

*Bogumił Brzeziński*

Uniwersytet Jagielloński, Polska

e-mail: [bogumil.brzezinski@uj.edu.pl](mailto:bogumil.brzezinski@uj.edu.pl)

ORCID: 0000-0003-3923-5627

*Martyna Wilmanowicz-Słupczewska*

Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Polska

e-mail: [mws@umk.pl](mailto:mws@umk.pl)

ORCID: 0000-0003-1847-9905

**PRZEPISY DOTYCZĄCE PROBLEMATYKI  
OPODATKOWANIA W KONSTITUCJACH PAŃSTW  
CZŁONKOWSKICH UNII EUROPEJSKIEJ**

**TAX PROVISIONS IN THE CONSTITUTIONS OF THE EUROPEAN  
UNION MEMBER STATES**

**Abstract**

Nowadays, the constitution is the fundamental legislative act determining social relations, which lays down, inter alia, the principles of the state's system, the scope and scale of the state interference in social relations and the rights and obligations of its citizens. The latter also include rights and obligations regarding taxation: the principles of imposing tax obligations and taxation limits, on the one hand, and measures for protecting taxpayers' rights, on the other. A tax matter is generally considered to be a matter that is explicitly or implicitly governed by constitutional rules. The subject of the in-depth analysis are the diverse tax issues provided for in the constitutional provisions of

the European Union Member States. The way in which taxation matters are ‘described’ in those states’ constitutions is an interesting and hitherto insufficiently analysed topic.

### KEYWORDS

Constitution, European Union, constitutional rules, principle of exclusivity of the act, principle of non-retroactivity of the law

### SŁOWA KLUCZOWE

Konstytucja, Unia Europejska, konstytucyjne normy prawne, zasada wyłączności ustawy, zasada nieretroaktywności prawa

## 1. WPROWADZENIE

We współczesnych państwach podstawowym aktem prawnym porządkującym stosunki społeczne jest konstytucja. Określa ona m.in. zasady ustroju państwa, zakres i skalę ingerencji państwa w stosunki społeczne oraz prawa i obowiązki obywateli państwa. Te ostatnie obejmują także prawa i obowiązki dotyczące opodatkowania – zasady nakładania obowiązków podatkowych oraz granice opodatkowania z jednej strony, a narzędzia ochrony praw podatnika z drugiej. Współcześnie materia podatkowa jest powszechnie uważana za materię, która *explicite* bądź *implicite* poddana jest regułom konstytucyjnym.

Ze względu na fakt, że konstytucja *ex natura* powinna być aktem o wysokim poziomie kondensacji materii normatywnej, a jej postanowienia powinny mieć możliwie syntetyczną postać, problemem legislacyjnym jest formułowanie przepisów dotyczących kwestii opodatkowania w sposób z jednej strony odpowiadający konwencji konstytucyjnej legislacji, a z drugiej – dostatecznie wyrażnie wyrażający postulowane relacje między obywatelami a władzą publiczną na płaszczyźnie opodatkowania.

Ponieważ treść konstytucji państw określonego kręgu kulturowego i tradycji politycznej jest w pewnej mierze podobna, a w każdym razie podporządkowana analogicznym wartościom, to powstaje przypuszczenie, że problematyka podatkowa ma w tych państwach zbliżoną rangę. W konsekwencji interesującym problemem badawczym staje się sposób, w jaki problematyka opodatkowania jest „opisana” w tekstach konstytucji rozmaitych państw.

Początkiem badań w tym zakresie powinno być dokonanie swoistej „inventaryzacji” przepisów konstytucyjnych określonych państw. Dla Polski takim

naturalnym kręgiem państw jest wspólnie grupa państw członkowskich Unii Europejskiej, co – jak się wydaje – nie wymaga głębszego uzasadnienia. W dalszej perspektywie rezultaty badań powinny dać możliwość budowy optymalnego modelu ujęcia przepisów dotyczących opodatkowania we współczesnej konstytucji – także w Konstytucji RP.

Artykuł jest poświęcony prezentacji sposobu przedstawienia problematyki podatkowej w konstytucjach państw Unii Europejskiej. Pozwala to na sformułowanie ocen i wniosków dotyczących zróżnicowanych zagadnień podatkowych zawartych w przepisach konstytucyjnych państw członkowskich Unii Europejskiej. Analiza obejmuje państwa Unii Europejskiej, tj.: Austrię, Litwę, Belgię, Luksemburg, Bułgarię, Łotwę, Chorwację, Maltę, Cypr, Niemcy, Czechy, Polskę, Włochy, Danię, Portugalię, Estonię, Rumunię, Finlandię, Słowację, Francję, Słowenię, Grecję, Szwecję, Hiszpanię, Węgry, Holandię (Królestwo Niderlandów) oraz Irlandię.

Zazwyczaj teksty konstytucji państw członkowskich Unii Europejskiej są jedynymi źródłami prawa konstytucyjnego w danym kraju, lecz nie można uznać tego za zasadę. Należy zauważyć, że między innymi Konstytucja Królestwa Szwecji nie ma postaci jednolitego aktu prawnego i obejmuje ona odrębne akty konstytucyjne ogłoszone w urzędowym organie publikacyjnym Szwecji: Akt o formie Rządu, Akt o sukcesji, Akt o wolności druku oraz Akt o wolności wypowiedzi<sup>1</sup>. Sytuacja szczególna występuje także we francuskim prawie konstytucyjnym. Za pierwsze, lecz nie jedyne źródło francuskiego prawa konstytucyjnego, należy uznać Konstytucję, która została zatwierdzona w dniu 28 września 1958 r. Do powstałego w wyniku praktyki francuskiej bloku konstytucyjnego zalicza się, oprócz wyżej wymienionej: Deklarację praw człowieka i obywatela z dnia 26 sierpnia 1789 r., Wstęp do poprzedniej Konstytucji Francuskiej z dnia 27 października 1946 r., zasady podstawowe uznane przez ustawy Republiki, cele działalności państwa o randze konstytucyjnej, a także Kartę Środowiskową z 2004 r.<sup>2</sup>. Natomiast w tekście Konstytucji Republiki Cypryjskiej zawarto adnotację, iż integralną częścią Konstytucji są dwie umowy międzynarodowe, Traktat o gwarancji i Traktat o przymierzu, które są dołączone do tekstu głównego w formie aneksów.

