

Tomasz Nowak¹

Uwagi o znaczeniu użytego w art. 217 Konstytucji RP zwrotu „kategorii podmiotów zwolnionych od podatków”

Ustalenie znaczenia użytego w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.² zwrotu „kategorii podmiotów zwolnionych od podatków” jest istotne dla wyjaśnienia, w jakim zakresie sformułowane w tym przepisie wymagania znajdują zastosowanie do elementów konstrukcji podatku, takich jak zwolnienia i ulgi podatkowe. Na materię, której uregulowanie zgodnie z art. 217 Konstytucji następuje wyłącznie w drodze ustawy, składa się nie tylko nakładanie podatków oraz określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, ale również określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Już tylko językowa konotacja pojęć „ulg”, „umorzenia”, „podmioty zwolnione od podatków” wskazuje na konstrukcje prawne, których skutkiem jest wyeliminowanie lub zmniejszenie ciężaru podatkowego. Ustrojodawca w ten sam sposób wyartykułował zatem wymagania zarówno dla regulacji, której przedmiotem są elementy konstrukcji podatku konieczne do ustanowienia nowego podatku lub zwiększenia ciężaru podatkowego z tytułu już obowiązującego, jak i dla regulacji, której przedmiotem są rozwiązania wywołujące skutki odmienne. Skoro zaś w art. 217 Konstytucji posłużono się pojęciem ulg, których zasady przyznawania mają zostać określone w drodze ustawy, a także pojęciem kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, które również wymagają określenia w drodze ustawy, to przyporządkowanie do tych pojęć doktrynalnie znanych

455

¹ Tomasz Nowak – doktor habilitowany nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne, adiunkt, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, <https://orcid.org/0000-0001-8372-2348>

² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej Konstytucja.

terminów zwolnień i ulg podatkowych ma znaczenie przesądzające dla wyznaczenia reguł wynikających z tego przepisu.

Zaliczenie danego zagadnienia do materii wymagającej uregulowania w drodze ustawy wyłącza uregulowanie tej kwestii w aktach prawnych innej rangi³. Ustawa jest wyłączną podstawą nałożenia podatku oraz jedynym źródłem określenia wszystkich istotnych elementów jego konstrukcji. Biorąc zaś pod uwagę ustanowiony w art. 8 ust. 2 Konstytucji nakaz bezpośredniego stosowania przepisów Konstytucji, organy podatkowe oraz sądy administracyjne mają obowiązek załatwienia sprawy podatkowej lub sądowoadministracyjnej w ten sposób, że o rozstrzygnięciu przesądza wyłącznie treść ustawy podatkowej. Bezpośrednie stosowanie art. 217 Konstytucji przesądza o niedopuszczalności wymiaru podatku w przypadku, gdy nie ma ustawy, która uznawałaby ustalony stan faktyczny za objęty zakresem podmiotowym lub przedmiotowym danego podatku, lub w ustawie nie określono skutków podatkowych zaistnienia zdarzenia objętego zakresem podmiotowym i przedmiotowym danego podatku⁴.

456

Poprzez użycie w art. 217 Konstytucji zwrotu „kategorii podmiotów zwolnionych od podatków”, których określanie ma nastąpić w drodze ustawy, został ustalony reżim konstytucyjny stanowienia i stosowania nieobligatoryjnych elementów konstrukcji podatku. Do stanowienia kategorii podmiotów zwolnionych od podatków odnoszą się wynikające z art. 217 Konstytucji reguły tworzenia prawa. Na organach podatkowych i sądach administracyjnych ciąży obowiązek bezpośredniego stosowania art. 217 Konstytucji również w zakresie, w jakim załatwienie sprawy podatkowej wymaga uwzględnienia przepisów regulujących kategorie podmiotów zwolnionych od podatków.

Znajdujący się po słowach „a także” fragment art. 217 Konstytucji nie został sformułowany jednoznacznie. Choć dla określenia wzorca ustawy podatkowej wykorzystano nazwy oznaczające poszczególne elementy konstrukcji podatku, to właśnie w odniesieniu do zwolnień i ulg podatkowych nie zachowano w tym zakresie konsekwencji. Powoduje to, iż nie ma zgodnego stanowiska co do rozumienia tych pojęć.

