

Konstytucja RP jako źródło prawa podatkowego

„Dobre” prawo to prawo prawidłowo tworzone i prawo słuszne, sprawiedliwe.

I. Polityka stanowienia i stosowania prawa: „państwo wolnościowe” czy „państwo represyjne”?

II. Zasada swobody ustawodawcy w kształtowaniu treści obowiązującego prawa a obowiązek poszanowania proceduralnych i materialnych aspektów państwa prawnego.

**III. Rola konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego:
normatywny charakter zasady wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.
„niezwykle ważna dyrektywa w zakresie stanowienia i stosowania prawa”**

(wyrok 9 V 2005 r. w sprawie Ts 216/04, OTK ZU 2006, seria B, nr 2 poz. 87.)

Ocena polskiego systemu prawa podatkowego

➤ 2019 Tax Foundation ranking krajów OECD: Polska miejsce 35.

➤ raport Paying Taxes przygotowany przez PwC:

polka firma przeznaczna na obsługę podatków konsumpcyjnych **172 godziny rocznie**

(najgorszy wynik wśród krajów OECD, średnia jest ponad trzykrotnie niższa).

➤ **marzec 2020 r. raport KPMG**

1/ średnia ocena polskiego systemu podatkowego wynosi 2,06 pkt (w pięciostopniowej skali);

2/ najniżej oceniono stabilność przepisów podatkowych (1,5 pkt);

3/ wcześniejsze informowanie o planowanych zmianach w prawie podatkowym (1,8 pkt).

INGERENCYJNY CHARAKTER NORM PRAWA PODATKOWEGO

A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009

„Normy prawa podatkowego, podobnie jak normy prawa karnego, silnie ingerują w sferę wolności człowieka. Ze względu na podobny charakter prawa ingerencyjnego, dogmatyka prawa podatkowego jest nastawiona na ochronę i gwarantowanie praw obywatela w stosunku do państwa.

Oznacza to, że zakres ingerencji musi być wyraźnie określony. Powoduje to zwiększenie wymagań stawianych przepisom prawa podatkowego, które winny charakteryzować się wyjątkową precyzją.

Ma to również znaczenie w procesie dokonywania wykładni prawa”.

- ścisły związek z prawem cywilnym
- ze względu na ingerencyjny charakter norm prawa podatkowego, ustawodawca tak powinien je kształtować, aby nie ingerowały one w istniejące instytucje cywilnoprawne, a przede wszystkim aby nie zmieniały celu ich utworzenia.

Konsekwencje:

W sferze stanowienia prawa podatkowego:

- wyjątkowa precyzja przepisów prawa,
- wyższe standardy kontroli konstytucyjności.

W sferze stosowania prawa podatkowego:

1/ zasada samoobliczenia podatku;

2/ stosowanie prawa podatkowego tak, by wzrastało zaufanie podatnika do państwa i stanowionego przez nie prawa;

projekt Ordynacji Podatkowej:

Art. 20. § 1. Organy podatkowe działają w sposób budzący zaufanie oraz kierują się zasadami bezstronności i równego traktowania zobowiązanych.

3/ in dubio pro tributario.

Źródła prawa podatkowego

Normatywna koncepcja źródeł prawa:

reguły i dyrektywy określające: co jest obowiązującym prawem?

1/ reguły walidacyjne – reguła uznawania

2/reguły wnioskowań prawniczych (reguły inferencyjne)

3/ reguły kolizyjne

4/ dyrektywy interpretacyjne wykładni prawa.

Reguły tworzenia prawa:

1/ warunki ważnego dokonania aktu prawotwórczego: procedura legislacyjna, warunki legalności aktów wykonawczych i aktów prawa miejscowego, promulgacja.

Skutek ich nieprzestrzegania: niekonstytucyjność ustanowionych przepisów prawa.

