

II. KOMENTARZE, OPINIE I POLEMIKI

Chrystian Szpilski*

Niekonstytucyjność odwołań do „przepisów o ruchu drogowym” w zakresie obowiązku podatkowego oraz zwolnień w podatku od środków transportowych

Unconstitutionality of references to “road traffic regulations” in the scope of tax liability and exemptions in the transport vehicle tax

Abstract. The aim of this article is to analyse the compliance of the provisions of the Local Taxes and Fees Act (hereafter: LTFA), regulating tax liability and subject exemptions in the transport vehicle tax, with the Constitution of the Republic of Poland. The study hypothesis indicates that Article 9(4b) and Article 12(1)(2) and (5) of the Act infringe Articles 84 and 217 of the Constitution by referring to non-tax statutes. The research employed the dogmatic-legal method and an analysis of the views of legal doctrine as well as the jurisprudence of the Constitutional Tribunal and administrative courts. The study discusses the constitutional requirements for the statutory form of imposing taxes and the principle of legal certainty. It identifies the imprecision of references to “road traffic regulations” and the resulting case law discrepancies and difficulties in determining the moment of tax liability. Legislative recommendations *de lege ferenda* are formulated to eliminate drafting defects and restore coherence to the tax system. The proposed solutions include the introduction of autonomous definitions within the LTFA and the removal of references to non-tax acts, ensuring clarity and uniform application of the law.

Keywords: Constitution of the Republic of Poland – transport vehicle tax – principle of legal certainty – tax statutes – unconstitutionality

* University of Wrocław, Poland | Uniwersytet Wrocławski, Polska, <https://orcid.org/0009-0007-1912-8337>, e-mail: ChrystianSzpilski323079@uwv.edu.pl

Wprowadzenie

Celem podjętych badań jest przeprowadzenie analizy zgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej¹ przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych² w zakresie, w jakim reguluje ona obowiązek podatkowy, a także zwolnienia przedmiotowe w odniesieniu do podatku od środków transportowych. W poniższych rozważaniach nacisk położono na analizę konstytucyjnych zasad kreowania prawa podatkowego przez ustawodawcę oraz wynikających z ustawy zasadniczej ograniczeń w tym zakresie. Analizie poddano poglądy doktryny prawa, literaturę przedmiotu, a także orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego (TK) oraz sądów administracyjnych celem ustalenia dopuszczalności wprowadzania do konstrukcji podatku od środków transportowych mechanizmów definiowania istotnych jej elementów poprzez ustawy pozapodatkowe. Istotnym pytaniem badawczym jest: czy na kanwie art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP przepisy art. 9 ust. 4b u.p.o.l. oraz art. 12 ust. 1 pkt 2 i pkt 5 u.p.o.l. są zgodne z ustawą zasadniczą?

Tezą niniejszego opracowania jest to, że przepisy art. 9 ust. 4b u.p.o.l. oraz art. 12 ust. 1 pkt 2 i pkt 5 u.p.o.l. są niezgodne z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP przez fakt delegacji w nich do ustaw pozapodatkowych definiowania pojęć wpływających wprost na powstawanie i wygasanie obowiązku podatkowego w podatku od środków transportowych oraz na zwolnienia przedmiotowe w tym podatku.

Tematyka podjętych rozważań jest ważna dla nauki prawa, ponieważ dotyka żywotnych problemów interpretacyjnych występujących w praktyce organów podatkowych i sądów administracyjnych, a nawet TK. Wątpliwości w zakresie dopuszczalności wykorzystania w konstrukcji podatku od środków transportowych definicji ujętych w ustawach niepodatkowych wpływają nie tylko na integralność systemu prawa podatkowego w Polsce, lecz również na interes prawny i ekonomiczny właścicieli pojazdów stanowiących przedmiot opodatkowania oraz na zaufanie do państwa i prawa własnie.