W piśmiennictwie najczęściej utożsamia się zwrot kategorii podmiotów zwolnionych od podatków” ze zwolnieniami o charakterze podmiotowym⁵. Nie ma natomiast jednolitego zdania co do konsekwen-

³ Z zastrzeżeniem art. 168 Konstytucji, który dopuszcza określenie wysokości podatku lub opłaty lokalnej w akcie prawa miejscowego, oraz z uwzględnieniem specyfiki umów międzynarodowych.

⁴ Por. T. Nowak, *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019, s. 156–164.

⁵ A. Gorgol, *Konstytucyjne wymagania treści ustawy podatkowej*, [w:] M. Bogucka-Felczak (red.), *Finanse publiczne a Konstytucja*, Warszawa 2020, s. 55; A. Mariański, W. Nykiel,

cji tego stanowiska. Podnosi się, że zwolnienia podmiotowe składają się na materię objętą wyłącznością ustawową⁶. Ze względu na zastrzeżenie ustawowego uregulowania „kategorii” dopuszcza się jednak pozostawienie aktom wykonawczym kwestii „bardziej szczegółowych”⁷. Ponadto z utożsamienia kategorii podmiotów zwolnionych od podatków ze zwolnieniami podmiotowymi wywodzi się dopuszczalność uregulowania zwolnień o charakterze przedmiotowym w rozporządzeniu⁸. Jednocześnie – w innym ujęciu, ale bez przywołania argumentów – uznaje się także zwolnienia przedmiotowe za wymagające uregulowania w drodze ustawy⁹. Najczęściej przy tym pod pojęciem ulg, których zasady przyznawania mają zostać określone w drodze ustawy, rozumie się ulgi podatkowe będące elementem konstrukcji podatku (a nie tylko szeroko rozumiane ulgi uznaniowe)¹⁰, choć zajęto również stanowisko odmienne¹¹. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (TK) powiązano ulgi, o których mowa w art. 217 Konstytucji, z ulgami podatkowymi stanowiącymi element konstrukcji podatku¹², natomiast trudno dostrzec wypowiedź TK, z której wynikałoby, że kategorie podmiotów zwolnionych od podatków są równoznaczne ze zwolnieniami podmiotowymi. Z kolei w orzecznictwie sądów administracyjnych utożsamiono kategorie podmiotów zwolnionych od podatków ze zwolnieniami podmiotowymi¹³.

Nie ma przy tym materiału dla dokonania wykładni autentycznej. W pracach Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego nie rozważano brzmienia art. 217 Konstytucji poza fragmentem, w którym mowa jest o nakładaniu podatków i innych danin publicznych¹⁴.

Objaśnienia do art. 217, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243, Warszawa 2016, s. 1497; C. Kosikowski, Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji, „Glosa” 1999, nr 7, s. 2.

⁶ A. Gorgol, *Konstytucyjne...*, s. 55. Podobnie: W. Morawski, *Ulg i zwolnienia podatkowe*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 257.

⁷ A. Mariański, W. Nykiel, *Objaśnienia...*, s. 1497.

⁸ A. Gorgol, *Konstytucyjne...*, s. 55.

⁹ P. Kryczko, *Źródła prawa podatkowego*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 110–111.

¹⁰ A. Mariański, W. Nykiel, *Objaśnienia...*, s. 1497. Także: K. Koperkiewicz-Mordel, *Stanowienie przez rady gminy zwolnień i ulg podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych*, „Finanse Komunalne” 2005, nr 1–2, s. 64.

¹¹ H. Dzwonkowski, *Elementy konstrukcji podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 6, s. 2–3.

¹² Postanowienie TK z dnia 30 maja 2007 r., sygn. SK 67/06.

¹³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 października 2018 r., sygn. I GSK 725/16.

¹⁴ T. Nowak, *Konstytucja...*, s. 120.