2/ dobór środków oddziaływania prawnego a osiągnięcie zakładanych celów prawodawstwa – reguły polityki prawa;

3/ reguły określające poprawne zredagowanie projektu aktu prawnego i jego włączenie do systemu prawa – Zasady Techniki Prawodawczej.

I. Konstytucjonalizacja systemu źródeł prawa.

II. Zamknięty charakter systemu źródeł prawa w Polsce w świetle Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r.

- zamknięty charakter systemu źródeł prawa powszechnie obowiązującego: aspekt podmiotowy i przedmiotowy
- otwarty charakter źródeł prawa wewnętrznego

Konstytucja jako źródło prawa podatkowego w sferze stanowienia prawa:

1. zasada swobody ustawodawcy w kształtowaniu treści obowiązującego prawa a obowiązek poszanowania proceduralnych i materialnych aspektów państwa prawnego.

2. Zasada państwa prawa i zasady konstytucyjne z niej wynikające:

Normatywny charakter zasady wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r. –

„zasada demokratycznego państwa prawnego to niezwykle ważna dyrektywa w zakresie stanowienia i stosowania prawa” wyrok 9 V 2005 r. w sprawie Ts 216/04, OTK ZU 2006, seria B, nr 2 poz. 87.

3. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków (art. 84).

4. Zasada wyłączności ustawy (nullum tributum sine lege) – art. 217.

5. Wyłączenie trybu pilnego przy stanowieniu ustaw podatkowych (art. 123 ust. 1).

6. Określenie miejsca umów międzynarodowych, prawa europejskiego i unijnego w systemie źródeł prawa w Polsce (art. 9 w zw. z art. 91).

7. Określenie warunków legalności rozporządzenia (art. 92).

Zasada demokratycznego państwa prawnego jako zasada zasad:

Zasada pochodna I stopnia: **zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (zasada lojalności państwa wobec obywateli, obecnie jako zasada pewności prawa).**

- dotyczy nie tylko trybu i formy stanowionego prawa, ale także całego procesu stosowania prawa, szczególnie wykładni prawa;
- oznacza konstytucyjny nakaz skierowany do ustawodawcy precyzyjnego określenia w ustawie granic **koniecznej** interwencji państwa w sferę prywatności obywateli.

zawiera zasady pochodne II stopnia:

ochrony praw nabytych, poszanowania interesów w toku, zakazu retroakcji, stosownego *vacatio legis*, nakazu umieszczania przepisów przejściowych

konsekwencją jest także obowiązek urzędowej promulgacji powszechnie obowiązującego aktu normatywnego przed jego wejściem w życie.

Zasada prawidłowej legislacji:

System ściśle ze sobą powiązanych dyrektyw adresowanych do prawodawcy, wskazujących, w jaki sposób należy dokonywać zmian prawa w państwie prawnym.

- funkcja zasady (zasad): zagwarantowanie bezpieczeństwa prawnego obywateli;
- zakaz stanowienia przepisów prawa, które pozostawiają organom państwowym zbyt dużą swobodę oraz umożliwiają dowolność rozstrzygnięć. Tego rodzaju wada legislacyjna może stanowić przesłankę stwierdzenia niekonstytucyjności dotkniętych nią przepisów.
- zasady te, stanowią podstawę do oceny, czy sformułowane ostatecznie przepisy prawne w prawidłowy sposób wyrażają wysławianą normę prawną oraz czy nadają się do realizacji zakładanego celu.

Zasada prawidłowej legislacji a zasady techniki prawodawczej:

- Pojęcia pokrewne, ale nie tożsame.
- Istotne naruszenie zasad techniki prawodawczej stanowi jednocześnie naruszenie zasad prawidłowej legislacji.
- Zasady techniki prawodawczej stanowią „prakseologiczny kanon, jaki powinien być przestrzegany przez ustawodawcę w demokratycznym państwie prawnym”.