Dla celów artykułu zdecydowano się używać pojęcia konstytucyjnych przepisów podatkowych, rozumianych jako zawarte w tekstach poszczególnych konstytucji przepisy odnoszące się *expressis verbis* do podatków. Pozwala to na precyzyjne ujęcie efektów przeglądu oraz będzie stanowić znaczne ułatwienie między innymi dla komparatystycznego ujęcia przepisów dotyczących opodatkowania pod względem liczbowym, tworząc w ten sposób podstawę do dalszych pogłębionych badań obecności kwestii podatkowych w konstytucjach.

<sup>1</sup> Konstytucja Królestwa Szwecji, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/04/Szwecja\\_pol\\_010711.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/04/Szwecja_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>2</sup> P. Sarnecki, *Ustroje konstytucyjne państw współczesnych*, Warszawa 2013, s. 222.

Istotne przy tym jest to, iż obowiązujące konstytucje państw członkowskich Unii Europejskiej różnią się znacząco pod względem zawartych przepisów dotyczących opodatkowania w zakresie ich normatywnej treści, objętości, a także liczebności. Autorzy artykułu mają zamiar ukazać za pomocą zestawień i porównań podobieństwa i różnice co do lokalizacji przepisów w standardowych blokach uregulowań konstytucyjnych, liczby przepisów dotyczących podatków w poszczególnych konstytucjach, czy też stosowanej w poszczególnych przypadkach techniki legislacyjnej.

Badanie konstytucyjnych przepisów podatkowych zostało przeprowadzone w głównej mierze na podstawie przetłumaczonych na język polski konstytucji państw Unii Europejskiej udostępnionych na stronie internetowej Biblioteki Sejmowej ([www.biblioteka.sejm.gov.pl](http://www.biblioteka.sejm.gov.pl)) oraz Internetowego Systemu Aktów Prawnych ([www.prawo.sejm.gov.pl](http://www.prawo.sejm.gov.pl)).

## **2. KONSTYTUCYJNE NORMY PODATKOWE A PRAWA I OBOWIĄZKI OBYWATELI**

Niebagatelne znaczenie dla interpretowania przepisów konstytucyjnych zawartych w konstytucjach państw Unii Europejskiej ma ich umiejscowienie w poszczególnych ustawach zasadniczych. Konstytucyjne normy podatkowe zlokalizowane w jednostkach redakcyjnych dotyczących praw i obowiązków obywateli znalazły się w konstytucjach trzynastu państw Unii Europejskiej, tj.: Bułgarii, Włoch, Chorwacji, Malty, Cypru, Czech, Polski, Portugalii, Rumunii, Francji, Grecji, Szwecji oraz Hiszpanii.

Jednostki redakcyjne zawierające konstytucyjne przepisy podatkowe odnoszące się do praw i obowiązków obywateli w konstytucjach państw Unii Europejskiej zatytułowane są w następujący sposób:

a) Konstytucja Republiki Bułgarii<sup>3</sup> z dnia 12 lipca 1991 r.: Rozdział II. Podstawowe prawa i obowiązki obywateli;

b) Konstytucja Republiki Włoskiej<sup>4</sup> z dnia 27 grudnia 1947 r.: Część I. Prawa i obowiązki obywateli, Tytuł IV. Stosunki polityczne;

---

<sup>3</sup> Konstytucja Republiki Bułgarii, <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/bulgaria2013.pdf> (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>4</sup> Konstytucja Republiki Włoskiej, [https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/11/Wlochy\\_pol\\_010711.pdf](https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/11/Wlochy_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

c) Konstytucja Republiki Chorwacji<sup>5</sup> z dnia 22 grudnia 1990 r.: Rozdział 3. Prawa gospodarcze, socjalne i kulturalne, Dział III. Ochrona praw człowieka i podstawowych wolności;

d) Konstytucja Malty<sup>6</sup> z dnia 21 września 1964 r.: Rozdział IV. Podstawowe prawa i wolności jednostki;

e) Konstytucja Republiki Cypryjskiej<sup>7</sup> z dnia 16 sierpnia 1960 r.: Część II. Fundamentalne prawa i wolności;

f) Konstytucja Republiki Czeskiej<sup>8</sup> z dnia 16 grudnia 1992 r.: Rozdział II. Prawa człowieka i podstawowe wolności, Dział I. Podstawowe prawa i wolności człowieka;

g) Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>9</sup> z dnia 2 kwietnia 1997 r.: Oddział. Obowiązki; Rozdział II. Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela;

h) Konstytucja Republiki Portugalskiej<sup>10</sup> z dnia 2 kwietnia 1976 r.: Rozdział II. Prawa i obowiązki społeczne, Części II. Organizacja gospodarcza, Tytuł III. Polityka rolna, handlowa i przemysłowa;

i) Konstytucja Rumunii<sup>11</sup> z dnia 21 listopada 1991 r.: Rozdział III. Podstawowe obowiązki;

j) Konstytucja Republiki Francuskiej<sup>12</sup> z dnia 4 października 1958 r.: Rozdział V. O stosunkach między Rządem a Parlamentem, Rozdział XII. O wspólnotach terytorialnych oraz Deklaracja praw człowieka i obywatela z dnia 26 sierpnia 1789 r.<sup>13</sup>;

k) Konstytucja Grecji<sup>14</sup> z dnia 9 czerwca 1975 r.: Część II. Prawa osobiste i społeczne, Rozdział II. Uprawnienia i odpowiedzialność Prezydenta Republiki, Dział B. Prezydent Republiki, Część III. Organizacja i funkcje państwa;

---

<sup>5</sup> Konstytucja Republiki Chorwacji z 22 grudnia 1990 r., <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/chorwacja.html> (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>6</sup> Konstytucja Malty, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/02/Malta\\_pol\\_010711.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/02/Malta_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>7</sup> Konstytucja Republiki Cypryjskiej, <http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/07/cypr-pol-31052012.pdf> (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>8</sup> Konstytucja Republiki Czeskiej, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/07/Czechy\\_pol\\_010811.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/07/Czechy_pol_010811.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>9</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19970780483/U/D19970483Lj.pdf> (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>10</sup> Konstytucja Republiki Portugalskiej, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/03/Portugalia\\_pol\\_010116.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/03/Portugalia_pol_010116.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>11</sup> Konstytucja Rumunii, [https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/03/Rumunia\\_pol\\_010711.pdf](https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/03/Rumunia_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>12</sup> Konstytucja Republiki Francuskiej, [https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Francja\\_pol\\_010711.pdf](https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Francja_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>13</sup> Zgodnie ze wskazaniem autorów dokument ten również stanowi źródło prawa konstytucyjnego we Francji.

