

# Rafał Dowgier

---

## Zasady legislacji podatkowej

---

Studia Elckie 9, 183-193

---

2007

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

## ZASADY LEGISLACJI PODATKOWEJ

### Wstęp

Tworzenie prawa znajduje swoje oparcie w określonych zasadach. Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego<sup>1</sup> zasada to teza, w której treści zawarte jest prawo rządzące jakimiś procesami; podstawa, na której coś się opiera, reguła. Również stanowienie prawa podatkowego odbywa się według określonych zasad, które mogą być zasadami techniki legislacyjnej, odnoszonymi do formalnej strony wydawanych aktów normatywnych lub zasadami dotyczącymi samej materii regulacji prawnych. W doktrynie zauważa się przy tym, że pierwsze z nich powinny być wspólne dla całej działalności prawodawczej w państwie; te drugie są zazwyczaj wytworem doktrynalnym<sup>2</sup>. Pogląd ten znajduje z pewnością oparcie w obowiązującym stanie regulacji prawnych dotyczących tworzenia prawa, chociaż biorąc pod uwagę specyfikę prawa podatkowego nie wydaje się to być zjawiskiem pożądanym. Zgodzić się można ze stanowiskiem, że powinien istnieć jeden, spójny model tworzenia prawa, ale w modelu tym powinna być również uwzględniona pewna specyfika związana z gałęzią prawa, która jest przedmiotem regulacji. W ten sposób byłaby zachowana równowaga pomiędzy wymogami systemu prawa takimi jak jasność reguł rządzących procesem legislacyjnym i spójność systemu, z drugiej uczyniono by zadość specyficznym zasadom, które muszą być przestrzegane w procesie tworzenia prawa daninowego. Chodzi tu właśnie o wskazane wyżej zasady dotyczące *meritum* regulacji z zakresu prawa podatkowego, w tym te o charakterze konstytucyjnym.

W doktrynie prawa podatkowego widoczny jest podział zasad prawa podatkowego, na zasady o charakterze technicznym (zasady techniki legislacyjnej) odnoszące się do formułowania i systematyzowania przepisów podatkowych oraz zasady dotyczące treści, czyli *meritum* wprowadzanych regulacji<sup>3</sup>. Te pierwsze nazywane są często zasadami stanowienia (tworzenia) prawa podatkowego (legislacji podatkowej). Analizując sformułowane w doktrynie pro-

---

Rafał Dowgier; Katedra Prawa Podatkowego Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; adres do korespondencji: [dwgier@poczta.onet.pl](mailto:dwgier@poczta.onet.pl)

<sup>1</sup> *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 3, Warszawa 1992, s. 955.

<sup>2</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 2000, s. 48.

<sup>3</sup> Tamże, s. 48-49.

pozycje definicji zasad techniki legislacyjnej<sup>4</sup> można przyjąć, że są to dyrektywy o dużym stopniu ogólności adresowane powszechnie przez naukę (zasady podatkowe), oraz wynikające z przepisów obowiązującego prawa (zasady prawa podatkowego) do podmiotów tworzących prawo i wskazujące im, jak powinny one rozstrzygać problemy nasuwające się w związku z tworzeniem prawa oraz jak ukształtować proces tworzenia prawa, aby problemy te mogły zostać rozwiązane w sposób należyty i aby akt normatywny spełniał stawiane mu cele.

Sformułowana powyżej definicja wskazuje na złożony charakter zasad techniki legislacyjnej. Można w tym zakresie wskazać na trzy obszary jej zainteresowania. I tak wyróżnić można wskazania teorii służące kształtowaniu praktyki legislacyjnej, określające najczęściej treść stanowionych norm i cele prawotwórstwa (zasady polityki legislacyjnej), sposób postępowania prowadzący do ustanowienia norm o określonej treści (zasady procedury legislacyjnej) oraz sposób formułowania przepisów prawnych (zasady techniki legislacyjnej)<sup>5</sup>. Każdy ze wskazanych aspektów zasad legislacji podatkowej musi być uwzględniany przez prawodawcę podatkowego, albowiem tylko to gwarantuje wprowadzenie do systemu aktów prawa podatkowego o właściwej jakości legislacyjnej, które będą służyły realizacji stawianych im celów. Zasady podatkowej polityki legislacyjnej determinują treść przyszłych rozwiązań, zasady procedury legislacyjnej przesądzają o przygotowaniu projektu, podjęciu i wejściu w życie aktu normatywnego, a zasady techniki legislacyjnej determinują formalny kształt aktu normatywnego.