- Zachowuje swoją aktualność wyrażany w sprawach z: 8 marca 1995 r., sygn. W. 13/94 (OTK z 1995 r., cz. I, poz. 21); 11 stycznia 2000 r., sygn. K 7/99 (OTK ZU nr 1/2000, poz. 2) pogląd Trybunału o **znaczeniu dla oceny konstytucyjności reguł poprawnej legislacji sformułowanych w „Zasadach techniki prawodawczej”, zawartych w załączniku do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”**.
- Zasady techniki prawodawczej stanowią swoisty kanon, który powinien być respektowany przez ustawodawcę demokratycznego państwa prawnego.
- Według tych zasad, przepisy ustawy powinny być zredagowane tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy, a więc były precyzyjne, komunikatywne i adekwatne do zamiaru prawodawcy.
- Za naruszające tę zasadę należałoby uznać uchwalenie ustawy, w której używane pojęcia byłyby wzajemnie sprzeczne lub umożliwiały dowolną interpretację.

ROZPORZĄDZENIE
PREZESA RADY MINISTRÓW
z dnia 20 czerwca 2002 r.
w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”

DZIAŁ I

Projekt ustawy

Rozdział 1

Przepisy ogólne

§ 1. 1. Podjęcie decyzji o przygotowaniu projektu ustawy poprzedza się w szczególności:

- 1) wyznaczeniem i opisaniem stanu stosunków społecznych w dziedzinie wymagającej interwencji organów władzy publicznej oraz wskazaniem pożądanych kierunków ich zmiany;
- 2) analizą aktualnego stanu prawnego, z uwzględnieniem prawa Unii Europejskiej, umów międzynarodowych, którymi Rzeczpospolita Polska jest związana, w tym umów z zakresu ochrony praw człowieka, oraz prawodawstwa organizacji i organów międzynarodowych, których Rzeczpospolita Polska jest członkiem;
- 3) ustaleniem możliwości podjęcia środków interwencji organów władzy publicznej, alternatywnych w stosunku do uchwalenia ustawy;
- 4) określeniem przewidywanych skutków społecznych, gospodarczych, organizacyjnych, prawnych i finansowych każdego z rozważanych rozwiązań;
- 5) zasięgnięciem opinii podmiotów objętych zakresem interwencji organów władzy publicznej

2. W przypadku podjęcia decyzji o przygotowaniu projektu ustawy, jeżeli projekt ten nie jest opracowywany na podstawie założeń, należy w szczególności:

- 1) ustalić skutki dotychczasowych uregulowań prawnych obowiązujących w danej dziedzinie;
- 2) określić cele, jakie zamierza się osiągnąć przez uchwalenie ustawy;
- 3) ustalić rozwiązania prawne alternatywne, które mogą skutecznie służyć osiągnięciu założonych celów;
- 4) sformułować prognozy podstawowych i ubocznych skutków zamierzonych rozwiązań prawnych alternatywnych, w tym wpływu tych rozwiązań na system prawa;
- 5) określić skutki finansowe poszczególnych rozwiązań prawnych alternatywnych oraz ustalić źródła ich pokrycia;
- 6) dokonać wyboru optymalnego w danych warunkach rozwiązania prawnego.

Ocena skutków regulacji (OSR)

Ocena skutków regulacji to część procedury stanowienia prawa (element uzasadnienia projektu aktu prawnego) polegający na ustalaniu przewidywanych konsekwencji przyjętych rozwiązań prawnych: społecznych, gospodarczych, finansowych, prawnych.