<sup>14</sup> Konstytucja Grecji, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Grecja\\_pol\\_010711.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Grecja_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

l) Akt o formie Rządu z dnia 28 lutego 1974 r. Konstytucji Królestwa Szwecji<sup>15</sup>: Rozdział I. Podstawy ustroju państwowego, Rozdział II. Podstawowe prawa i wolności, Podrozdział. Pewność prawa w tekście;

m) Konstytucja Hiszpanii<sup>16</sup> z dnia 27 grudnia 1978 r.: Sekcja II. O prawach i obowiązkach obywateli, Rozdział II. Prawa i wolności.

Występowanie konstytucyjnych norm podatkowych w jednostkach redakcyjnych zatytułowanych w nawiązaniu do praw i obowiązków obywateli stanowi jedno z najczęstszych rozwiązań legislacyjnych stosowanych przez ustrojodawców w państwach unijnych dla umiejscowienia norm podatkowych w treści konstytucji, czego potwierdzeniem jest sposób rozmieszczenia norm „podatkowych” w trzynastu konstytucjach. Stanowi to blisko połowę państw członkowskich Unii Europejskiej, które tego zabiegu legislacyjnego dokonały. Najprawdopodobniej wiąże się to z ingerencyjnym charakterem prawa podatkowego<sup>17</sup>. Prawo podatkowe doprowadza do ograniczenia (odebrania) własności, analogicznie do prawa karnego, które oddziałuje i wpływa na sferę wolności człowieka<sup>18</sup>. Z tego powodu przepisy dotyczące opodatkowania lokalizowane są przez prawodawcę konstytucyjnego w partiach tekstu konstytucji dotyczących praw i obowiązków obywateli.

### 3. KONSTYTUCYJNE PRZEPISY DOTYCZĄCE OPODATKOWANIA A FINANSE PUBLICZNE

Jednostki redakcyjne dokumentów prawnych stanowiących źródło prawa konstytucyjnego zawierające konstytucyjne przepisy dotyczące opodatkowania zostały określone słowem „finanse” aż w jedenastu tekstach konstytucji państw członkowskich Unii Europejskiej. Stanowi to drugi w kolejności najczęściej uwzględniany tytuł jednostek redakcyjnych omawianych konstytucji pod względem podatkowym.

Są to następujące konstytucje państw członkowskich Unii Europejskiej:

a) Konstytucja Republiki Litewskiej<sup>19</sup> z dnia 25 października 1992 r.: Rozdział XI. Finanse i budżet państwa;

<sup>15</sup> Konstytucja Królestwa Szwecji, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/04/Szwecja\\_pol\\_010711.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/04/Szwecja_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>16</sup> Konstytucja Hiszpanii, [https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Hiszpania\\_pol\\_300612.pdf](https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Hiszpania_pol_300612.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>17</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 11.

<sup>18</sup> *Ibidem*.

<sup>19</sup> Konstytucja Republiki Litewskiej, [https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/01/Litwa\\_pol\\_010711.pdf](https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/01/Litwa_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

- b) Konstytucja Królestwa Belgii<sup>20</sup> z dnia 7 lutego 1831 r.: Rozdział VIII. O instytucjach prowincji i gmin, Tytuł V. O finansach;
- c) Konstytucja Wielkiego Księstwa Luksemburga<sup>21</sup> z dnia 17 października 1868 r.: Rozdział VIII. Finanse;
- d) Ustawa Zasadnicza Republiki Federalnej Niemiec<sup>22</sup> z dnia 23 maja 1949 r.: Rozdział X. Finanse;
- e) Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej: Rozdział X. O finansach publicznych;
- f) Konstytucja Republiki Portugalskiej: Tytuł IV. System finansowy i podatkowy;
- g) Konstytucja Republiki Finlandii<sup>23</sup> z dnia 11 czerwca 1999 r.: Rozdział 7. Finanse publiczne;
- h) Konstytucja Republiki Słowenii<sup>24</sup> z dnia 23 grudnia 1991 r.: Rozdział VI. Finanse publiczne;
- i) Konstytucja Grecji: Rozdział VI. Podatki i zarządzanie finansami publicznymi;
- j) Konstytucja Hiszpanii: Tytuł VII. Gospodarka i finanse;
- k) Ustawa Zasadnicza Węgier<sup>25</sup> z dnia 25 kwietnia 2011 r.: Rozdział Finanse publiczne.

Relacja między przepisami „finansowymi” a „podatkowymi” w poszczególnych konstytucjach nie jest układana konsekwentnie, co może być refleksem niepewności co do statusu prawa podatkowego. Prawo finansowe definiowane było kiedyś jako całość norm regulujących publiczne stosunki finansowe tradycyjnie oraz jako gałąź prawa obejmująca między innymi prawo podatkowe<sup>26</sup>. Ponadto ścisła relacja prawa podatkowego z gospodarką, a w efekcie zdeterminowanie prawami i właściwościami ekonomicznymi<sup>27</sup> racjonalizują umiejscowienie konstytucyjnych norm podatkowych w częściach konstytucji dotyczących finansów.

---

<sup>20</sup> Konstytucja Królestwa Belgii, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/05/Belgia\\_pol010811.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/05/Belgia_pol010811.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>21</sup> Konstytucja Wielkiego Księstwa Luksemburga, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/01/Luksemburg\\_pol\\_010711.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/01/Luksemburg_pol_010711.pdf) (dostęp: 21.12.2022 r.).

<sup>22</sup> Ustawa Zasadnicza Republiki Federalnej Niemiec, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/02/Niemcy\\_pol\\_010711.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/02/Niemcy_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>23</sup> Konstytucja Republiki Finlandii, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/05/Finlandia\\_pol010811.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/05/Finlandia_pol010811.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>24</sup> Konstytucja Republiki Słowenii, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/11/Slowenia\\_pol\\_010711.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/11/Slowenia_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>25</sup> Ustawa Zasadnicza Węgier, <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/wegry2013.pdf> (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>26</sup> B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 207.

<sup>27</sup> *Ibidem*, s. 11.