W toku prowadzonych badań wykorzystano metodę dogmatyczno-prawną, w obszarze przepisów prawa podatkowego i poglądów doktryny prezentowanych w literaturze przedmiotu, oraz metodę analizy orzecznictwa ze szczególnym uwzględnieniem poglądów wyrażanych przez TK i sądy administracyjne.

¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 IV 1997 r. (Dz.U. 1997 Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej „Konstytucja RP” lub „Konstytucja”.

² Ustawa z dnia 12 I 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. 2023, poz. 70), dalej „u.p.o.l.”.

1. Konstytucyjny wymóg kształtowania podatków w drodze ustawy podatkowej

Wyłączność nakładania danin publicznych, w tym podatków w drodze ustawy, normują wprost dwa przepisy Konstytucji RP³. Zdanie to potwierdził w swoim orzeczeniu TK, który wskazał w swoim wyroku, że „[p]odstawowymi przepisami Konstytucji regulującymi możliwość nakładania na jednostki podatków są art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej”⁴. Zgodnie bowiem z art. 84 Konstytucji RP każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Zgodnie zaś z art. 217 Konstytucji RP 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. W tym miejscu należy wskazać, że normy te są skierowane przede wszystkim do władzy ustawodawczej, a zatem do Sejmu i do Senatu⁵. Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, ustawa podatkowa powinna być dostatecznie określona, tak by na jej podstawie podatnik był w stanie określić treść swojego obowiązku podatkowego⁶. Obowiązek takiego postępowania ustawodawcy wynika również z orzecznictwa TK, który w swoim wyroku wskazał, że „[w] orzecznictwie swym krytycznie oceniał praktykę tzw. «obładowywania» ustaw budżetowych regulacjami nie mającymi z treścią tych ustaw bezpośredniego związku. Podobnie w odniesieniu do normowania materii podatkowej należy wysunąć postulat, aby regulacja jej następowała w ustawach podatkowych. Przemawia za tym autonomiczność tej materii oraz to, że w świetle art. 217 Konstytucji norma prawnopodatkowa powinna się charakteryzować kompletnością na poziomie ustawowym”⁷. Przepis ten, na co wskazuje się w literaturze przedmiotu, stanowi swoistą barierę dla władzy ustawodawczej oraz gwarancję o charakterze *sui generis* w odniesieniu do podatników, chroniąc ich żywotne interesy przed całkowitą swobodą ustawodawcy w kształtowaniu

³ M. Florczak-Wątor, *Art. 217 Konstytucji RP, Podatki i inne daniny publiczne*, w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, pod red. P. Tulei, wyd. 2, Warszawa 2023, LEX/el.

⁴ Wyrok TK z 13 XII 2017 r., sygn. akt SK 48/15, OTK-A 2018, nr 2.

⁵ H. Filipczyk, *Artykuły 84 i 217 Konstytucji RP – zasady władztwa podatkowego i ustawowej regulacji opodatkowania*, w: eadem, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, LEX/el.

⁶ M. Florczak-Wątor, op. cit.

⁷ Wyrok TK z 25 IV 2001 r., sygn. akt K 13/01, OTK 2001, nr 4, poz. 81.