Ustalenie znaczenia zwrotu „kategorii podmiotów zwolnionych od podatków” wymaga ustalenia relacji, w jakiej zwrot ten pozostaje do innych zwrotów użytych w art. 217 Konstytucji. Budowa tego przepisu pozwala na przyjęcie, że:

1) „kategorie podmiotów zwolnionych od podatków” zostały ujęte wspólnie z „zasadami przyznawania ulg i umorzeń” oraz

2) „kategorie podmiotów zwolnionych od podatków” – wraz z „zasadami przyznawania ulg i umorzeń” – zostały przeciwstawione i „nakładaniu podatków, innych danin publicznych”, i „podmiotom, przedmiotom opodatkowania oraz stawkom podatkowym”.

Wspólna konotacja językowa dla użytych w tej samej części art. 217 Konstytucji pojęć ulg, umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków pozwala na przyjęcie, że każda z tych konstrukcji podatkowych jest związana z wyeliminowaniem lub zmniejszeniem ciężaru podatkowego. Odpowiada to kontekstowi użycia tych zwrotów. Nakładanie podatków oraz określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych to materia skutkująca ustanowieniem lub zwiększeniem ciężaru podatkowego. Fragment art. 217 Konstytucji, w którym wymieniono elementy konstrukcji podatku konieczne do nałożenia podatku, pozostaje w opozycji – i strukturalnie, i znaczeniowo – do tej części analizowanego przepisu, w której posłużono się pojęciami ulg, umorzeń i kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, co pozwala przyjąć, że pierwsza z nich odnosi się do materii skutkującej ustanowieniem lub zwiększeniem ciężaru podatkowego, druga zaś do materii skutkującej wyeliminowaniem lub zmniejszeniem ciężaru podatkowego. Kategorie podmiotów zwolnionych od podatków znalazły się zatem w grupie sformułowań wyraźnie przeciwstawionych wyliczeniu elementów konstrukcji podatku, wyznaczających obligatoryjną materię ustawy, w drodze której następuje nałożenie podatku. Przeciwstawienie wyliczeniu obligatoryjnych elementów konstrukcji podatku obejmuje zarówno kategorie podmiotów zwolnionych od podatków, jak i zasady przyznawania ulg i umorzeń. W tym sensie ich charakter jest podobny¹⁵.

Jednocześnie jednak użyte w art. 217 Konstytucji po słowach „a także” zwroty nie są jednolite. Ulgi zostały wymienione wraz z umorzeniami. Zastrzeżono przy tym, że uregulowaniu w drodze ustawy podlega określenie jedynie „zasad” ich przyznawania; ulgi i umorzenia nie zostają w drodze

¹⁵ T. Dębowska-Romanowska, *Kilka uwag o znaczeniu zwrotów „określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków” zawartych w art. 217 Konstytucji*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019, s. 98.

ustawy ani jednoznacznie przyznane, ani jednoznacznie określone. Z kolei wobec kategorii podmiotów zwolnionych od podatków ustrojodawca zdecydował, że mają one być w drodze ustawy określone, co – *a contrario* zwrotu zastosowanego wobec ulg i umorzeń – należy rozumieć jako ich uregulowanie w całości w drodze ustawy, nie zaś tylko w zakresie „zasad” ich określenia. Głębokość materii wymagającej ustawowego uregulowania w zakresie określenia kategorii podmiotów zwolnionych od podatków jest w świetle art. 217 Konstytucji zdecydowanie większa niż w przypadku ulg i umorzeń.

Co istotniejsze – w przypadku ulg i umorzeń chodzi o określanie zasad „przyznawania”, podczas gdy kategorie podmiotów zwolnionych od podatków mają zostać określone wprost. Językowe oznaczenie przedmiotu uregulowania w przypadku ulg i umorzeń wskazuje na to, że nie chodzi o ten sam sposób kształtowania sytuacji adresata normy co w przypadku kategorii podmiotów zwolnionych od podatków.

Nie ma podstaw, aby na gruncie art. 217 Konstytucji utożsamiać określanie z przyznawaniem. Pojęciem określania posłużono się przede wszystkim w odniesieniu do podmiotów, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych. W przypadku elementów konstrukcji niezbędnych do nałożenia podatku ich określenie oznacza zdeterminowanie podatnika danego podatku, sytuacji stanowiącej w tym podatku przedmiot opodatkowania, skutków podatkowych wywoływanych zaistnieniem tego zdarzenia. Skoro zaś i kategorie podmiotów zwolnionych od podatków mają zostać określone, to również ich przesłanki oraz sposób rozliczenia mają zostać przesądzone w ustawie.

