie w formie ustawy spełniającej określone w Konstytucji wymogi, co do treści.

Władzę podatkową ma parlament jako jedyny i wyłączny organ stanowienia prawa w dziedzinie podatków. Posiada on swobodę w kształtowaniu obowiązków podatkowych przy zachowaniu reguł prawidłowej legislacji. Wszystkie elementy konstrukcyjne podatku, które wpływają na obowiązek podatkowy musi doprecyzowywać ustawa. Ustawa podatkowa musi także określać postanowienia dotyczące zasad: 1) przyznawania ulg, 2) przyznawania umorzeń, 3) określania kategorii podmiotów

⁹ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 21 – 22.

¹⁰ C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004, s. 195 – 196.

¹¹ J. Paczocha, W. Rogowski, ..., j.w., s. 190.

zwolnionych od podatków. Co więcej zmiany ustawy podatkowej mogą następować tylko i wyłącznie w drodze ustawowej¹².

Władztwo daninowe jest zasadą należącą do suwerenności wewnętrznej państwa, które uprawnia suwerena do obciążenia podatkiem czy też inną daniną podmiotów znajdujących się w jego władzy w celu sfinansowania jego zadań¹³.

Istotą zasady władztwa daninowego jest zatem nie tylko prawo państwa do nakładania ciężarów publicznych ale przede wszystkim to, że jest to wyłączna kompetencja parlamentu możliwa do zrealizowania tylko w drodze ustawy.

W przeciwieństwie od stanowienia ustawy budżetowej, stanowienie prawa daninowego następuje zgodnie ze zwykłą procedurą. Szczególne wymogi stawiane w procesie legislacji ustaw podatkowych uzasadnione są potrzebą zrównoważenia szerokiej swobody ustawodawcy w kształtowaniu treści ustaw podatkowych oraz stworzenia odpowiednich gwarancji praw podatnika względem organów władzy publicznej. Ustrojodawca przyjmuje wyłączność ustawy w zakresie ustanawiania ciężarów i świadczeń publicznych (art. 84), oraz wymogi dotyczące ustaw podatkowych i projektów tych ustaw (art. 217 oraz 123). Ustawa podatkowa odróżnia się od ustaw zwykłych ze względu na : 1) przedmiot, ponieważ dotyczyć ma on danin publicznych; 2) wymaganą kompletność i precyzję regulacji; 3) specyfikę trybu ustawodawczego, wyrażającą się w zakazie uchwalania jej w trybie pil-

nym oraz nakazie jej pierwszego czytania na plenarnym posiedzeniu Sejmu; 4) formę, tj: nakaz ustanawiania stosownej *vacatio legis*, zakaz dokonywania zmian podatków w ciągu roku podatkowego, zakaz działania prawa podatkowego wstecz¹⁴.

W zakresie nakładania obciążeń podatkowych na obywateli istnieje bogaty dorobek orzecznictwa TK. Wiele z tych spraw z zakresu prawa podatkowego, rozstrzyganych przez TK dotyczyło procesu legislacyjnego i zakończyło się sformułowaniem czy też potwierdzeniem pewnych zasad lub odrębności procesu legislacyjnego w odniesieniu do regulacji podatkowych. I tak oto, wśród zasad regulacji podatkowych sformułowanych przez TK można wskazać na : 1) zasadę wyłączności ustawodawcy w stanowieniu dochodów i wydatków publicznych, 2) zasadę ustawowego wymogu określenia wszystkich elementów konstrukcji podatku. Zasady te ukazują, iż sprawy istotne z punktu widzenia założeń ustawy nie mogą być przekazane do uregulowania w aktach wykonawczych. Wszystkie istotne kwestie stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie. Sprawy z kolei, które nie mają większego znaczenia dla konstrukcji daniny mogą zostać przekazane do uregulowania w drodze rozporządzenia. Będą to takie sprawy, które stanowią dopełnienie regulacji, zastrzeżonej dla materii ustawowej i wyłącznie w zakresie nieprzesądzającym o istotnych elementach konstrukcji podatku¹⁵.