#### 4. KONSTITUCYJNE PRZEPISY PODATKOWE A USTAWODAWSTWO ZWYKŁE

Konstytucyjne przepisy prawne odnoszące się do podatków nierzadko umiejscowione były przez europejskich ustrojodawców w jednostkach redakcyjnych o tytule bezpośrednio odnoszącym się do ustawodawstwa. Ta praktyka zaobserwowana została w tekstach prawnych następujących Konstytucji:

a) Federalna Ustawa Konstytucyjna Republiki Austrii<sup>28</sup> z dnia 1 października 1920 r.: Punkt B. Stolica Federacji Wiedeń, Część IV. Ustawodawstwo i władza wykonawcza krajów oraz punkt A. Gminy. Część V. Samorząd;

b) Konstytucja Republiki Łotewskiej<sup>29</sup> z dnia 15 lutego 1922 r. zawiera jeden przepis odnoszący się do podatków, który został zlokalizowany w Rozdziale V. Ustawodawstwo;

c) identyczna sytuacja do powyższej zachodzi w przypadku Konstytucji Republiki Estońskiej<sup>30</sup> z dnia 28 czerwca 1922 r., ponieważ zawiera odniesienia do podatków wyłącznie w Rozdziale VII. Ustawodawstwo;

d) na najmniej skomplikowaną nazwę, podobnie do ustrojodawców łotewskiego i estońskiego, zdecydowali się Włosi; podatkowe normy prawne Konstytucji Republiki Włoskiej zawarto w Rozdziale II. Ustawodawstwo, Część II. Ustrój Republiki, Tytuł I. Parlament;

e) Konstytucja Irlandii<sup>31</sup> z dnia 1 lipca 1937 r. zawiera jeden przepis podatkowy w Dziale Ustawodawstwo;

f) Rozdział V. Funkcja ustawodawcza Izby Deputowanych Konstytucji Grecji także zawiera odniesienie do kwestii podatkowych;

g) przepisy dotyczące opodatkowania Konstytucji Republiki Litewskiej<sup>32</sup> z dnia 25 października 1922 r. znajdują się w Rozdziale V zawierającym regulacje dotyczące *Seimas* (Sejm), a więc władzy ustawodawczej, w Rozdziale X. Samorząd terytorialny i zarządzanie, a także w Rozdziale XI. Finanse i budżet państwa;

<sup>28</sup> Federalna Ustawa Konstytucyjna Republiki Austrii, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/05/Austria\\_pol010811.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/05/Austria_pol010811.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>29</sup> Konstytucja Republiki Łotewskiej, [https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/11/Lotwa\\_pol\\_010711.pdf](https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/11/Lotwa_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>30</sup> Konstytucja Republiki Estońskiej, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Estonia\\_pol\\_010811.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Estonia_pol_010811.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>31</sup> Konstytucja Irlandii, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/11/Irlandia\\_pol\\_010711.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/11/Irlandia_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>32</sup> Konstytucja Republiki Litewskiej, [https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/01/Litwa\\_pol\\_010711.pdf](https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/01/Litwa_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

h) przepisy podatkowe Konstytucji Królestwa Niderlandów<sup>33</sup> z dnia 28 marca 1814 r. znajdują się w § 1. Król, Tytuł II. Rząd, § 2. Pozostałe przepisy znajdują się w Tytule V. Ustawodawstwo i administracja oraz w Tytule V. Prowincje, gminy, okręgi wodne i korporacje publiczne.

Z przedstawionej wyżej analizy wynika interesująca analogia występująca w wypadku trzech państw członkowskich Unii Europejskiej, które jedyny przepis konstytucji dotyczący opodatkowania zawarły „pod hasłem” ustawodawstwa (Konstytucja Irlandii, Konstytucja Republiki Estońskiej oraz Konstytucja Republiki Łotewskiej). Wskazuje to na powszechnie znaną esencjonalną rolę ustawodawstwa w funkcjonowaniu państwa.

Co ciekawe, treść norm we wspomnianych wyżej konstytucjach nie jest identyczna. Łotewska regulacja mówi o tym, że podatki nie mogą stanowić przedmiotu referendum narodowego. Estońska regulacja prawna odnosi się do tożsamej kwestii, której uwagę poświęcił łotewski ustrojodawca, lecz jest to wzbogacone postanowieniem, w myśl którego dekrety Prezydenta Republiki nie mogą dotyczyć uchwalenia, zmiany ani uchylenia ustaw dotyczących podatków państwowych i budżetu państwa (§ 106 i § 110). Odniesienie do podatków w irlandzkiej ustawie zasadniczej zostało skoncentrowane na wyjaśnieniu definicji projektu ustawy dotyczącej finansów publicznych, co obejmuje również projekty ustaw zawierających postanowienia odnoszących się do wszystkich lub niektórych spośród takich oto spraw: nakładania, uchylania, umarzania, zmiany lub regulacji pobierania podatków lub obciążeń finansów publicznych w innych celach lub zmiany bądź zwolnienia od jakichkolwiek takich opłat oraz innych w ustawie wymienionych (art. 22 ust. 1 pkt 1). Wskazano również, że pojęcia takie jak „pobieranie podatków”, „finanse publiczne” i „pożyczka” nie obejmują pobierania podatków, pieniędzy lub pożyczek zaciągniętych przez lokalne władze lub organy na cele lokalne (art. 22 ust. 1 pkt 2).

## 5. ZASADA WYŁĄCZNOŚCI USTAWOWEJ

W prawie podatkowym konstytucyjna zasada wyłączności ustawowej dotyczy nie tylko jego tworzenia, lecz także stosowania<sup>34</sup>. Artykuł 217 Konstytucji RP wprowadza szczególne rygory odnoszące się do źródła obowiązków podatkowych. Istotność ustawowej formy wiąże się zarówno z gwarancją ochrony praw podatnika, jak i z umocnieniem pozycji demokratycznych struk-

<sup>33</sup> Konstytucja Królestwa Niderlandów, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Holandia\\_pol\\_010711.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Holandia_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>34</sup> E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Prawo finansowe*, Warszawa 2013, s. 183.

tur przedstawicielskich<sup>35</sup>. W prawie polskim zasada wyłączności ustawowej jest niezbędna ze względu na ingerencyjny charakter prawa podatkowego; co więcej – rozwiązanie to eksponuje wyłączną odpowiedzialność polityczną władzy ustawodawczej za wprowadzanie, konstrukcję, wysokość podatków oraz zasady ich poboru<sup>36</sup>. W orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego akcentuje się, że wyłączność drogi ustawowej w nakładaniu podatków stanowi pomoc dla stworzenia silniejszej ochrony proceduralnej praw podatnika wobec organów władzy publicznej<sup>37</sup>.