### Zasady podatkowej polityki legislacyjnej

Pierwszym z elementów tworzenia prawa podatkowego jest przyjęcie odpowiednich założeń i celów legislacji podatkowej, czemu ma sprzyjać przestrzeganie zasad podatkowej polityki legislacyjnej. Proces tworzenia prawa powinien się rozpoczynać od wytyczenia celów, do których należy zmierzać w określonej dziedzinie, a także wyboru środków, jakimi te cele można realizować<sup>6</sup>. Wytyczenie wyraźnie sprecyzowanych celów prawa podatkowego stanowi zasadniczy warunek stworzenia racjonalnego systemu podatkowego. System racjonalny, który buduje się w oparciu o sformułowane przez naukę zasady, pozostaje jednak najczęściej w sferze postulatów<sup>7</sup>. Dlatego z jurystycznego punktu widzenia zasady podatkowej polityki legislacyjnej nie mają charakteru norm prawnych, lecz są postulatami, najczęściej doktryny, kierowanymi

<sup>4</sup> S. Wronkowska, *Technika prawodawcza*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, 1(1990), s. 2.

<sup>5</sup> R. Piotrowski, *Spór o model tworzenia prawa*, Warszawa 1988, s. 5n.

<sup>6</sup> A. Michalska, S. Wronkowska, *Zasady tworzenia prawa*, Poznań 1980, s. 19, 29.

<sup>7</sup> E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Problemy tworzenia prawa podatkowego*, „Acta Universitatis Lodzianis, Folia Iuridica”, 54(1992), s. 128.

pod adresem prawodawcy podatkowego. Prawodawca ten przystępując do tworzenia norm prawa podatkowego musi uwzględnić szereg okoliczności o charakterze społecznym i gospodarczym. One w dużym stopniu determinują kształt historycznego, a więc obowiązującego w danym miejscu i czasie, systemu podatkowego. Głównym czynnikiem wpływającym na wprowadzanie do systemu podatkowego nowych konstrukcji podatkowych są potrzeby budżetowe państwa. Inne elementy, które prawodawca podatkowy bez wątpienia musi uwzględnić, to wpływ wprowadzenia projektowanych przepisów na gospodarkę państwa. Podatki bowiem poza swoją podstawową funkcją – fiskalną – realizują również inne cele, w tym gospodarcze i społeczne. Jak słusznie zauważa N. Gajl, obecnie ustawodawstwo podatkowe spełnia wiele różnego rodzaju funkcji ekonomicznych i społecznych poprzez konstrukcje podatkowe nastawione na oddziaływanie bodźców i inspirujące. W ten sposób realizowana jest funkcja bodźcowa podatków, nazywana także stymulacyjną. Jej istota polega na takim zbudowaniu i wykorzystaniu instrumentów finansowych, a w tym wypadku podatkowych, aby sprzyjały one gospodarności działania, pobudzały do osiągnięcia odpowiednich wyników ekonomicznych i finansowych, podejmowaniu działań przynoszących zyski oraz pożądane efekty społeczne, proekspertowe itp.<sup>8</sup>

Realizacja w praktyce prawodawczej funkcji stymulacyjnej podatku może mieć swój pozytywny i negatywny aspekt. W aspekcie pozytywnym skutkuje ona posługiwaniem się przy budowie systemów podatkowych normami o charakterze ekonomiczno-parametrycznym oraz różnego rodzaju ulgami, zniżkami i wyłączeniami dopuszczającymi łagodniejsze formy opodatkowania, a przez to inspirującymi określone kierunki działania<sup>9</sup>. Tego rodzaju konstrukcji jest obecnie w polskim systemie podatkowym wiele.