- Elementem analizy wpływu mogą być też konsultacje publiczne projektu dokumentu.
- Obowiązek przygotowywania OSR w obecnie obowiązującym stanie prawnym obejmuje wyłącznie rządowe projekty aktów prawnych (ustaw i rozporządzeń). W przypadku innych podmiotów posiadających inicjatywę prawodawczą (Senat, grupa posłów, komisje sejmowe, Prezydent RP, obywatele) danych zawartych OSR należy poszukiwać w uzasadnieniu projektu.
- Aktem prawnym regulującym kwestię Oceny Skutków Regulacji jest: Uchwała Nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów Tekst uchwały oraz kolejne zmiany publikowane są w Monitorze Polskim (tekst oficjalny) oraz Biuletynie Informacji Publicznej Kancelarii Prezesa Rady Ministrów. Na podstawie ww. Regulaminu wydane zostały materiały pomocnicze do przygotowania oceny skutków regulacji: „Wytyczne do przeprowadzania oceny wpływu oraz konsultacji publicznych w ramach rządowego procesu legislacyjnego” (dostępne m.in. na stronie Rządowego Centrum Legislacji) oraz „Formularz Oceny Skutków Regulacji” (dostępny na BIP KPRM).
- Dokumentami rządowymi objętymi OSR są projekty aktów normatywnych, czyli projekty: ustawy, aktu normatywnego Rady Ministrów, rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów lub ministra, założeń projektu ustawy.

Konstytucyjna zasada prawidłowej legislacji i jej znaczenie:

- system ściśle ze sobą powiązanych dyrektyw adresowanych do prawodawcy, wskazujących, w jaki sposób należy dokonywać zmian prawa w państwie prawnym.
- zasady te, stanowią podstawę do oceny, czy sformułowane ostatecznie przepisy prawne w prawidłowy sposób wyrażają wystawianą normę prawną oraz czy nadają się do realizacji zakładanego celu.
- zasada prawidłowej legislacji obejmuje między innymi wymóg dostatecznej określoności przepisów. Powinny być one formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym.

Zasada prawidłowej legislacji obejmuje zasady szczegółowe:

- 1/ ochrony praw nabytych;
- 2/ poszanowania interesów w toku;
- 3/ umieszczania przepisów przejściowych;
- 4/ niedziałania prawa wstecz;
- 5/ odpowiedniego vacatio legis;
- 6/ zakazu zmiany przepisów prawa podatkowego w trakcie trwania roku podatkowego;
- 7/ określoności przepisów prawa.

Vacatio legis ustawy podatkowej

Vacatio legis to czas między ogłoszeniem normy a datą jej wejścia w życie.

- Obowiązek ustanawiania odpowiedniego vacatio legis wynika z zasady demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP), a pośrednio z zasad bezpieczeństwa prawnego, pewności obrotu prawnego, poszanowania praw nabytych czy ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.
- Zgodnie z art. 4 ustawy **z dnia 20 lipca 2000 r. ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych:**

akty normatywne zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych, wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. W uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż 14 dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym.

- W odniesieniu do ustaw podatkowych wymagania co do odpowiednio długiego *vacatio legis* są dużo bardziej restrykcyjne.
- Ustawodawstwo podatkowe dotyczące podatków płaconych w skali rocznej powinno być tworzone nie tylko z respektowaniem zasady niedziałania prawa wstecz, lecz także przy zachowaniu stosownego *vacatio legis* w roku poprzedzającym rok podatkowy. Podatnicy powinni mieć bowiem czas na dostosowanie swoich decyzji do podatku, który będą musieli zapłacić w nadchodzącym roku podatkowym. Zaskakiwanie podatników zmianą podatku w trakcie trwania roku podatkowego jest niezgodne z zasadą państwa prawa i zasadami z niej wynikającymi.
- W przypadku zmian przepisów ustaw regulujących opodatkowanie podatkiem dochodowym TK uznał, że okres *vacatio legis* powinien wynosić co najmniej miesiąc przed wejściem w życie nowych regulacji, czyli ustawa nowelizująca powinna być ogłoszona nie później niż na miesiąc przed końcem danego roku podatkowego.

(np. wyrok TK z 29.3.1994 r. (K 13/93, OTK 1994, Nr 1, poz. 6); wyrok TK z: 27.2.2002 r., K 47/01, Legalis; 15.2.2005 r., K 48/04, Legalis)

Ustawodawca nie może więc poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego.

Założenie to można nazwać ogólnie zasadą określoności ustawowej ingerencji w sferę praw i obowiązków adresatów normy prawnej.

Przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego.

WYROK z dnia 29 lipca 2014 r., P 49/13 (2014/7A/79)

Zasada prawidłowej legislacji ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody ustalania ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewności co do ciążących na nich obowiązków.

Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy ogólne założenia:

- 1/ każdy przepis powinien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom.
- 2/ przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie.
- 3/ przepis ten powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.

- **Granicy między zwykłą a kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego nie można wyznaczyć *in abstracto*, gdyż przebiega ona w odmienny sposób w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii.** Przyjmuje się, że wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim przypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej jednoznaczności i precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa.
- Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości.

Zasada określoności przepisów prawa jako element zasady prawidłowej legislacji:

- 1/ poprawność, jasność, precyzyjność przepisów prawa – przewidywalność skutków jego zastosowania;
- 2/ poprawność – warstwa językowa i struktura logiczna;
- 3/ jasność – klarowność i zrozumiałość dla adresatów;
- 4/ precyzyjność – obowiązki adresatów mają być sformułowane na tyle konkretnie, by ich treść była oczywista.

Niedopuszczalne jest również używanie w tekście aktu prawnego pojęć, które nie posiadają odpowiednika w obowiązującym systemie prawnym, są wzajemnie sprzeczne lub umożliwiają ich dowolną interpretację.

Zagrożenia przewidywalności prawa występują, gdy:

- przesłanki zwrotu niedookreślonego są determinowane elementami subiektywnymi;
- zwrotom takim nie nadaje się brzmienia, które gwarantowałyby jednolitość linii orzeczniczej;
- ustalenie znaczenia pojęć nieostrych powierza się organom stosującym te przepisy, zwłaszcza, gdy są to organy administracji publicznej, czyni to z nich faktycznie organy prawotwórcze;
- dopuszczalność stosowania zwrotów pozaprawnych, nieostrych i ocennych;
- jedynie niedookreśloność kwalifikowana skutkuje niekonstytucyjnością przepisu (dowolność albo brak możliwości poprawnej logicznie i funkcjonalnie oraz spójnej systemowo interpretacji);
- naruszenie zasady określoności w ustawowej regulacji ingerowania państwa w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki może stanowić samoistną przesłankę stwierdzenia niezgodności tej regulacji zarówno z art. 2 (zasada państwa prawnego i zasady pochodne), jaki i art. 31 ust. 3 konstytucji.

Brak precyzyjności przepisów podatkowych uzasadnia stwierdzenie ich niezgodności z Konstytucją RP, w przypadku gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, tj.:

- 1) reguły egzegezy tekstu prawnego uniemożliwiają rozstrzygnięcie wątpliwości interpretacyjnych;
- 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie omawianych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej arbitralnych decyzji;
- 3) trudności w usunięciu rozważanych wątpliwości (w szczególności z punktu widzenia adresatów regulacji) są rażąco nadmierne, czego nie można uzasadniać złożonością normowanej materii.

Wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15.

Poprawność językowa: dyrektywy prawidłowego redagowania tekstów aktów prawnych.

ROZPORZĄDZENIE PREZESA RADY MINISTRÓW z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej".

§ 5. Przepisy ustawy redaguje się zwięźle i syntetycznie, unikając nadmiernej szczegółowości, a zarazem w sposób, w jaki opisuje się typowe sytuacje występujące w dziedzinie spraw regulowanych tą ustawą.

§ 6. Przepisy ustawy redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy.

§ 7. Zdania w ustawie redaguje się zgodnie z powszechnie przyjętymi regułami składni języka polskiego, unikając zdań wielokrotnie złożonych.