¹² Por. M. Bouvier., *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000 , s. 155,.; oraz A. Gomułowicz, J. Małecki , *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 89.

¹³ P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007 , s. 62.

¹⁴ K. Klecha, ..., j.w., s. 178 – 179.

¹⁵ Tamże, s. 179 – 180.

VI. ZASADA WŁADZTWA DANINOWEGO WYRAŻONA W ART. 217 KONSTYTUCJI RP Z 1997 R.

Prawodawca Konstytucyjny w art. 217 Konstytucji wyraził zasadę władztwa daninowego, która uprawnia państwo do obciążania obywateli w celu sfinansowania swoich zadań w drodze ustawy. Dopełnieniem tego artykułu jest przepis 84 Konstytucji, który przewiduje obowiązek każdego do ponoszenia ciężarów publicznych oraz świadczeń, w tym podatków określonych ustawowo. Zatem zobowiązanie do ponoszenia ciężarów na rzecz instytucji publicznoprawnych może zostać ukształtowane na podstawie przepisu rangi ustawowej.

Treść przywołanego wyżej artykułu 217, stanowi rozwinięcie tradycji umieszczania w polskich Konstytucjach postanowień, że ciężary podatkowe czy też inne daniny publiczne mogą być nakładane tylko przez ustawę. Artykuł ten w sposób jednoznaczny i kategoryczny postanawia o tym, że : 1) władztwo podatkowe należy wyłącznie do parlamentu, 2) wszystkie elementy, które decydują o istnieniu obowiązku podatkowego musi określać ustawa, 3) ustawa podatkowa może być zmieniona tylko w drodze ustawy, 4) ulgi, umorzenia, zwolnienia uzyskują charakter systemowy a nie uznaniowy, 5) nikt nie może być zmuszony do płacenia podatków, które zostały nałożone niezgodnie z Konstytucją i które wymierzane są niezgodnie z konstytucyjnie określonymi zasadami¹⁶.

Wynika z tego, iż wszystkie elementy obowiązku podatkowego powinny być pre-

czyzynie określone i zapisane w ustawie, co uchroni podatnika przed nadmierną ingerencją organów państwowych w sferę wolności osobistej i stworzy prawne gwarancje ochrony interesu jednostki w procesie stanowienia i stosowania prawa podatkowego. Dodatkowo umożliwi to podatnikom prawidłowe wywiązywanie się z obowiązku świadczenia na rzecz państwa.

Zdaniem H. Litwińczuk powyższa zasada nakładania obciążeń podatkowych wyłącznie w drodze ustawowej jest zasadą podstawową należącą do kategorii zasad formalnych, którą uzupełniają postulaty pod adresem ustawodawcy, w tym : 1) nakaz formułowania norm prawnopodatkowych w taki sposób, aby stan faktyczny lub prawny, z którym wiąże się obowiązek podatkowy, był dostatecznie jasno określony, 2) zakaz wypełniania luk w prawie podatkowym i stosowania analogii, których skutkiem będzie pogorszenie sytuacji podatnika, 3) zasada pewności prawa i ochrony zaufania podatnika do organów państwa, na której treść składają się zasady: niedziałania prawa wstecz, niedokonywania zmiany wysokości obciążeń podatkowych na niekorzyść podatników w trakcie roku podatkowego, zachowania odpowiedniego okresu dostosowawczego (*vacatio legis*)¹⁷.

Przytoczone postulaty mają na celu zapewnienie aby stanowione ustawy nie były zbyt ogólne a obowiązek podatkowy był w nich określony w sposób przejrzysty i jednoznaczny, tak aby już na podstawie samej ustawy podatnik był w stanie określić ciążący na nim obowiązek daninowy.

¹⁶ R. Zelwiarński, *Artykuł 217 Konstytucji RP w praktyce podatkowej*, w: *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 333.