Konstytucyjne normy prawne odnoszące się do zasady wyłączności ustawowej zawierają:

a) Konstytucja Królestwa Belgii z dnia 7 lutego 1831 r. w art. 172: „W dziedzinie podatków nie mogą być wprowadzane żadne przywileje. Zwolnienia i ulgi podatkowe mogą być ustanowione tylko w drodze ustawy”;

b) Konstytucja Wielkiego Księstwa Luksemburga z dnia 17 października 1868 r. w art. 99: „Wszelki podatek na rzecz państwa może zostać ustanowiony wyłącznie w drodze ustawy”, oraz w art. 101: „Nie można ustanawiać przywilejów w dziedzinie podatków. Zwolnienie lub ulga mogą zostać ustanowione jedynie w drodze ustawy”;

c) Konstytucja Republiki Cypryjskiej z 1960 r. w art. 24 ust. 2: „ciężary publiczne w formie podatków, opłat lub innych obciążeń nie mogą być nakładane inaczej niż przez ustawę lub na podstawie upoważnienia ustawowego”;

d) Konstytucja Republiki Czeskiej z dnia 16 grudnia 1992 r. w art. 11 ust. 5: „Podatki i opłaty można ustanawiać tylko na podstawie ustawy”;

e) Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>38</sup> w art. 217: „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”;

f) Konstytucja Republiki Portugalskiej z dnia 2 kwietnia 1976 r. w art. 103 ust. 2: „Podatki są nakładane ustawą, która określa podstawę opodatkowania, stawki, przywileje podatkowe i gwarancje dla podatników”;

g) Konstytucja Republiki Estońskiej z dnia 28 czerwca 1992 r. w § 113: „Podatki państwowe, obowiązkowe wpłaty i opłaty, cła, grzywny i należności z tytułu ubezpieczeń obowiązkowych określa ustawa”;

<sup>35</sup> A. Gomulowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 102.

<sup>36</sup> *Ibidem*, s. 102.

<sup>37</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., SK 39/06, Dz.U. nr 225, poz. 1673.

<sup>38</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483, z późn. zm.); dalej: Konstytucja RP.

h) Konstytucja Rumunii z dnia 21 listopada 1991 r. w art. 139 ust. 1: „Podatki, opłaty i wszelkie wpływy budżetu państwa oraz budżetu państwowych ubezpieczeń społecznych określone są tylko w drodze ustawy”;

i) Konstytucja Republiki Finlandii z dnia 11 czerwca 1999 r. w § 81: „Podatek państwowy określany jest przez ustawę, która powinna zawierać przepisy dotyczące podstawy opodatkowania i wysokości podatku, jak również środki ochrony prawnej jednostek podlegających opodatkowaniu”;

j) Konstytucja Republiki Słowackiej<sup>39</sup> z dnia 1 września 1992 r. w art. 59 ust. 2: „Podatki i opłaty można nakładać ustawą lub na podstawie ustawy”;

k) Konstytucja Republiki Słowenii z dnia 23 grudnia 1991 r. w art. 147: „Państwo, na podstawie ustaw, ustanawia podatki, cła i inne opłaty. Wspólnoty lokalne ustanawiają podatki i inne opłaty w granicach określonych Konstytucją i ustawami”;

l) Konstytucja Grecji z dnia 9 czerwca 1975 r. w art. 36 ust. 2: „Umowy dotyczące podatków (...) obowiązują po ich ratyfikacji w drodze ustawy”;

m) Konstytucja Hiszpanii z dnia 27 grudnia 1978 r. w art. 133 ust. 1: „Podstawowa władza ustanawiania podatków przynależy wyłącznie państwu i jest wykonywana w drodze ustawy”;

ust. 2: „Wspólnoty autonomiczne i korporacje lokalne mogą ustanawiać i ściągać podatki, zgodnie z Konstytucją i ustawami”;

ust. 3: „Wszelkie ulgi podatkowe dotyczące podatków na rzecz państwa powinny być ustanawiane na mocy ustawy”, oraz w art. 134 ust. 7: „Ustawa budżetowa nie może ustanawiać podatków. Może wprowadzać do nich zmiany, jeśli tak stanowi określona ustawa podatkowa”;

n) Konstytucja Królestwa Niderlandów z dnia 28 marca 1814 r. w art. 104: „Podatki państwowe pobiera się na mocy ustawy. Inne pobierane na rzecz państwa opłaty określa ustawa” oraz w art. 132 ust. 6: „Podatki pobierane przez zarządy prowincji i gmin oraz stosunki finansowe prowincji i gmin wobec państwa określa ustawa”;

o) Konstytucja Królestwa Danii<sup>40</sup> z dnia 5 czerwca 1953 r. w § 43: „żaden podatek nie może zostać nałożony, zmieniony lub zniesiony bez ustawy; nikt nie może być objęty poborem ani też nie można zaciągnąć pożyczki państwowej bez ustawy”.

Zasada wyłączności ustawowej w różnych zakresach została zlokalizowana w piętnastu konstytucjach państw Unii Europejskiej. Pokazuje to, że europejscy ustrojodawcy przywiązują wagę do źródła obowiązków podatkowych, a także stwarzają konstytucyjne podstawy dla gwarancji ochrony praw podatnika. W doktrynie występuje pogląd, iż zasada wyłączności ustawowej w sprawach

<sup>39</sup> Konstytucja Republiki Słowackiej, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/11/Slowacja\\_pol\\_010711.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/11/Slowacja_pol_010711.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

<sup>40</sup> Konstytucja Królestwa Danii, [http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/07/Dania\\_pol\\_010811.pdf](http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/07/Dania_pol_010811.pdf) (dostęp: 22.12.2022 r.).

daninowych nie ma charakteru absolutnego<sup>41</sup>. Podkreśla się także, iż dopuszczalne jest przekazanie władztwa daninowego w niektórych sprawach organom organizacji międzynarodowych<sup>42</sup>.