ich obowiązków fiskalnych⁸. Na taki stan rzeczy wskazuje również TK, stwierdzając w swoim wyroku, iż „[p]owołane przepisy stanowią podstawę ograniczania chronionych konstytucyjnie prawa własności i innych praw majątkowych”⁹. Taki pogląd płynie z utrwalonej linii orzeczniczej TK, na co wskazywał sam Trybunał, odnosząc się do swoich innych orzeczeń w przedmiotowym zakresie. Przykładem takiego poglądu judykatury jest orzeczenie TK, który w swoim wyroku podniósł, że „[d]aleko idące uprawnienia ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego są w swoisty sposób równoważone koniecznością respektowania przez ustawodawcę warunków formalnych, wynikających z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji”¹⁰. Przedstawiciele doktryny wskazują, że samodzielnie z art. 217 Konstytucji RP można wywodzić zakaz przyjmowania wykładni *contra legem* pojmowanej jako nieopierającej się na regulacji ustaw podatkowych, a także zakazy stosowania wykładni *per analogia* oraz domniemywania występowania obowiązku podatkowego¹¹. Na to również zwraca się uwagę w literaturze przedmiotu – taka regulacja ustrojowa ujęta w art. 84 i art. 217 Konstytucji RP znajduje swoje źródło w art. 2 Konstytucji RP¹² i regulacje podatkowe jako regulacje odnoszące się do stanowienia prawa mają służyć konstytucyjnej zasadzie pewności prawa¹³. Zatem takie uregulowanie materii prawodawstwa podatkowego ujętego w ustawie zasadniczej oznacza obowiązek dla ustawodawcy zachowania formy ustawy nie tylko dla samego podatku, lecz również dla wszystkich składowych konstrukcji danego podatku¹⁴. Z kolei, jak wskazuje art. 6. o.p.¹⁵, podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. W kontekście tej regulacji przedstawiciele doktryny wskazują, że również z tego przytoczonego przepisu,

⁸ M. Safjan, L. Bosek, *Art. 217 Konstytucji RP, Podatki i inne daniny publiczne*, w: *Konstytucja RP. Komentarz*, t. 2: *Komentarz do art. 87–243*, pod red. M. Safjana, L. Boska, Warszawa 2016, Legalis/el.

⁹ Wyrok TK z 13 XII 2017 r., sygn. akt SK 48/15, op. cit.

¹⁰ Wyrok TK z 18 VII 2013 r., sygn. akt SK 18/09, OTK-A 2013, nr 6, poz. 80.

¹¹ H. Filipczyk, op. cit.

¹² Art. 2 Konstytucji RP – Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

¹³ H. Filipczyk, op. cit.

¹⁴ A. Kałużny, *Normy konstytucyjne*, w: idem, *Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości*, Warszawa 2020, LEX/el.

¹⁵ Ustawa z dnia 29 VIII 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. 2025, poz. 111 ze zm.), dalej „o.p.”.

który swoje ustrojowe i systemowe źródło odnajduje w przepisach art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, jednoznacznie wynika, że na ustawodawcy ciąży bezwzględny obowiązek wypowiedzenia się w ustawie podatkowej co do całości kształtu wprowadzanej daniny¹⁶.

2. Pozapodatkowe elementy konstrukcji podatku od środków transportowych

Zgodnie z art. 8 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych podlegają określone w tej ustawie pojazdy mechaniczne¹⁷. Zgodnie zaś z art. 9 ust. 1 u.p.o.l. obowiązek podatkowy w zakresie podatku od środków transportowych, z zastrzeżeniem art. 9 ust. 2 u.p.o.l.¹⁸, ciąży na osobach fizycznych i osobach prawnych będących właścicielami środków transportowych, przy czym jak właścicieli traktuje się również jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, na które środek transportowy jest zarejestrowany, oraz posiadaczy środków transportowych zarejestrowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jako powierzone przez zagraniczną osobę fizyczną lub prawną podmiotowi polskiemu. Natomiast zgodnie z art. 9. ust. 4 u.p.o.l. obowiązek podatkowy, o którym mowa w ust. 1 i ust. 2, powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został zarejestrowany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a w przypadku nabycia środka transportowego zarejestrowanego – od

¹⁶ M. Popławski, *Art. 6. o.p. Pojęcie podatku*, w: *Ordynacja podatkowa*, t. 1: *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, pod red. L. Etela, Warszawa 2024, LEX/el.