¹⁷ H. Litwińczuk, P. Karwat, *Prawo podatkowe przedsiębiorców. Tom I.*, Warszawa 2008, s. 59.

W sposób dosłowny przepis artykułu 217 Konstytucji RP stanowi o :

- 1) „nakładaniu podatków, innych danin publicznych, określaniu podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych w drodze ustawy”,
- 2) „określaniu zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków w drodze ustawy”.

Omawiany artykuł nie posiada jednolitego charakteru. Z jednej strony ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla normowania nakładania podatków i innych danin publicznych, z drugiej zaś strony końcowe fragmenty art. 217 Konstytucji RP ujęte są w nieco inny sposób , gdyż nakazują zachowanie formy ustawy dla regulowania zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania, co daje większe możliwości regulacjom podstawowym¹⁸.

Taka regulacja konstytucyjna oznacza, że do polskiego porządku prawnego wprowadzona została zasada bezwzględnej wyłączności ustawy podatkowej w zakresie ściśle określonym. Zasada ta, musi być rozumiana zarówno jako : 1) szczególnie istotna konstytucyjna gwarancja praw podatnika wobec organów władzy publicznej oraz jako 2) gwarancja nie naruszalności prerogatyw parlamentu¹⁹.

Zwrot użyty w omawianym artykule „nakładanie podatków” należy rozumieć jako odnoszący się do czynności wprowadzania obowiązku podatkowego w formie ustawy, a następnie zwrot „określanie” odnieść należy do czynności związanych z ustawową regulacją ustanawiania, zgodnie z zasadą bezwzględnej

wyłączności ustawowej, konstrukcji prawnej podatku. Dzięki takiemu rozumieniu podkreśla się prymat oraz wyłączność ustawy podatkowej w określaniu obowiązków podatkowych. To z kolei przesądza o wyłączności ustawy w stanowieniu, jak i zmianie treści obowiązku podatkowego. Duże znaczenie w omawianych kwestiach ma zależność między ustawą a rozporządzeniem. Wyższosc ustawy podatkowej ma być osiągnięta poprzez ściśle podporządkowanie ustawie rozporządzeń traktowanych jako jedyna forma przepisów prawa podatkowego powszechnie obowiązująca, która pochodzi od naczelných organów władzy wykonawczej. Natomiast konstytucyjny zwrot „zasady przyznawania” odnoszący się do ulg, umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku oznacza, że zasada bezwzględnej wyłączności ustawowej nie dotyczy tych elementów konstrukcji prawnej podatku. Dopuszczalne staje się zatem, w zgodzie z normami konstytucyjnymi, opodatkowanie o charakterze podustawowym (w formie rozporządzenia), ale tylko wówczas, gdy zachowane są zasady wyrażone w art. 92 Konstytucji RP²⁰.

Oznacza to, iż akty podustawowe muszą spełniać wymogi art. 92 Konstytucji. Zatem, mogą być one wydane wyłącznie przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Odpowiednie upoważnienie powinno w swej treści określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące istoty i treści

¹⁸ R. Zelwiański, ..., j.w., s. 347.

¹⁹ Gomułowicz, J. Małecki, ..., j.w., s. 151.

²⁰ Tamże, s. 152.

tego aktu. Odnosi się to również do aktów prawa miejscowego²¹. Nowym elementem w art. 92, który nie pojawił się w poprzednich Konstytucjach jest wytyczna dotycząca treści i istoty aktu wykonawczego, która to zaczęła obowiązywać od momentu wejścia w życie Konstytucji RP z 1997 r.