W aspekcie negatywnym funkcja stymulacyjna przejawia się w tym, że konstrukcje podatkowe mają zniechęcić do określonych form działania. Odbywa się to najczęściej przez wprowadzenie podwyższonych stawek podatku (np. obowiązujące wysokie stawki akcyzy na wyroby tytoniowe i alkohole). Podkreślić jednak trzeba, że instrumenty oddziaływania negatywnego są czymś wyjątkowym i w zasadzie nie powinny być stosowane stale lub często. W historii były one zwykle wykorzystywane jako narzędzie stabilizujące gospodarkę, np. w Polsce pobierano podatek liczony wg wielokrotnie podwyższonej stawki od wynagrodzeń lub premii wypłacanych pracownikom ponad ustalony pułap („popiwek”). Konstrukcja ta miała zahamować niepożądany ekonomicznie wzrost uposażeń pracowniczych.

Konieczność uwzględnienia przy wprowadzaniu nowych i modyfikowaniu już istniejących rozwiązań podatkowych dynamicznie zmieniających się zja-

---

<sup>8</sup> N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 131.

<sup>9</sup> Tamże, s. 131.

wisk ekonomiczno-gospodarczych, jest jedną z przyczyn braku spójności oraz stabilności systemu podatkowego. W tym zakresie można mówić o zjawisku „inflacji przepisów podatkowych”, w których gąszczu podatek traci orientację<sup>10</sup>. Również ciągle napięcia budżetowe powodują niejednokrotnie może nie tyle konieczność wprowadzania nowych podatków, co modyfikacji już istniejących, zwłaszcza w zakresie taryfy podatkowej oraz likwidowania istniejących ulg i zwolnień podatkowych. Zabiegi te skutkują powstaniem dysonansu pomiędzy racjonalnym (a więc poprawnie skonstruowanym) a historycznym systemem podatkowym.

Punktem wyjścia procesu legislacyjnego powinna być niewątpliwie analiza ekonomicznych aspektów opodatkowania. Chodzi w szczególności o wybór właściwych źródeł opodatkowania, odpowiedniej fazy procesu gospodarczego, w której następuje przejście podatku, ustalenie podmiotu, który ma być obciążony podatkiem, oraz odpowiedniej jego wysokości<sup>11</sup>. Zatem u podstaw tworzenia regulacji z zakresu prawa podatkowe leżeć powinny takie postulaty jak: racjonalność działania prawodawcy, respektowanie praw i prawidłowości ekonomicznych jako granic regulacji prawopodatkowych, zasada płynności zmian obciążeń podatkowych, respektowanie zdolności płatniczej podatnika, ochrona źródła podatku, ochrona interesu fiskalnego państwa oraz przewidywalność skutków ekonomicznych wprowadzonych rozwiązań. W odniesieniu do ostatniego ze wskazanych postulatów podkreślić trzeba, że polityka tworzenia prawa podatkowego powinna uwzględniać wszelkie skutki opodatkowania – zamierzone oraz niezamierzone, tak aby nowe prawo nie stało się swoistą pułapką. Jedynie wszechstronna ocena skutków (nie tylko ekonomicznych, ale także społecznych) nowych regulacji, może dawać gwarancję, że wprowadzane rozwiązania będą nadawały systemowi podatkowemu cech racjonalności.

### **Zasady podatkowej procedury legislacyjnej**

Zasady podatkowej procedury legislacyjnej określają sposób postępowania prowadzący do ustanowienia normy prawa podatkowego o określonej treści. W aspekcie proceduralnym podstawowe znaczenie mają te z przepisów konstytucyjnych, które określają kompetencje i podmioty właściwe do tworzenia prawa podatkowego. Zasadą jest, że to władza publiczna posiada wyłączność w zakresie dochodów i wydatków publicznych. Reguła ta znajdująca swój wyraz w art. 84 Konstytucji, stanowiącym podstawę systemu tworzenia prawa podatkowego w Polsce. To parlament, jako organ ustawodawczy, w oparciu o przewidziane prawem procedury stanowi ustawy podatkowe. Regulacje zawarte w tym aktach są z kolei podstawą do podejmowania rozstrzygnięć legislacyjnych na szczeblu samorządu terytorialnego, przy czym ten musi ściśle

<sup>10</sup> A. Gomulowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 33.