## 6. ZASADA NIERETROAKTYWNOŚCI PRAWA PODATKOWEGO

Odzwierciedlenie w tekstach normatywnych konstytucji państw członkowskich Unii Europejskiej znajduje również zasada wyrażana przez łacińską paremię *lex retro non agit* (prawo nie działa wstecz). Zasada ta jest jedną z najbardziej elementarnych zasad funkcjonowania prawa. Urzeczywistnienie jej za pomocą konstytucyjnych norm podatkowych zauważalne jest w następujących konstytucjach:

a) Konstytucja Grecji w art. 78 ust. 2: „Żaden podatek ani żadne inne obciążenie finansowe nie mogą zostać wprowadzone przez ustawę z mocą wsteczną, wywierającą skutki wcześniej niż na rok finansowy poprzedzający rok wprowadzenia podatku”;

b) Konstytucja Republiki Cypryjskiej w art. 24 ust. 3: „Żaden podatek, opłata lub jakiegokolwiek inne obciążenie nie mogą być nałożone wstecz. Jednakże przywozowe opłaty celne mogą być wymagane od dnia wprowadzenia odpowiedniej ustawy”;

c) Konstytucja Królestwa Szwecji (Akt o formie Rządu) w § 10: „Nie można wymierzyć kary za czyn, który w momencie jego popełnienia nie był zagrożony karą. Nie można również wymierzyć kary surowszej niż była przewidziana w momencie popełnienia czynu. Zasady dotyczące kary stosuje się do odszkodowania i zadośćuczynienia za czyn przestępczy.

Podatek lub opłata państwowa nie mogą zostać pobrane w większym wymiarze niż wynika to z przepisów obowiązujących w momencie zaistnienia zdarzenia będącego podstawą wymiaru. W uzasadnionych wypadkach Riksdag może nałożyć obowiązek uiszczenia podatku lub opłaty państwowej wstecz, bez przekroczenia terminu wniesienia projektu ustawy przez komisję parlamentarną lub Rząd do Riksdagu. Z wniesieniem projektu ustawy równoważne jest pisemne zawiadomienie Riksdagu przez Rząd o przygotowywaniu takiego projektu. Riksdag może ponadto odstąpić od zasady wyrażonej w zdaniu 1 niniejszego ustępu, o ile dojdzie do wniosku, że istnieją uzasadnione

<sup>41</sup> A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego*, s. 109–110 [cyt. za:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, Warszawa 2016.

<sup>42</sup> M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, Warszawa 2016.

przyczyny związane z wojną, zagrożeniem wojennym lub poważnym kryzysem ekonomicznym”;

d) Konstytucja Republiki Portugalskiej w art. 103 ust. 3: „Nikogo nie można zmusić do płacenia podatków, które nie zostały nałożone zgodnie z Konstytucją, które mają charakter retroaktywny lub których ustalenie i pobór nie odbywają się na zasadach określonych w ustawie”.

W doktrynie prawa podatkowego pojawia się pogląd, że wprowadzanie podatków w błąd odnośnie do przyszłego stanu prawnego lub przekazywanie nieprawdziwych informacji są niezgodne z kanonem demokratycznego państwa prawnego<sup>43</sup>. W prawie polskim, mimo jednoznaczności i powszechnej akceptowalności tej zasady, zauważalne jest istnienie licznych od niej wyjątków<sup>44</sup>. Szczególnej analizie należy poddać zmianę prawa podatkowego w trakcie roku podatkowego. Mimo niewystąpienia tradycyjnego działania prawa wstecz, gdy nowe przepisy nie odnoszą się do stanów faktycznych, jakie miały miejsce przed ich wejściem w życie, stanowi to potencjalne zagrożenie dla interesów podatnika w toku oraz ograniczoną sposobność prowadzenia przez niego działalności gospodarczej<sup>45</sup>. W związku z powyższym wiele państw europejskich, stosownie do idei demokratycznego państwa prawa, pozostaje w silnym związku z wartościami etycznymi mieszczącymi się w kanonie demokratycznym<sup>46</sup> poprzez ustanawianie fundamentalnych zasad w konstytucyjnych przepisach dotyczących opodatkowania.

## 7. VARIA

Odniesienie do samorządów (terytorialnego i lokalnego) zaobserwowano w niektórych tekstach normatywnych konstytucji. Są to przepisy podatkowe: Konstytucji Republiki Litewskiej w Rozdziale X. Samorząd terytorialny i zarządzanie; Federalnej Ustawy Konstytucyjnej Republiki Austrii w punkcie A. Gminy, w Części V. Samorząd; Konstytucji Republiki Bułgarii w Rozdziale V. Samorząd lokalny i administracja lokalna; Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w Rozdziale VII. Samorząd terytorialny; Konstytucji Republiki Słowackiej w Rozdziale IV o Samorządzie terytorialnym, a także Ustawy Zasadniczej Węgier w Rozdziale Samorządy terytorialne. Jest to związane z ideą samorząd-

<sup>43</sup> C. Kosikowski, *Kierunki naprawy systemu gromadzenia dochodów publicznych*, (w:) R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Białystok 2012, s. 29.

<sup>44</sup> R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 174.

<sup>45</sup> *Ibidem*.

<sup>46</sup> M. Safjan, *Wyzwania dla państwa prawa*, Warszawa 2007, s. 28.

ności, zgodnie z którą państwa niekiedy mogą przekazać część władzy publicznej terytorialnym wspólnotom samorządowym.

W Konstytucji Królestwa Danii z dnia 5 czerwca 1953 r. przepisy podatkowe zawarto w Części V. Funkcjonowanie Folketingu. Nazwa tej części Konstytucji wydaje się jednoznacznie wskazywać, iż przepisy znajdujące się w tej części ustawy dotyczą wyłącznie Folketingu (duński parlament<sup>47</sup>). Jest to wrażenie mylne, czego dowodem jest treść jednej z konstytucyjnych norm prawnych tam zawartej. Jak stanowi duńska Konstytucja w § 43: „żaden podatek nie może zostać nałożony, zmieniony lub zniesiony bez ustawy; nikt nie może być objęty poborem ani też nie można zaciągnąć pożyczki państwowej bez ustawy”. Przytoczony przepis Konstytucji Królestwa Danii odnosi się w głównej mierze do techniki podatkowej oraz zasady legalizmu i poniekąd zasady sprawiedliwości, a nie – jak można było przypuszczać – *stricte* do ogólnych zasad funkcjonowania duńskiego parlamentu.

Z innych interesujących rozwiązań spotykanych w konstytucjach państw unijnych europejskich ustrojodawców można także wyróżnić przykład Grecji, w której tekście normatywnym Konstytucji zlokalizowana została norma prawna dotycząca podatków w rozdziale dotyczącym ustroju góry Athos (Rozdział III. Dział F. Administracja)<sup>48</sup>.