¹⁷ Zgodnie z art. 8. u.p.o.l. – opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych podlegają: samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony i poniżej 12 ton, samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej równej lub wyższej niż 12 ton; ciągniki siodłowe i balastowe przystosowane do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów od 3,5 tony i poniżej 12 ton; ciągniki siodłowe i balastowe przystosowane do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów równej lub wyższej niż 12 ton; przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą od 7 ton i poniżej 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego; przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą równą lub wyższą niż 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego i autobusy.

¹⁸ W myśl art. 9 ust. 2 u.p.o.l. – jeżeli środek transportowy stanowi współwłasność dwóch lub więcej osób fizycznych lub prawnych, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od środków transportowych ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach.

pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został nabyty. Definicję rejestracji na potrzeby podatku od środków transportowych ustawodawca zawarł w art. 9 ust. 4b u.p.o.l., wskazując w nim, że zarejestrowanie środka transportowego oznacza jego rejestrację, z wyjątkiem rejestracji czasowej, w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym. Taki stan rzeczy oznacza, że to chwila rejestracji pojazdu, a nie zakupu czy inna forma przeniesienia własności środka transportu będzie decydowała o dacie powstania lub ustania obowiązku podatkowego w podatku od środków transportowych. Stanowisko to podzielił w swoim wyroku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, podnosząc, że „[d]opóki podatnik nie złoży wniosku o wyrejestrowanie pojazdu i dopóki, w załatwieniu tego wniosku, nie zostanie wydana decyzja o wyrejestrowaniu pojazdu, dopóty ciążyć będzie na nim obowiązek podatkowy w podatku od środków transportowych”¹⁹. Podobnie wskazuje się również w literaturze przedmiotu – dla powstania obowiązku podatkowego w podatku dochodowym nie ma znaczenia dzień przeniesienia własności środka transportu, ale wyłącznie dzień jego rejestracji²⁰. W tym zakresie panuje spór zarówno w doktrynie, jak i w orzecnictwie sądów administracyjnych. Jak zauważają inni przedstawiciele doktryny: pomimo uzależnienia przez prawodawcę w treści u.p.o.l. powstania obowiązku podatkowego od rejestracji pojazdu, w rzeczywistości to fakt przeniesienia własności, a nie rejestracja pojazdu ma znaczenie dla powstania obowiązku podatkowego²¹. Ze stanowiskiem tym, zaprzeczając własnemu wcześniejszemu orzeczeniu, zgodził się WSA w Lublinie, podnosząc, że „[d]la ustalenia obowiązku podatkowego po stronie poprzedniego właściciela i powstania po stronie nowego, nie ma znaczenia fakt zmiany rejestracji samochodu, a jedynie fakt przeniesienia własności”²². W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że ustawodawca nie odniósł się w treści przepisu art. 9 ust. 4b u.p.o.l. do definicji zawartej w ustawie Prawo o ruchu drogowym²³, natomiast

¹⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Lublinie z 17 XI 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 503/10, LEX nr 749459.

²⁰ A. Chmielowiec, *Data powstania obowiązku podatkowego w podatku od środków transportowych w przypadku zakupu nowego pojazdu oraz pojazdu sprowadzanego z zagranicy*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 7, s. 12–15.

²¹ R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Art. 9. u.p.o.l. Podatnicy podatku środków transportowych; powstanie obowiązku podatkowego*, w: *eidem*, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2023, LEX/el.

²² Wyrok WSA w Lublinie z 28 X 2015 r., sygn. akt I SA/Lu 434/15, LEX nr 1944582.

²³ Ustawa z dnia 20 VI 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (tekst jedn. Dz.U. 2024, poz. 1251), dalej „Prawo o ruchu drogowym”.

wskazał, że właściwe dla definiowania pojęcia rejestracji są „przepisy o ruchu drogowym”. Powyższe stanowi przejaw nieprecyzyjności prawa podatkowego. Pojęcie „przepisy o ruchu drogowym” jest bowiem nieostre i nie odnosi się wprost do żadnej ustawy; można przez nie rozumieć Prawo o ruchu drogowym, ustawę o transporcie drogowym²⁴, ustawę o kierujących pojazdami²⁵ czy ustawę o drogach publicznych²⁶. Nadto termin „przepisy” można odnosić nie tylko do ustaw, lecz również do rozporządzeń wydawanych do powyższych ustaw.