<sup>11</sup> E. Wojciechowski, *Systemy podatkowe*, w: *System instytucji prawnofinansowych PRL*, t. 3, Wrocław 1985, s. 115.

przestrzegać konstytucyjnych granic swego działania. Mowa tu o art. 168 Konstytucji, który w zakresie podatków i opłat upoważnia jednostki samorządu terytorialnego do ustalania ich wysokości, bez prawa wprowadzania (znoszenia) samych świadczeń. Wreszcie pozostawiono także zakres materii podatkowej do regulacji w aktach podstawowych, przy czym i w tym przypadku podkreślono konieczność istnienia źródła umocowania do tego rodzaju działalności (art. 92 Konstytucji).

Sam proces tworzenia prawa podatkowego w zasadzie nie różni się od procedur w tym zakresie przewidzianych dla prawa jako takiego. Jest to szczególnie cecha zasad podatkowej procedury legislacyjnej. W porównaniu do zasad polityki legislacyjnej oraz techniki legislacyjnej, wykazują one zdecydowaną zbieżność z powszechnie przyjmowanymi regułami tworzenia prawa. Oczywiście wskazać można na nieliczne odrębności dotyczące procedury podatkowej na etapie tworzenia ustaw podatkowych (zakaz nadawania projektowi charakteru pilnego czy obowiązek skierowania projektu ustawy podatkowej do pierwszego czytania na posiedzenie plenarne Sejmu), ale już identycznie ustawodawca określił grupy podmiotów uprawnionych do podjęcia inicjatywy w zakresie materii podatkowej, jak i do przeprowadzenia właściwych w tym zakresie procedur. Wspólne dla całego systemu prawa są zasady ogłaszania aktów prawnych.

O ile w zakresie tworzenia prawa w ogóle, w tym prawa podatkowego, na szczeblu centralnym, proces legislacyjny jest w sposób ścisły uregulowany, o tyle duże braki w tej materii widoczne są w zakresie tworzenia prawa na szczeblu lokalnym. I stwierdzić należy, iż problem ten nie dotyczy wyłącznie prawa podatkowego, ale prawa jako takiego. W ustawie o samorządzie gminnym trudno doszukać się całościowego uregulowania procesu uchwałodawczego, w tym tak znaczących kwestii jak np. określenie podmiotów uprawnionych do inicjatywy uchwałodawczej, tryb przygotowania projektu uchwały, układ i systematyka uchwały. Przy tak mizernym uregulowaniu procesu uchwałodawczego w ustawach, cały ciężar stworzenia prawidłowego modelu postępowania z uchwałami spoczywa na gminach<sup>12</sup>.

Niezależnie od braku zasadniczych odrębności przy tworzeniu prawa podatkowego na szczeblu centralnym oraz szczytkowych regulacjach dotyczących legislacji podatkowej na szczeblu lokalnym, można jednak wskazać na pewne szczególne zasady, przede wszystkim wypracowane przez naukę i orzecznictwo, które odnoszą się jedynie lub szczególnie do procesu tworzenia prawa

---

<sup>12</sup> Por. L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 203-204. Autor ten podkreśla, że wskazanego problemu nie rozwiązuje określanie statutów wzorcowych, co wzbudzało i wzbudza kontrowersje. Przykładem jest wzorcowy statut powiatu, dla wprowadzenia którego ustawodawca przewidział podstawę prawną – art. 2 ust. 5 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jednolity: Dz.U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1529 ze zm.). Przepis ten jednak, wobec wielu zastrzeżeń doktryny, został ostatecznie uchylony.

podatkowego. Mowa tu przede wszystkim o zakazie wprowadzenia do obrotu prawnego takich norm podatkowych, których skutki dotyczyłyby zdarzeń zaszłych (zakaz działania prawa wstecz) i zasadzie ochrony praw słusznie nabytych. Na gruncie podatków dochodowych orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego sformułowało zasadę zakazu wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego. Zasada ta głęboko zakorzeniła się w praktyce prawodawczej i jest już, chociaż nie znajduje bezpośredniego oparcia w przepisach prawa, powszechnie akceptowana.