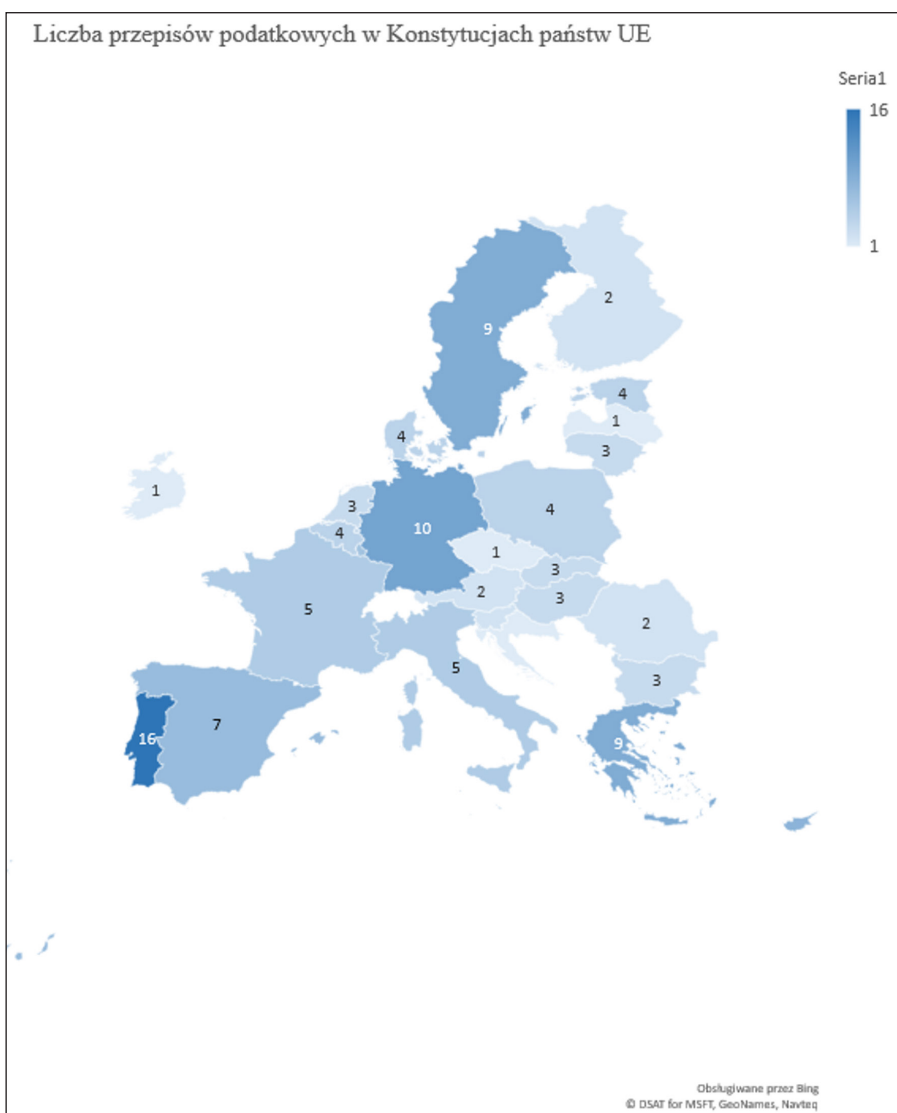
Konstytucja Republiki Portugalskiej zawiera konstytucyjne normy podatkowe w tych częściach, które można uznać za nietypowe. Lokalizacja tych przepisów znajduje się między innymi w części dotyczącej środowiska i jakości życia (art. 66 ust. 2h: „W celu zapewnienia prawa do środowiska w warunkach trwałego rozwoju, państwo ma obowiązek, wykorzystując swoje instytucje oraz zaangażowanie i udział obywateli (...) zagwarantować, aby polityka podatkowa zapewniała zarówno rozwój, jak i ochronę środowiska i jakości życia”) czy rodziny (art. 67 ust. 2f: „Do obowiązków państwa w zakresie ochrony rodziny należy w szczególności (...) dostosowanie podatków i świadczeń socjalnych do kosztów utrzymania rodziny”).

<sup>47</sup> I. Manners, R. G. Whitman (eds.), *The Foreign Policies of European Union Member States*, King's Lynn 2000, s. 231.

<sup>48</sup> Zob. F. Borghesi, M. Iozzo, A. Magnelli, *Sztuka i historia Grecji oraz góra Athos*, Florencja 1999, s. 182.

## 8. GRAFICZNE UJĘCIE ASPEKTÓW PODATKOWYCH W KONSTYTUCJACH PAŃSTW CZŁONKOWSKICH UNII EUROPEJSKIEJ

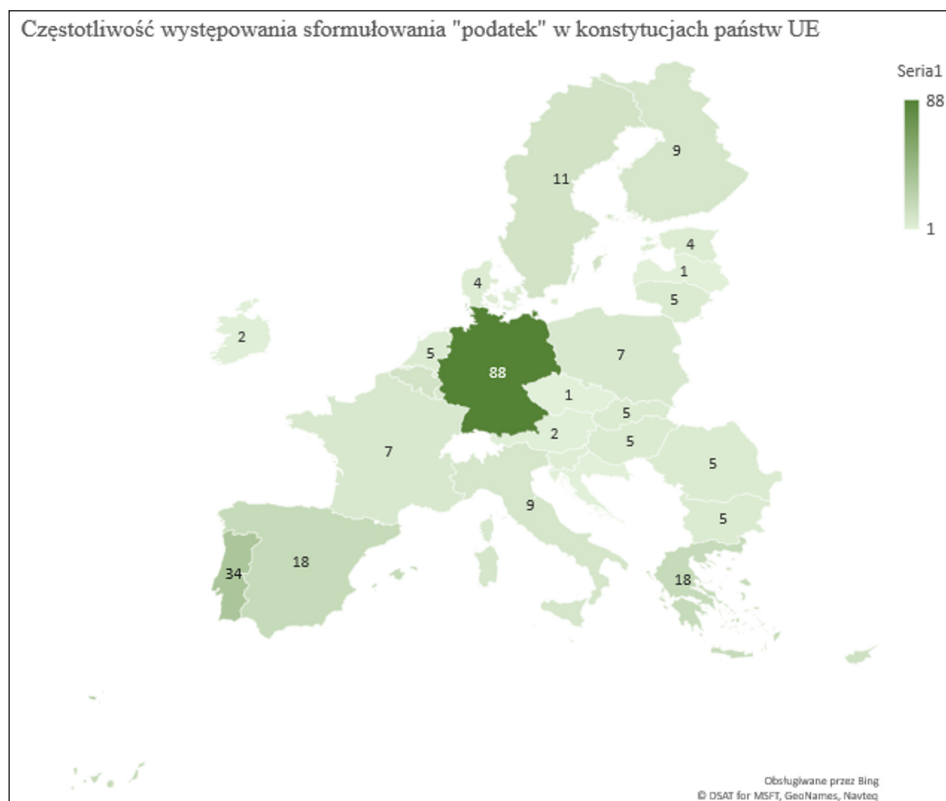
Mapa 1. Liczba konstytucyjnych przepisów podatkowych w konstytucjach państw Unii Europejskiej



Źródło: Opracowanie własne – M.W.-S.