Zasada wyłączności ustawowej

Koherencja władztwa daninowego państwa

> Art. 217 Konstytucji: *„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”* – **strona przedmiotowa.**

> Art. 84: *„Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych w tym podatków, określonych w ustawie”* – **strona podmiotowa.**

Przepisy art. 84 i 217 Konstytucji ustanawiają zasadę, zgodnie z którą, wszelkie zdarzenia podlegające opodatkowaniu muszą być uregulowane w ustawie podatkowej. Można z nich wyprowadzać normę zamykającą system przepisów prawa podatkowego, regulujących przedmiot podatku, którą można sformułować, w ten sposób, że wszystko, co nie zostało poddane opodatkowaniu na mocy ustawy podatkowej, jest wolne od podatku. Zdarzenia, dla których norma nie przewiduje konsekwencji w postaci poddania ich opodatkowaniu, muszą być uznane za prawnie indyferentne – *nullum tributum sine lege*; nie jest tym samym, dopuszczalne w takim zakresie stosowanie analogii – wyrok NSA z dnia 24 listopada 2003 r.

Konstytucja RP nie wprowadza definicji przedmiotu opodatkowania.

- Przedmiot opodatkowania powinien być rozumiany jako określona sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem u podmiotu podatkowego norma prawna wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Taki sposób ujęcia przedmiotu opodatkowania wskazuje wyraźnie na jego prawny charakter, traktuje go bowiem jako zdarzenie, które określone skutki prawne.
- Przedmiot opodatkowania jest w sensie ustrojowym i aksjologicznym najistotniejszym obligatoryjnym elementem konstrukcyjnym podatku, gdyż w momencie jego zaistnienia podatnik potencjalny staje się podatnikiem sensu stricto (W. Modzelewski, *Stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa podatkowego – problemy sporne*, Warszawa 2020, s. 117-120).
- Z przedmiotem opodatkowania powiązana jest podstawa opodatkowania:

przedmiot podatku zakreśla zewnętrzne granice obszaru zjawisk objętych opodatkowaniem, podstawa opodatkowania precyzuje zaś ten stan wewnątrz granic zakreślonych przez przedmiot opodatkowania.

Podstawę opodatkowania, czyli zasady normatywnego pomiaru na potrzeby danego podatku bytu, zdarzenia lub stanu będącego przedmiotem opodatkowania, definiuje się jako ilościowe lub wartościowe ujęcie przedmiotu opodatkowania.

W doktrynie podkreśla się, że – mimo braku zawarcia podstawy opodatkowania w art. 217 Konstytucji – to tak fundamentalny i obligatoryjny element konstrukcyjny nie może pozostawać poza regulacją ustawową.

(W. Modzelewski, *Tworzenie materialnego prawa podatkowego – refleksje konstytucyjne*, [w:] P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s. 88-89).

Z art. 217 Konstytucji wynika bezwzględna wyłączność ustawy w zakresie nakładania podatków i innych danin publicznych oraz wskazanych pozostałych elementów stanu podatkowoprawnego.

W tych materiach konieczne jest uregulowanie w ustawie wszystkich podstawowych elementów. Ustawodawca ograniczył wyłączność ustawy jedynie do „zasad” i „kategorii”, a nie pozostałych elementów. W ten sposób ustrojodawca w odniesieniu do tych elementów konstrukcyjnych podatku pozostawił pewną swobodę regulacyjną organom władzy wykonawczej.

Należy uznać, iż nie ma przeszkód prawnych do ewentualnego szczegółowego uregulowania tych kwestii w rozporządzeniu; jednakże upoważnienie ustawowe nie może mieć charakteru blankietowego. wyrok NSA z 26.1.2011 r., I GSK 958/09, Legalis

Niewskazanie *expressis verbis* w art. 217 Konstytucji sposobu określenia podstawy opodatkowania jako elementu składowego podatku podlegającego uregulowaniu w ustawie, nie daje podstaw do wniosku, że zakres zupełności ustawowej w ujęciu Konstytucji, nie obejmuje sposobu określenia podstawy opodatkowania. **wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 września 2007 r. (III SA/Wa 112/07):**

wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 września 2007 r. (III SA/Wa 112/07):

niewskazanie *expressis verbis* w art. 217 Konstytucji sposobu określenia podstawy opodatkowania jako elementu składowego podatku podlegającego uregulowaniu w ustawie, nie daje podstaw do wniosku, że zakres zupełności ustawowej w ujęciu Konstytucji, nie obejmuje sposobu określenia podstawy opodatkowania.