### Zasady podatkowej techniki legislacyjnej

Zasady podatkowej techniki legislacyjnej odnoszą się do sposobu formułowania przepisów podatkowych oraz formy prawnej, w której są one ujęte. W tym zakresie jak wskazują E. Fojcik-Mastalska i R. Mastalski problem zasad techniki legislacyjnej rozważać należy przynajmniej w kilku kontekstach<sup>13</sup>:

- źródeł prawa podatkowego, w tym odpowiednim podziale treści normatywnych pomiędzy akty o charakterze ustawowym i podustawowym,
- zamkniętego lub otwartego charakteru norm prawa podatkowego, w tym dopuszczalności posługiwania się w nim pojęciami niedookreślonymi oraz klauzulami generalnymi,
- posługiwania się przez prawodawcę podatkowego właściwym językiem prawnym.

Tworzenie prawa wiąże się ściśle ze źródłami prawa, gdyż polega ono na formułowaniu źródeł prawa w ujęciu normodawczym. Podkreślić należy hierarchiczność systemu źródeł prawa i jego zamknięty, konstytucyjnie określony charakter. Prawo podatkowe, jako prawo o charakterze ingerencyjnym, musi być stanowione w formie gwarantującej ochronę przed arbitralnymi decyzjami państwa. Bez wątplenia przejawem takiej kontroli jest konstytucyjny nakaz nakładania obowiązków o charakterze daninowym w formie ustawy, która tworzona jest z udziałem organów reprezentujących społeczeństwo. W tym zakresie wyraźnie wyłączono możliwość nakładania podatków w formie aktów podustawowych, co jednak nie wyklucza możliwości regulowania w tej formie pewnych kategorii spraw podatkowych. Do wyłącznej kompetencji ustawy podatkowej zaliczono określanie podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku takich jak: podmiot, przedmiot opodatkowania i stawki podatkowe, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków (art. 217 Konstytucji RP). Przepis ten wskazuje większość, chociaż nie wszystkie cechy zmienne podatku. Poza analizowaną normą pozostaje bowiem podstawa opodatkowania, zwolnienia przedmiotowe, zaniechanie poboru podatku, tryby, terminy i sposób płatności podatku. Nie oznacza to jednak, że te nie wymienione w art. 217 *expressis verbis* ele-

<sup>13</sup> Por. E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Problemy tworzenia*, s. 128.

menty, mogą być regulowane w aktach rangi podustawowej.<sup>14</sup> Szczególnie brak wskazania w sposób wyraźny w przepisach konstytucyjnych na podstawie opodatkowania, wydaje się niesłuszny. W tym zakresie zgodzić należy się z C. Kosikowskim, który podkreśla gwarancyjny charakter obowiązku umieszczenia podstawy opodatkowania w ustawie. Jeżeli ma ono miejsce w ustawie, to podatnik jest pewny co do tego, że przynajmniej w okresie rocznym dotyczy go lub nie obowiązek podatkowy. Jeżeli natomiast kwestię podstawy opodatkowania pozostawimy aktowi wykonawczemu do ustawy, to podatnik nigdy nie będzie pewny co do tego, czy i kiedy dany podatek dotyczył będzie także jego i jak długo sytuacja ta nie ulegnie zmianie. Nie ma bowiem zakazu zmiany aktów wykonawczych do ustawy podatkowej w ciągu danego roku podatkowego<sup>15</sup>.

W literaturze można się jednak spotkać i z takim stanowiskiem, w świetle którego w art. 217 Konstytucji nie można było wskazać na podstawę opodatkowania, gdyż jako wielkość abstrakcyjna lub konkretna nie należy ona do normy obowiązku podatkowego<sup>16</sup>. Pogląd ten biorąc pod uwagę przede wszystkim wskazaną już gwarancyjną rolę art. 217, nie jest przekonujący.