Artykuł 217 Konstytucji RP pozostawia niezbyt szeroki zakres dla unormowań o charakterze wykonawczym i jednocześnie podkreśla, że w systemie prawa podatkowego powszechnie obowiązującego nie może pojawić się regulacja o charakterze podustawowym, która wkraczałaby w materię zastrzeżoną dla bezwzględnej wyłączności ustawy podatkowej. Istota tego rozwiązania jest następująca:

- 1) ustawa podatkowa nie może zawierać upoważnienia do ustalania tych elementów konstrukcji prawnej podatku, które objęte są zakresem bezwzględnej wyłączności ustawowej,
- 2) upoważnienie sformułowane w ustawie podatkowej do wydania przepisów wykonawczych musi być samo w sobie konstytucyjne, zmiana treści obowiązku podatkowego przez akt podustawowy ma charakter niekonstytucyjny, gdyż naruszając zasady procesu legislacyjnego, wkracza w materię zastrzeżoną dla ustawy podatkowej²².

W artykule 217 Konstytucji RP wymieniono większość istotnych elementów konstrukcji podatku, które mają być ustalone w ustawie podatkowej: podmioty, przedmiot opodatkowania, stawki podatkowe oraz zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kate-

gorię podmiotów zwolnionych od podatków. Nie zostały natomiast ujęte następujące elementy: podstawy opodatkowania, zwolnienia przedmiotowe, zaniechanie wymiaru i poboru podatku, tryb, terminy, sposoby płatności obciążeń podatkowych²³. Przesądza to o fakcie, iż art. 217 Konstytucji musi pozostawać w integralnym związku z art. 92 Konstytucji w celu dopełniania regulacji zastrzeżonych do materii ustawowych.

Odnosząc się do powyższego, zasada wyłączności ustawowej jest wyrazem postulatu, że działalność prawotwórcza w jak największym stopniu musi opierać się na ustawie, która w systemie źródeł prawa ma miejsce zasadnicze. Gwarantuje to wówczas odpowiednią ochronę wolnościom i prawom oraz gwarantuje nakładanie obowiązków na jednostki w sposób niearbitralny. Wynika stąd, iż tylko niektóre obszary stosunków społecznych mogą być w wyznaczonych przez ustawę granicach regulowane przez akty podustawowe.

VII. PODSUMOWANIE

Analizując powyższe rozważania, można stwierdzić, iż z zasadą wolności gospodarczej zgodne jest finansowanie tylko poprzez podatki, które pozostawia życie gospodarcze w prywatnych rękach. Państwo partycypuje jednak w wynikach gospodarczych podmiotów działających na rynku.

Konstytucja gwarantuje nakładanie podatków zgodne z zasadą wolności gospodarczej, a podatki są jej przejawem. W związku z tym podatek powinien być skonstruowany w ten sposób aby większość zarobku

²¹ R. Zelwiański, ..., j.w., s. 334.

²² Gomułowicz, J. Małecki, ..., j.w., s. 152.

²³ Tamże, s. 206 – 207.

pozostawała przedsiębiorcy do użytku prywatnego.

Obywatel zyska zaufanie do prawa podatkowego, tylko wówczas gdy będzie mu ono znane. W związku z tym ustawodawca powinien ukształtować zasady podatkowe w sposób przejrzysty, konsekwentny i ogólnie zrozumiały. Stworzy to szansę dla większej aktywności i rozwoju przedsiębiorców.

Obecnie obowiązujący polski system podatkowy posiada skomplikowaną, rozbudowaną i niestabilną konstrukcję, co wpływa bardzo negatywnie na poziom życia i warunki pracy podatników. Przyczyną tego jest między innymi zbyt wysoki poziom obciążeń podatkowych nakładanych na jednostkę, czy też fakt, iż niejednokrotnie są one wykorzystywane dla osiągnięcia celów fiskalnych, a ustawy podatkowe czy też ich nowelizacje są uchwalane w pośpiechu, bez uwzględnienia ewentualnych skutków ubocznych. Zdarza się również, że ustawy podatkowe powstają „przy okazji” prac nad innymi ustawami, a o ich wprowadzeniu trudno jest się dowiedzieć. Występują także przypadki, że ustawodawca upoważnia Ministra Finansów do regulowania wielu istotnych kwestii w drodze rozporządzeń wykonawczych, co nie jest działaniem właściwym, z racji tego, iż istotne elementy podatku powinny być zastrzeżone do wyłącznej regulacji ustawowej.