Natomiast przyznawanie wiąże się z dokonywaniem przez organ administracji wyboru skutków prawnych według określonych kryteriów¹⁶. Kryteria te składają się na „zasady”, których ustawowego określenia wymaga art. 217 Konstytucji. Ulgami i umorzeniami, które odpowiadają tym cechom, są np. ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, zaniechanie poboru podatku w drodze rozporządzenia ministra finansów. Przeciwnie stanowienie zasad przyznawania ulg i umorzeń określeniu kategorii podmiotów zwolnionych od podatków uprawnia do konkluzji, iż do tych pierwszych nie zaliczają się ulgi podatkowe rozumiane jako element konstrukcji podatku, gdyż są one określane (jak każdy inny element konstrukcji podatku).

Uwzględnienia wymaga jednocześnie to, że zasady przyznawania ulg i umorzeń zostały wymienione przed kategoriami podmiotów zwolnionych od podatków. Kolejność ta wydaje się uzasadniona znaczeniem regulacji, której przedmiot wyznacza każde z tych pojęć. W przypadku ulg i umorzeń chodzi o wyznaczenie sposobu urzeczywistnienia zasad sprawiedliwości społecznej w odniesieniu do ciężaru podatkowego.

¹⁶ *Ibidem*, s. 98.

Ustrojodawca zastrzegł, iż obiektywne działanie ustawy podatkowej musi zostać złagodzone poprzez instytucje prawne dające możliwość uwzględnienia okoliczności, które w konkretnym przypadku lub w ich grupie przemawiają za odstąpieniem od realizacji ciężaru podatkowego w zgodzie z tą ustawą. Ulgi i umorzenia, które są przyznawane, stanowią z tego powodu immanentny składnik systemu prawa podatkowego Rzeczypospolitej Polskiej, a określenie w drodze ustawy zasad ich przyznawania stanowi obowiązek ustawodawcy¹⁷. Z kolei określenia kategorii podmiotów zwolnionych od podatków nie ustanowiono w art. 217 Konstytucji materiałą obligatoryjną. Ustrojowe znaczenie ulg i umorzeń, które są przyznawane, jest zatem istotniejsze niż tych konstrukcji podatkowych, które prowadzą do wyeliminowania lub zmniejszenia ciężaru podatkowego jako elementy konstrukcji danego podatku. Umieszczenie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków jako ostatnich w brzmieniu art. 217 Konstytucji uwypukla fakultatywność ich stanowienia, co również ukierunkowuje znaczenie tego zwrotu na elementy konstrukcji podatku, które nie są konieczne do jego nałożenia.

460 Zwolnienia i ulgi podatkowe są niesamoistnymi elementami konstrukcji podatku¹⁸. Stanowią one modyfikację jednego lub kilku elementów konstrukcji koniecznych do nałożenia podatku¹⁹. W tym sensie są tylko – wygodnym z punktu widzenia techniki legislacyjnej – instrumentem współokreślenia podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania lub stawki podatkowej, przy czym współokreślenie to ma charakter negatywny²⁰. Z tego punktu widzenia można by nawet potencjalnie przyjąć, że wymaganie ustawowego określenia zwolnień i ulg podatkowych wynika już z ustanowienia tego wymagania dla elementów konstrukcji koniecznych do nałożenia podatku²¹, co mogłoby czynić zbędnym artykułowanie przez ustrojodawcę tego wymagania do elementów nieobligatoryjnych.

Niemniej jednak zwolnienia i ulgi podatkowe są traktowane jako elementy konstrukcji podatku odrębne od podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania lub stawki podatkowej. Założyć należy, że z tego powodu ustrojodawca uznał za niezbędne sformułowanie również w odniesieniu do zwolnień i ulg podatkowych wymagania ustawowego ich określania. Trudno przy tym dostrzec przekonujące powody, dla których wymaganiem tym należałoby objąć jedynie zwolnienia podmiotowe.

¹⁷ T. Nowak, *Konstytucja...*, s. 147–148.