Szeroki zakres art. 217 Konstytucji RP każe postawić pytanie, jakie zatem sprawy podatkowe mogą być regulowane w formie podustawowej? Analizując obowiązujące ustawodawstwo stwierdzić należy, iż do regulacji w aktach wykonawczych do ustawy pozostawiono przede wszystkim kwestie związane ze strukturą i funkcjonowaniem organów podatkowych, wymianą informacji oraz określeniem formy dokumentów wykorzystywanych przy realizacji obowiązków podatników (informacje, deklaracje, zgłoszenia). Akty podustawowe wykorzystywane są także jako narzędzie dopełniające konstrukcję poszczególnych podatków, ale jedynie w kwestiach technicznych, co zapobiega „przeciążaniu” ustaw podatkowych. W pewnym zakresie reguluje się zatem w aktach wykonawczych zasady zaniechania poboru podatku, tryby, terminy i sposoby płatności podatku oraz określa się ulgi i umorzenia podatków. Podkreślić jednak trzeba, że odbywa się to w granicach normy art. 92 ust. 1 Konstytucji, który wskazuje, że „Rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania”. Obowiązuje przy tym szereg zasad, które podkreślają przede wszystkim wykonawczy charakter rozporządzeń, stopień ich szczegółowości, zakaz wkraczania w zakres materii ustawowej.

Koleją kwestią związaną z tworzeniem prawa podatkowego, jest rozstrzygnięcie problemu, w jakim stopniu ustawy podatkowe mają wiązać swymi

---

<sup>14</sup> Szersze rozważania na ten temat zostaną przedstawione w kolejnej części pracy, w której przedstawione zostaną poszczególne zasady legislacji podatkowej.

<sup>15</sup> C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004, s. 207-208.

<sup>16</sup> H. Dzwonkowski, *Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, „Państwo i Prawo”, 2(1999).



przepisami podmioty stosujące prawo, a w jakim mogą stwarzać pewne, węższe lub szersze, luzy interpretacyjne. Innymi słowy, w jakiej mierze powinny tworzyć zamknięty, a w jakiej otwarty system prawa<sup>17</sup>. W systemach otwartych, których przykładem jest prawo cywilne, prawodawca posługuje się elastycznymi konstrukcjami prawnymi, które dają możliwość dostosowania ich do zmieniających się stosunków społecznych i gospodarczych. W systemach zamkniętych (np. w prawie karnym) wyraźnie rozgraniczone jest stanowienie od stosowania prawa. Normy prawne skonstruowane są w taki sposób, iż nie pozostawiają w zasadzie żadnych luzów decyzyjnych, gdyż ich stosowanie odbywa się w oparciu o zasady wykładni gramatycznej.

Bez wątpienia biorąc pod uwagę charakter norm prawa podatkowego, bliżej mu do prawa karnego niż do cywilnego. Związek ten przejawia się przede wszystkim w nierównorzędności stron stosunku prawnopodatkowego oraz władczej metodzie regulacji. Z drugiej jednak strony prawo podatkowe jest nierozzerwalnie związane ze sferą stosunków gospodarczych, które cechują się dużą zmiennością i musi ten aspekt uwzględniać. Nie jest zatem możliwe sformułowanie norm prawa podatkowego na tyle ściśle i precyzyjnie, aby można było w nich wykluczyć klauzule generalne i pojęcia niedookreślone. Musi być zachowany margines luzu decyzyjnego pozwalający na stosowanie prawa podatkowego z uwzględnieniem zmieniających się zjawisk społeczno-gospodarczych. Rozmiary tego marginesu trudno jest jednak w sposób jednoznaczny określić. Zależny jest on od wielu czynników, z których jednym jest charakter norm prawa podatkowego. W tym zakresie można w pewnym uproszczeniu przyjąć, że ustawy podatkowe zaliczane do szczegółowego prawa podatkowego, a więc regulujące konstrukcję poszczególnych podatków, powinny tworzyć zamknięty system norm. Biorąc pod uwagę konstytucyjne wymogi powinno z nich wprost wynikać kto, kiedy, na jakich zasadach ma płacić podatek? W większym stopniu otwarty charakter mają natomiast normy ogólnego prawa podatkowego, zebrane przede wszystkim w przepisach Ordynacji podatkowej. To prawo, które powinno cechować się względną stabilnością musi z natury rzeczy posługiwać się klauzulami generalnymi oraz pojęciami niedookreślonymi, które nadają mu odpowiednią elastyczność. Granice tej elastyczności są wyznaczane przez normy prawa szczegółowego, które są stosowane łącznie z normami ogólnego prawa podatkowego.