Podsumowując, można stwierdzić, że Konstytucja RP problematyce podatków i innych obciążeń podatkowych nie poświęca zbyt wiele miejsca, a częste i liczne zmiany w tym zakresie nie sprzyjają prowadzeniu racjonalnej polityki podatkowej. Widoczne są potrzebne zmiany w technice legislacyjnej.

SŁOWA KLUCZOWE

wolność gospodarcza, podatek, prawo podatkowe, władztwo daniowe

STRESZCZENIE

Zawarta w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i określona w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, zasada swobody działalności gospodarczej jest podstawową zasadą systemu gospodarki rynkowej w Polsce. Konstytucja gwarantuje nakładanie podatków zgodne z przywołaną zasadą, w związku z tym podatek powinien być skonstruowany w ten sposób aby większość zarobku pozostawała przedsiębiorcy do użytku prywatnego.

Obecnie obowiązujący polski system podatkowy posiada skomplikowaną, rozbudowaną i niestabilną konstrukcję, co wpływa bardzo negatywnie na poziom życia i warunki pracy podatników. Obywatel zyska zaufanie do prawa podatkowego, tylko wówczas gdy będzie mu ono znane. W związku z tym ustawodawca powinien ukształtować zasady podatkowe w sposób przejrzysty, konsekwentny i ogólnie zrozumiały. Stworzy to szansę dla większej aktywności i rozwoju przedsiębiorców.

KEYWORDS

economic freedom, tax, tax law, imposition powers

SUMMARY

Contained in the Constitution of the Republic of Poland and defined in the Act on the freedom of economic activity the rule of freedom of economic activity is a fundamental rule of the system of market economy in

Poland. Freedom is affected primarily by a choice of the type of economic activity and forms of organizational, date of adoption and the choice of profession. The Constitution of Poland in its provisions may limit the freedom of economic activity, however, only on the reasons of important public interest, and

by law. Examples of laws that restrict freedom of business by imposing on the citizens tax responsibilities are tax law. In the process of interpretation of the tax law, special attention should be paid to Articles 84 and 217 of the Constitution of the Republic of Poland of 1997.

BIBLIOGRAFIA

Akty normatywne:

Konstytucja RP z 2 kwietnia 1997 r., (Dz.U z 1997 r., Nr 78, poz 483 z późn. zm.).

Literatura:

Bouvier M., *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000.

Dąbrowski K, Wolność działalności gospodarczej a publicznoprawna reglamentacja, w: *Wolność działalności gospodarczej i jej ograniczenia. Problematyka prawna i aksjologiczna*, M. Karpiuk (red), Warszawa 2011.

Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010.

Klecha K., *Wolność działalności gospodarczej w Konstytucji RP*, Warszawa 2009.

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

Litwińczuk H. (red), Karwat P., *Prawo podatkowe przedsiębiorców. Tom I*, Warszawa 2008.

Mastalski, R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.

Paczocho J., Rogowski W., *Ustawowe ograniczenia wolności gospodarowania w Polsce w latach 1989-2003*, w: *Ład instytucjonalny w gospodarce*. T. 2., B. Polszakiewicz, J. Boehlke (red), Toruń 2006.

Pietrasz P., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007.

Szreniawski P., *Idea wolności gospodarczej*, w: *Wolność działalności gospodarczej i jej ograniczenia. Problematyka prawna i aksjologiczna*, M. Karpiuk (red), Warszawa 2011.

Zelwiański R., *Artykuł 217 Konstytucji RP w praktyce podatkowej*, w: *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001.

NOTA O AUTORZE

Mgr Anna Krawczyk-Sawicka, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, Wydział Zamiejscowy Prawa i Nauk o Gospodarce w Stalowej Woli, anna.krawczyk@kul.pl, Katedra Bankowości, Prawa Finansowego i Instytucji Finansowych, główne kierunki zainteresowań: finanse publiczne, ochrona własności intelektualnej, fundusze strukturalne UE.