¹⁸ W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 30.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ T. Dębowska-Romanowska, *Kilka...*, s. 105.

²¹ C. Kosikowski, *Źródła...*, s. 2.

W odniesieniu do wymagania określania podatników nie posłużono się w art. 217 Konstytucji pojęciem „kategorii”; nie zastrzeżono tego wymagania poprzez zwrot „określanie kategorii podmiotów podatku”. Jeśliby zatem określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków było równoznaczne z ustanowieniem zwolnień jedynie podmiotowych, to użyto by zwrotu „określanie podmiotów zwolnionych od podatku”. Określanie podmiotów jest jakościowo inne niż określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Kategoria w znaczeniu słownikowym to „rodzaj lub klasa wyróżniona w klasyfikacji; typ, klasa, rodzaj, grupa”, natomiast klasyfikacja to „systematyczny podział przedmiotów lub zjawisk [...] dokonywany według określonej zasady [...]”²². Określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków odnosi się zatem do kreowania klas podmiotów, przy czym klasy te zostają wyróżnione poprzez wybrane kryterium. Użycie określenia „kategorii” podmiotów zwolnionych od podatków wskazuje zatem na wyodrębnienie klasy podmiotów ze względu na wspólne tej klasie właściwości. Wyróżnienie kategoryjne podmiotów podatku może nastąpić zarówno ze względu na ich cechy związane z osobą (zwolnienia podmiotowe), jak i ze względu na to, co wyróżnia daną klasę od ogółu z punktu widzenia przedmiotu opodatkowania w danym podatku (zwolnienia przedmiotowe) oraz ze względu na charakteryzujące tę klasę właściwości lub aktywności skutkujące zmniejszeniem podstawy opodatkowania, stawki podatku lub samej kwoty podatku (ulgi podatkowe). Stąd określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków nie ogranicza się do wyodrębnienia podatników tylko do cech *stricte* podmiotowych, ale obejmuje czynniki i parametry związane ze wszystkimi elementami konstrukcji niezbędnymi do nałożenia podatku. Określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków nie należy zatem wiązać jedynie ze stanowieniem zwolnień podmiotowych, ale również ze stanowieniem zwolnień przedmiotowych oraz ulg podatkowych.

Powiązanie wymienionych w art. 217 Konstytucji kategorii podmiotów zwolnionych od podatków ze zwolnieniami podmiotowymi, a wymienionych w tym przepisie ulg z ulgami podatkowymi będącymi elementami konstrukcji podatku, oznaczałoby ustanowienie odrębnego reżimu konstytucyjnego dla zwolnień podmiotowych, dla zwolnień przedmiotowych i dla ulg podatkowych. Wprowadzenie zwolnień podmiotowych oraz kompleksowe określenie przesłanek i sposobu ich rozliczenia następowałoby tylko w drodze ustawy. Stanowienie zwolnień przedmiotowych mogłoby zostać pozostawione rozporządzeniu;

²² W. Doroszewski (red.), *Słownik języka polskiego*, b.r., <https://sjpd.pwn.pl> (dostęp: 31.01.2024).

wystarczyłoby, iż ustawowo zostałaby określona delegacja spełniająca wymagania wynikające z art. 92 ust. 1 Konstytucji, natomiast wprowadzenie lub określenie przesłanek lub sposobu rozliczenia mogłoby nastąpić w rozporządzeniu wydanym na podstawie takiej delegacji. Z kolei w odniesieniu do ulg podatkowych ustawowego określenia wymagałyby zasady przyznawania, co oznacza, że wskazanie w ustawie jedynie na możliwość wprowadzenia ulgi nie byłoby wystarczające. Trudno znaleźć powody, dla których ustrojodawca miałby aż tak różnicować konstytucyjne reguły stanowienia poszczególnych nieobligatoryjnych elementów konstrukcji podatku. Zwłaszcza wyróżnienie zwolnień podmiotowych w relacji do zwolnień *stricte* przedmiotowych nie znajduje oparcia w żadnych wartościach konstytucyjnych.