Przepisy prawa muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny, a standard ten wymagany jest zwłaszcza, gdy chodzi o ochronę praw i wolności. Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwania mogą stanowienia norm prawnych nie budzących wątpiwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Problemy tworzenia*, s. 136.

<sup>18</sup> Por. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2001 r. (sygn. akt K. 24/00).

Sformułowana powyżej zasada określoności przepisów prawa ma istotne znaczenie na gruncie prawa podatkowego, na które składa się system norm o charakterze szczególnym, głównie z uwagi na to, iż jego regulacje stanowią bezpośrednią ingerencję w sferę wolności i własności podatników. Przepisy te muszą być zatem tworzone w taki sposób, aby podmioty stosujące prawo mogły się ograniczyć do jego wykonywania i nie były zmuszone do wychodzenia – podczas stosowania prawa – poza granice zakreślone tekstem aktu normatywnego<sup>19</sup>.

Akty prawa podatkowego formułowane są z pomocą języka prawnego. Najogólniej rzecz biorąc jest to język, którym posługuje się prawodawca formułując tekst obowiązującego prawa. Generalnie w dużej mierze oparty jest on na języku potocznym, a pewne odrębności widoczne są przede wszystkim w określaniu przez ustawodawcę znaczenia wyrazów i zwrotów tego języka. W tym kontekście nadrzędną zasadą, którą powinny spełniać akty prawa podatkowego, jest ich jasność (określoność), która pozwala uniknąć wieloznaczności. Wieloznaczność jest bowiem niedopuszczalna tam, gdzie w grę wchodzi naruszenie subtelnych stosunków własnościowych. Może być ona z jednej strony źródłem arbitralnych decyzji organów podatkowych, z drugiej polem do nadużyć ze strony podatników. Dobry przepis prawa podatkowego, to taki, którego znaczenie nie budzi wątpliwości, a więc taki, którego treść można wywieść przy pomocy językowej metody wykładni.

Określoność przepisów prawa jest standardem o charakterze ogólnym. Specyficzną dla prawa podatkowego kwestią są natomiast wzajemne relacje, jakie zachodzą pomiędzy nim a innymi gałęziami prawa, w tym prawem cywilnym. Problem ten sprowadza się w istocie do przyjęcia w większym lub mniejszym zakresie autonomicznego charakteru prawa podatkowego, który przejawia się m.in. w wypracowanej własnej siatce pojęciowej. Prawo podatkowe w wielu sytuacjach posługuje się pojęciami zdefiniowanymi już w innych dziedzinach prawa. Takie pojęcia jak nieruchomości, spadek, leasing posiadają swoje powszechnie akceptowane definicje w prawie cywilnym. W związku z tym pojawia się problem ich stosowania na potrzeby prawa podatkowego. Wydaje się, że w tym zakresie zasadą powinno być dążenie do utrzymania spójności terminologicznej w ramach całego systemu prawa, co przemawia za ograniczeniem tworzenia nowych definicji tych samych instytucji na potrzeby różnych gałęzi prawa. Z drugiej strony nie można podważać zasadności posługiwania się przez prawo podatkowe własnymi definicjami, które uwzględniają jego charakter. W szczególności jak już wcześniej wskazano powinno się dążyć do tego,

---

<sup>19</sup> R. Dowgier, *The principles of legislative techniques in creating acts of financial law, w: The problems of the financial law evolution in central and eastern Europe within the integration processing, under the scientific supervision of A. Miškinis, E. Ruškowski, Vilnius-Białystok 2004.*

aby były one w możliwie dużym stopniu precyzyjne, co ma na celu uniknięcie sytuacji, w której mogą być interpretowane w sposób wieloznaczny.