Tożsama sytuacja ma miejsce w zakresie, w jakim przepisy u.p.o.l. regulują kwestie zwolnień podatkowych w podatku²⁷. Zgodnie bowiem z art. 12 ust. 1 pkt 2 i pkt 5 u.p.o.l. zwalnia się od podatku od środków transportowych środki transportowe stanowiące zapasy mobilizacyjne, pojazdy specjalne oraz pojazdy używane do celów specjalnych w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym oraz pojazdy zabytkowe, w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że decydująca w tym zakresie będzie decyzja administracja wójta, burmistrza lub prezydenta miasta o uznaniu określonego pojazdu za pojazd używany do celów specjalnych lub za pojazd zabytkowy²⁸. Bezpośrednim skutkiem takiego uregulowania przedmiotowej kwestii jest to, że *de facto* o zwolnieniu danego przedmiotu z opodatkowania podatkiem od środków transportowych będzie decydowała decyzja wydana nie w rygorze postępowania podatkowego, ale w rygorze postępowania administracyjnego prowadzonego wedle przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego²⁹, co znajduje odzwierciedlenie w nagannej praktyce organów podatkowych właściwych dla podatku od środków transportowych. Na niewłaściwość takiej praktyki wskazywał w swoich orzeczeniach Naczelny Sąd Administracyjny, podnosząc, że „[f]akt zaliczenia środka transportowego do kategorii pojazdów specjalnych nie wynika tylko z aktualnego dowodu rejestracyjnego, ale może

²⁴ Ustawa z dnia 6 IX 2001 r. o transporcie drogowym (tekst jedn. Dz.U. 2024, poz. 1539 ze zm.).

²⁵ Ustawa z dnia 5 I 2011 r. o kierujących pojazdami (tekst jedn. Dz.U. 2024, poz. 1210).

²⁶ Ustawa z dnia z dnia 21 III 1985 r. o drogach publicznych (tekst jedn. Dz.U. 2024, poz. 320).

²⁷ B. Pahl, *Analiza wybranych zwolnień od podatku*, w: idem, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017, LEX/el.

²⁸ B. Brzeziński, *Zasada pewności prawa w kontekście stanowienia i stosowania przepisów prawa podatkowego*, w: *Zasada pewności w prawie podatkowym*, pod red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2018, LEX/el.

²⁹ Ustawa z dnia 14 VI 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. 2024, poz. 572), dalej „k.p.a.”.

być ustalony również na podstawie innych dokumentów jak karta pojazdu, świadectwo homologacji czy zaświadczenie o przeprowadzonym badaniu technicznym³⁰. Nieostrość i niedookreśloność przepisów prawa podatkowego będzie co do zasady rozpatrywana w doktrynie prawa negatywnie³¹. Taka konstrukcja przytoczonych powyżej regulacji podatku od środków transportowych stoi również w sprzeczności z zasadą wyrażoną w § 146 ust. 1 pkt 1 i pkt 3 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”³², który stanowi, że w ustawie lub innym akcie normatywnym formułuje się definicję danego określenia, jeżeli dane określenie jest wieloznaczne oraz gdy jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości. W istocie określenie „przepisy o ruchu drogowym” należy rozpatrywać w kategoriach określenia wieloznacznego i nieostrego, co wykazano powyżej. Należy oddać, że w orzecznictwie sądów administracyjnych pojęcie „przepisy o ruchu drogowym” wykorzystywane przez ustawodawcę w u.p.o.l. w kontekście podatku od środków transportowych było rozumiane przez sądy w istocie jako Prawo o ruchu drogowym³³. Taki stan rzeczy nie wynika jednak z powszechnie obowiązujących przepisów prawa, ale z interpretacji poczynionych przez sądy administracje w toku sądowej kontroli decyzji administracyjnych.