Dane z mapy pierwszej prowadzą do wniosku, że Konstytucja Republiki Portugalskiej zawiera najwięcej przepisów odnoszących się do kwestii podatkowych (16). Najmniej, bo tylko po jednym konstytucyjnym przepisie dotyczącym opodatkowania, zawierają konstytucje Łotwy, Chorwacji, Czech i Irlandii.

**Mapa 2. Częstotliwość występowania sformułowania „podatek” w konstytucjach państw Unii Europejskiej**



Źródło: Opracowanie własne – M.W.-S.

Mapa druga przedstawia częstotliwość występowania sformułowania „podatek” w konstytucyjnych normach państw członkowskich Unii Europejskiej. Pokazuje ona, że największa częstotliwość występowania ww. sformułowania ma miejsce w Ustawie Zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec; jest tu ich aż 88. Na drugim miejscu pod tym względem plasuje się konstytucja Portugalii (34), a na trzecim *ex aequo* konstytucje Hiszpanii i Grecji (po 18).

## 9. UWAGA METODOLOGICZNA

W piśmiennictwie podatkowoprawnym dosyć powszechnie uznaje się przepisy dotyczące kwestii opodatkowania za przepisy (i – odpowiednio – normy) prawa podatkowego. Jest to jednak nieporozumienie – w każdym razie w wypadku Konstytucji RP. Art. 84 Konstytucji RP daje jedynie pozwolenie na nakładanie podatków; jest ono niezbędne ze względu na treść art. 64 Konstytucji RP wyrażającego zasadę ochrony własności (którą przecież prawo podatkowe odbiera). „Otwiera” on więc system prawa na ingerencyjne w swej istocie prawo podatkowe. Natomiast art. 217 Konstytucji RP ustala określone standardy legislacyjne dla prawa podatkowego; *eo ipso* nie może więc być składnikiem tego prawa<sup>49</sup>. Inną kwestią jest to, że oba analizowane tu przepisy konstytucyjne odgrywają kapitalną rolę wobec prawa podatkowego: oba należą do *corpus iuris constitutiensis*, ale nie do prawa podatkowego.

## 10. PODSUMOWANIE

Przeprowadzona analiza przepisów dotyczących zagadnienia opodatkowania w konstytucjach państw członkowskich Unii Europejskiej ukazuje, że materia podatkowa jest *explicite* bądź *implicite* poddana regułom konstytucyjnym. W wyniku dokonania analizy przepisów konstytucyjnych powyżej określonego kręgu państw wykazano m.in., że występowanie konstytucyjnych norm podatkowych pośród norm nawiązujących do praw i obowiązków obywateli stanowi jedno z najczęstszych rozwiązań legislacyjnych stosowanych przez ustrojodawców. Najprawdopodobniej wiąże się to z postrzeganiem prawa podatkowego jako dziedziny unormowań o wyraźnie ingerencyjnym charakterze. Jednostki redakcyjne konstytucji zawierające przepisy dotyczące opodatkowania zostały określone słowem „finanse” aż w jedenastu tekstach konstytucji państw członkowskich Unii Europejskiej. Definiowanie swego czasu prawa finansowego jako gałęzi prawa obejmującego między innymi prawo podatkowe oraz ścisła relacja prawa podatkowego i gospodarki, racjonalizują umiejscowienie konstytucyjnych norm podatkowych w częściach konstytucji dotyczących finansów. Nie da się bowiem zaprzeczyć, że – niezależnie od powszechnie współcześnie uznawanej odrębności prawa podatkowego jako gałęzi czy dziedziny prawa – stosunki podatkowoprawne są immanentną częścią finansów publicznych. Uregulowania konstytucyjne statuujące zasadę wyłączności ustawowej w wielu państwach Unii Europejskiej stanowią o tworzeniu konstytucyjnych podstaw dla gwarancji

<sup>49</sup> Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 339.

ochrony praw podatnika w aktach prawnych najwyższej wagi. Ponadto odzwierciedlenie w tekstach normatywnych konstytucji państw członkowskich Unii Europejskiej znajduje również zasada nieretroaktywności prawa podatkowego, co oznacza pozostawanie w silnym związku z wartościami etycznymi przez wiele państw europejskich, stosownie do idei demokratycznego państwa prawa. Mając na uwadze powyższe rozważania, należy wskazać na pewne zróżnicowanie konstytucji państw członkowskich Unii Europejskiej pod względem przepisów odnoszących się do kwestii podatkowych, bowiem ustrojodawcy zdecydowali się w szczególności na regulacje w jednostkach redakcyjnych dotyczących różnych zagadnień, nie zawsze *stricte* finansowych. Ponadto zakres konstytucyjnych uregulowań z zakresu omawianej tematyki także nie jest jednolity. Jednak zasadniczą wspólną cechą jest fakt, że problematyka opodatkowania została uregulowana – w mniejszym lub większym zakresie – we wszystkich konstytucjach państw członkowskich Unii Europejskiej.

## REFERENCES

- Bień-Kacała A., *Zasada władztwa daninowego* [cyt. za:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, Warszawa 2016
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017
- Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013
- Burns W. E., *A brief history of Great Britain*, New York 2010
- Fojcik-Mastalska E., Mastalski R., *Prawo finansowe*, Warszawa 2013
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013
- Kosikowski C., *Kierunki naprawy systemu gromadzenia dochodów publicznych*, (w:) R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Białystok 2012
- Borghesi F., Iozzo M., Magnelli A., *Sztuka i historia Grecji oraz góra Athos*, Florencja 1999
- Manners I., Whitman R. G. (eds.), *The Foreign Policies of European Union Member States*, King's Lynn 2000
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008
- Safjan M., Bosek L. (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, Warszawa 2016
- Safjan M., *Wyzwania dla państwa prawa*, Warszawa 2007
- Sarnecki P., *Ustroje konstytucyjne państw współczesnych*, Warszawa 2013