462

Analiza systemowa i językowa art. 217 Konstytucji w zakresie, w jakim przewiduje on, że określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku następuje w drodze ustawy, prowadzi do następujących ustaleń. Po pierwsze, poprzez użyte w art. 217 Konstytucji pojęcia „określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń” i „określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatku” – choć każde z nich odnosi się do instytucji prowadzących do wyeliminowania lub zmniejszenia ciężaru podatkowego – wyznaczono sposób regulowania jakościowo różnych konstrukcji podatkowych. Posłużenie się pojęciem „przyznawanie”, którego jedynie zasady mają zostać określone w ustawie, wskazuje na instytucje prawne związane z dokonywaniem przez organ administracji wyboru według określonych kryteriów. Od różnica to ulgi i umorzenia od kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, które mają zostać określone kompleksowo. Określenie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków – tak jak określenie podmiotów, przedmiotów i stawek podatkowych – to zdeterminowanie w ustawie tych elementów konstrukcji podatku. Nie można zatem utożsamiać ulg wymienionych w art. 217 Konstytucji z ulgami podatkowymi rozumianymi jako elementy konstrukcji podatku. Po drugie, posłużenie się kwantyfikatorem „kategorie” oznacza powiązanie podmiotów zwolnionych z ich cechami nawiązującymi nie tylko do podmiotu podatku, ale również do przedmiotu, podstawy opodatkowania lub stawki podatkowej. Kategorie podmiotów zwolnionych od podatków są formami modyfikacji jakiegokolwiek elementu konstrukcji niezbędnego do nałożenia podatku. Pojęciem „kategorii podatków zwolnionych od podatków” ustrojodawca objął zatem wszelkie rozwiązania prawne, które prowadzą do wyeliminowania lub zmniejszenia ciężaru podatkowego jako elementy konstrukcji danego podatku. Z art. 217 Konstytucji wynika, że ustawowego uregulowania wymagają nie tylko zwolnienia podmiotowe, ale również zwolnienia *stricte* przedmiotowe oraz ulgi podatkowe.

Bibliografia

- Dębowska-Romanowska T., *Kilka uwag o znaczeniu zwrotów „określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków” zawartych w art. 217 Konstytucji*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019.
- Doroszewski W. (red.), *Słownik języka polskiego*, b.r., <https://sjpd.pwn.pl> (dostęp: 31.01.2024).
- Dzwonkowski H., *Elementy konstrukcji podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 6.
- Gorgol A., *Konstytucyjne wymagania treści ustawy podatkowej*, [w:] M. Bogucka-Felczak (red.), *Finanse publiczne a Konstytucja*, Warszawa 2020.
- Koperkiewicz-Mordel K., *Stanowienie przez rady gminy zwolnień i ulg podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych*, „Finanse Komunalne” 2005, nr 1–2.
- Kosikowski C., *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 7.
- Kryczko P., *Źródła prawa podatkowego*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Mariański A., Nykiel W., *Objaśnienia do art. 217*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, Warszawa 2016.
- Morawski W., *Ulg i zwolnienia podatkowe*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Nowak T., *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019.
- Nykiel W., *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Streszczenie

Przedmiotem opracowania jest wyjaśnienie znaczenia użytego w art. 217 Konstytucji zwrotu „określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatku”. W pierwszej kolejności zwrócono uwagę na jego niejednolite rozumienie w piśmiennictwie oraz orzecznictwie sądowym i trybunalskim. Następnie wskazano na znaczenie umiejscowienia tego zwrotu w strukturze art. 217 Konstytucji, tj. na jego wspólne usytuowanie wraz z „określanem zasad przyznawania ulg i umorzeń” oraz wyraźne ich przeciwstawienie temu fragmentowi

art. 217 Konstytucji, w którym mowa o „określaniu podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych”. Uwypuklono odmienności w sposobie określenia wymagań dla ulg i umorzeń oraz w sposobie określenia wymagań dla kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Poddano analizie posłużenie się pojęciem „kategorii”. Zaakcentowano brak podstaw do odmiennego kształtowania wymagań dla poszczególnych rodzajów nieobligatoryjnych elementów konstrukcji podatku.

Słowa kluczowe: elementy konstrukcji podatku, zwolnienia podatkowe, ulgi podatkowe, Konstytucja, ustawa podatkowa