3. Niekonstytucyjność odwołań do przepisów o ruchu drogowym w konstrukcji podatku od środków transportowych

W jednym ze swoich istotnie przełomowych orzeczeń TK wskazał, że niedopuszczalne jest sięganie przez ustawę podatkową do definiowania pojęć w niej zawartych poprzez odesłanie do ustaw pozapodatkowych³⁴. Nadto w tożsamym orzeczeniu TK podniósł, że „[w] przypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych

³⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z 5 XI 2014 r., sygn. akt II FSK 2614/12, LEX nr 1591788 oraz wyrok NSA z 10 VII 2015 r., sygn. akt II FSK 1475/13, LEX nr 1783569 za: R. Dowgier et al., op. cit.

³¹ Por. B. Pahl, op. cit. oraz K. Świąch, *Podatek rolny i jego wpływ na sytuację podatkową rodziny*, w: eadem, *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2013, LEX/el.

³² Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 VI 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (tekst jedn. Dz.U. 2016, poz. 283), dalej „Zasady techniki prawodawczej”.

³³ Por. wyrok NSA z dnia 21 IV 2017 r., sygn. akt II FSK 690/15, LEX nr 2299010 oraz wyrok WSA w Łodzi z 20 II 2018 r., sygn. akt I SA/Łd 41/18, LEX nr 2457937.

³⁴ Wyrok TK z 4 VII 2023 r., sygn. akt SK 14/21, OTK-A 2023, nr 59.

wynikające z zasady poprawnej legislacji są istotnie wzmocnione ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji³⁵. W swoim innym orzeczeniu TK wskazywał na konieczność precyzyjnego definiowania pojęć zawartych w ustawach podatkowych, które to kształtują prawa i obowiązki podatników w sferze daninowej, wskazując, że regulacja art. 217 Konstytucji RP „[z]akłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie, tak aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań. [...] analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku”³⁶. TK wskazywał również, że sytuacja, w której na potrzeby definiowania przedmiotu opodatkowania czerpie się z norm nie z ustawy podatkowej, ale z innego aktu prawnego, „[b]udzi poważne wątpliwości co do jednoznaczności i precyzyjności określenia przedmiotu opodatkowania”³⁷. Jak trafnie wskazuje się w literaturze przedmiotu, TK przez wiele lat dokonywał nieoczywistych wykładni uzasadniających funkcjonowanie definicji przedmiotu opodatkowania odwołujących się do przepisów spoza u.p.o.l., pomimo że regulacje te w ocenie samego TK były nielogiczne³⁸. Nie można jednak zgodzić się z wybranymi przedstawicielami doktryny, jakoby dopuszczalne było delegowanie w ustawie podatkowej definiowania przedmiotu opodatkowania do ustaw pozapodatkowych. Nieostrość pojęcia „przepisy o ruchu drogowych” użytego przez ustawodawcę w kontekście regulacji podatku od środków podatkowych należy traktować jako rozwiązanie legislacyjne stojące w sprzeczności z ustawą zasadniczą. Sytuacja uzależnienia chwili powstania obowiązku podatkowego u podatnika od terminów wydania decyzji administracyjnych przez organ władzy publicznej zawartych w niedookreślonych ustawowo „przepisach o ruchu drogowym” sprawia, że *de facto* w obowiązującym stanie prawnym o momencie powstania obowiązku podatkowego pośrednio decydowały będą nie przepisy u.p.o.l., ale przepisy ustaw niepodatkowych, co narusza płynącą z art. 2 Konstytucji RP zasadę pewności prawa³⁹. Wprowadzenie zmian w ustawach, które można włączyć do zbioru „przepisy o ruchu drogowym”, wpłynie istotnie na obowiązki

³⁵ Ibidem.