Rozporządzenia jako źródło prawa podatkowego

1/ Rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu (art. 92 Konstytucji).

Upoważnienie powinno określać:

- 1) organ właściwy do wydania rozporządzenia (szczełółowe podmiotowo): Prezydent RP, Rada Ministrów, Prezes Rady Ministrów, ministrowie kierujący działami administracji rządowej, Krajowa Rada Radiofonii i Telewizji.
- 2) zakres spraw przekazanych do uregulowania (szczełółowe przedmiotowo);
- 3) wytyczne dotyczące treści aktu (pozytywne lub negatywne).
- 4) Zakaz subdelegacji – organ upoważniony do wydania rozporządzenia nie może przekazać swoich kompetencji określonych w ustawie innemu organowi. Odnosząc się do zakresu przedmiotowego upoważnienia, trzeba wskazać, że niewystarczające i niespełniające standardów ustawy zasadniczej są ogólnikowe dyspozycje w rodzaju: „określi zasady”, „określi tryb”, zwłaszcza jeśli z samej ustawy nie wynika, o jakie zasady czy tryb miałoby chodzić. Praktyka taka została zdyskwalifikowana przez TK już w pierwszych latach działalności i krytykę tę należy uznać za aktualną. Przykładowo, TK uznał za niekonstytucyjny przepis ustawy o podatku od towarów i usług, który ograniczył upoważnienie do tego, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, określić przypadki, w których nabycie towarów i usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku. Nie było to – a powinno być – szczełółowe wskazanie spraw przekazanych do uregulowania [wyr. TK z 21.6.2004 r., SK 22/0]

Zakaz subdelegacji:

- organ upoważniony do wydania rozporządzenia nie może przekazać swoich kompetencji określonych w ustawie innemu organowi.
- zakres przedmiotowy upoważnienia: niewystarczające i niespełniające standardów ustawy zasadniczej są ogólnikowe dyspozycje w rodzaju: „określi zasady”, „określi tryb”, zwłaszcza jeśli z samej ustawy nie wynika, o jakie zasady czy tryb miałyby chodzić. Praktyka taka została zdyskwalifikowana przez TK już w pierwszych latach działalności i krytykę tę należy uznać za aktualną.
- Przykład: TK uznał za niekonstytucyjny przepis ustawy o podatku od towarów i usług, który ograniczył upoważnienie do tego, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, określić przypadki, w których nabycie towarów i usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku. Nie było to – a powinno być – szczegółowe wskazanie spraw przekazanych do uregulowania (wyrok TK z 21.6.2004 r., SK 22/03, OTK-A 2004, Nr 6, poz. 59).

2/ Upoważnienie do uregulowania określonych zagadnień w drodze rozporządzeń nie może mieć jednak charakteru blankietowego (np. wyr. NSA z 26.1.2011 r., I GSK 958/09, Legalis).

3/ Upoważnienie ustawowe, w odniesieniu do którego nie da się wskazać żadnych treści ustawowych pełniących rolę wytycznych dotyczących treści aktu, jest sprzeczne z Konstytucją, nawet jeśli spełnia pozostałe wymagania zawarte w art. 92 ust. 1 Konstytucji RP (wyrok TK z 21.4.2009 r., K 6/08).

4/ Rozporządzenie nie może określać elementów konstrukcyjnych podatku, które są zastrzeżone dla ustawy. Przykładowo, w wyrok z 10.1.2006 r. (I FSK 402/05, Legalis) NSA orzekł, że rozporządzenie które rozszerzyło krąg podatników w stosunku do tego, który wynikał z ustawy pozostaje w oczywistej sprzeczności z treścią art. 217 Konstytucji RP.