³⁶ Wyrok TK z 2 IV 2007 r., sygn. akt SK 19/06, OTK-A 2007, nr 4, poz. 37.

³⁷ Postanowienie TK z 15 XII 2020 r., sygn. akt S 3/20, OTK-A 2020, nr 73.

³⁸ A. Kałużny, W. Morawski, *Zmiana definicji budynku i budowli w podatku od nieruchomości – próba jak nigdy, efekt jak zawsze?*, „Przegląd Podatkowy” 2025, nr 2, s. 7–16.

³⁹ B. Brzeziński, op. cit.

podatkowe podatników, a tym samym do wprowadzenia zmian w prawie podatkowym poza ustawą podatkową, co z kolei będzie stało w jawnej sprzeczności z zasadami wyrażonymi w art. 84 i art. 217 Konstytucji RP. Natomiast konstruowanie przez prawodawcę przepisów prawa podatkowego w sprzeczności z Zasadami techniki prawodawczej należy niewątpliwie rozpatrywać jako naruszające zasadę praworządności, która ma swoje źródło również w art. 2 Konstytucji RP⁴⁰. Na konieczność eliminacji omawianych w niniejszym artykule odwołań do ustaw pozapodatkowych wskazywał również TK, podnosząc w swoim wyroku, że „[p]rezentacja przez Trybunał Konstytucyjny rozbudowanych rozważań dotyczących aparatury pojęciowej przyjętej w u.p.o.l. pozwala zwrócić ustawodawcy uwagę na konieczność usunięcia licznych mankamentów legislacyjnych obarczających wskazaną ustawę. Zaznaczyć należy przy tym, że eliminacja stwierdzonych wad może nastąpić – teoretycznie – na dwa sposoby: przez nadanie poprawnego kształtu definicjom zawartym w u.p.b. i odwołującym się do nich definicjom występującym w u.p.o.l. lub przez opracowanie autonomicznych definicji dla u.p.o.l.”⁴¹. Jak wskazuje art. 123 ust. 1 Konstytucji RP, projektu ustawy podatkowej nie można uznać za projekt pilny. W myśl przepisu art. 3. ust. 1 o.p. ustawami podatkowymi są ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich. Konstytucyjna regulacja powstrzymująca uznanie projektu ustawy podatkowej za pilny nie ma zastosowania do ustaw wchodzących w skład „przepisów o ruchu drogowym”, ponieważ nie są one ustawami podatkowymi ani innymi aktami wskazanymi w art. 123 Konstytucji RP. Powstaje więc ryzyko, że pomimo woli ustrojodawcy i ustawodawcy, aby ustawy regulujące zasady powstania obowiązku podatkowego nie były procedowane w trybie pilnym, projekty tych ustaw, będących „przepisami o ruchu drogowym”, w istocie wpływają na określanie zasad powstawania obowiązku podatkowego w podatku od środków transportu i mogą być procedowane właśnie w trybie pilnym.

⁴⁰ Ibidem.

⁴¹ Wyrok TK z 13 IX 2011 r., sygn. akt P 33/09, OTK-A 2011, nr 7, poz. 71.

Podsumowanie

Regulowanie definicji istotnych elementów przedmiotu opodatkowania oraz zwolnień w podatku od środków transportowych poprzez delegację tego obszaru do ustawy pozapodatkowej stoi w głębokiej sprzeczności z Konstytucją RP. Konsekwencje takiego unormowania tego obszaru u.p.o.l. prowadzą do naruszenia konstytucyjnych zasad: praworządności, wyłączności ustawowej w materii podatkowej oraz pewności prawa. W wymiarze praktycznym z kolei regulacje te prowadzą do niejasności, rozbieżnych interpretacji organów podatkowych, sądów administracyjnych oraz przedstawicieli doktryny, wprowadzając do systemu prawa podatkowego liczne niespójności potęgujące wyłączenie i tak już naruszone gwarancje konstytucyjne. Mając w tym miejscu na względzie maksymę Aureliusza Hermogenianusa – *hominum causa omne ius constitutum sit*⁴², należy podkreślić, że prawo wnoszące więcej wątpliwości niż porządku nie jest prawem dobrym i wymaga naprawy.

Przedstawiona w uwagach ogólnych teza została zatem zweryfikowana pozytywnie. W istocie: po przeprowadzeniu analizy orzecznictwa sądów administracyjnych i TK oraz analizy dogmatyczno-prawnej w prezentowanym zakresie należy stwierdzić, że przepisy art. 9 ust. 4b u.p.o.l. oraz art. 12 ust. 1 pkt 2 i pkt 5 u.p.o.l. są niezgodne z art. 84 oraz z art. 217 Konstytucji RP. Wynika to z faktu delegacji w nich do ustaw pozapodatkowych definiowania pojęć wpływających wprost na powstawanie i wygasanie obowiązku podatkowego w podatku od środków transportowych oraz na zwolnienia przedmiotowe w tym podatku.

Celem usunięcia istotnych wad legislacyjnych, jakie zawiera w sobie u.p.o.l. w odniesieniu do podatku od środków transportowych, należałoby znowelizować obecnie obowiązującą ustawę. Podstawowymi zmianami, które należałoby wprowadzić w zakresie podatku od środków transportowych, są: (1) powiązanie chwili powstania obowiązku podatkowego z przeniesieniem własności środka transportu, a nie z rejestracją tego pojazdu, (2) rezygnacja z odwołań do „przepisów o ruchu drogowym” oraz (3) zmiana katalogu zwolnień w sposób, który pozbawi treść u.p.o.l. od odwołań do „przepisów o ruchu drogowym”. Powyższych reform legislacyjnych można dokonać poprzez eliminację obecnie obowiązujących zapisów i wyposażenie u.p.o.l. w samodzielne

⁴² Z łac. *hominum causa omne ius constitutum sit* – wszelkie prawo ustanawia się ze względu na ludzi.

i precyzyjne definicje w odniesieniu zarówno do przepisów regulujących przedmiot opodatkowania, powstawanie i wygasanie obowiązku podatkowego, jak i do zwolnienia w tej daninie publicznej.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., *Zasada pewności prawa w kontekście stanowienia i stosowania przepisów prawa podatkowego*, w: *Zasada pewności w prawie podatkowym*, pod red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2018, LEX/el.
- Chmielowiec A., *Data powstania obowiązku podatkowego w podatku od środków transportowych w przypadku zakupu nowego pojazdu oraz pojazdu sprowadzanego z granic*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 7, s. 12–15.
- Dowgier R. et al., *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2023, LEX/el.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, LEX/el.
- Florczak-Wątor M., *Art. 217 Konstytucji RP, Podatki i inne daniny publiczne*, w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, pod red. P. Tulei, wyd. 2, Warszawa 2023, LEX/el.
- Kałążny A., *Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości*, Warszawa 2020, LEX/el.
- Kałążny A., Morawski W., *Zmiana definicji budynku i budowli w podatku od nieruchomości – próba jak nigdy, efekt jak zawsze?*, „Przegląd Podatkowy” 2025, nr 2, s. 7–16.
- Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017, LEX/el.
- Popławski M., *Art. 6. o.p. Pojęcie podatku*, w: *Ordynacja podatkowa, t. 1: Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, pod red. L. Etela, Warszawa 2024, LEX/el.
- Safjan M., Bosek L., *Art. 217 Konstytucji RP, Podatki i inne daniny publiczne*, w: *Konstytucja RP. Komentarz, t. 2: Komentarz do art. 87–243*, pod red. M. Safjana, L. Boska, Warszawa 2016, Legalis/el.
- Świąch K., *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2013, LEX/el.