Jakość aktu normatywnego zależy nie tylko od odpowiedniej treści przepisów, ale i od ich właściwej systematyki. W odniesieniu do aktów prawa podatkowego szczególnie ważną rolę odgrywa taka konstrukcja ustawy podatkowej, która pozwoli przyporządkować poszczególne przepisy elementom konstrukcyjnym podatku. Z punktu widzenia opodatkowania znaczące jest, czy dana norma dotyczy przedmiotu podatku, czy też podstawy opodatkowania. Prawidłowa systematyka sprzyja realizacji zasady określoności. Dużą rolę w tym zakresie odgrywają sformułowane i ujęte w formę aktu prawnego „Zasady techniki prawodawczej”.<sup>20</sup> Akt ten jest zbiorem reguł określających, jaką formę należy nadawać merytorycznym rozstrzygnięciom prawodawcy, tzn. jak formułować poszczególne przepisy prawne, jak je oznakowywać i systematyzować w akty normatywne oraz w jaki sposób wprowadzać je do systemu prawa i z tego systemu eliminować<sup>21</sup>. Jest to jedyny akt normatywny w polskim systemie prawnym, który stosunkowo szeroko reguluje elementy metodyki przygotowywania oraz sposób redagowania projektów ustaw i aktów wykonawczych, projektów aktów wykonawczych o charakterze wewnętrznym, projektów aktów prawa miejscowego, a także reguł przeprowadzania zmian w prawie, w tym w prawie podatkowym.

### Wnioski

Na kształt obowiązującego systemu podatkowego wpływ ma szereg czynników w tym prawnych, ekonomicznych czy socjologicznych. Związane jest to z funkcją, jaką we współczesnym państwie pełnią podatki – obok podstawowej i pierwotnej funkcji fiskalnej, coraz częściej są one narzędziem do realizacji innych celów (funkcje pozafiskalne). Obowiązujący w danym państwie i w danym czasie system podatkowy rozumiany jako całość podatków stanowiących jednolitą, wewnętrznie zgodną pod względem prawnym i ekonomicznym całość, wynika z konkretnych warunków ekonomiczno-społecznych. System taki – jednolity wewnętrznie i spójny – jest systemem racjonalnym. System całkowicie racjonalny to założenie – być może idealistyczne, ale takie, do którego należy dążyć. Warunkiem racjonalizacji systemu jest w dużej mierze racjonalizacja procedur prawodawczych, do czego bez wątpienia przyczynia się przestrzeganie wyrażonych w przepisach prawa oraz wypracowanych przez doktrynę i orzecznictwie zasad. Nie mają one jednorodnego charakteru. W aspekcie prawa podatkowego zasady podatkowej polityki legislacyjnej determinują treść przyszłych rozwiązań, zasady procedury legislacyjnej przesądzają o przygotowaniu projektu, podjęciu i wejściu w życie aktu normatywnego

<sup>20</sup> Chodzi o załącznik do Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U., nr 100, poz. 908).

<sup>21</sup> *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz*, red. J. Warylewski, Warszawa 2003, s. 16.

go, a zasady techniki legislacyjnej determinują formalny kształt aktu normatywnego.

Zgodzić się można ze stanowiskiem, że powinien istnieć jeden, spójny model tworzenia prawa, ale w modelu tym powinna być również uwzględniona pewna specyfika związana z gałęzią prawa, która jest przedmiotem regulacji. W ten sposób byłaby zachowana równowaga pomiędzy wymogami systemu prawa takimi jak jasność reguł rządzących procesem legislacyjnym i spójność systemu, z drugiej uczyniono by zadość specyficznym zasadom, które muszą być przestrzegane w procesie tworzenia prawa daninowego.

## PRINCIPLES OF TAX LEGISLATION

### Summary

The constituting tax law is made according to definite principles. There is noticeable classification of principles into technical principles - principles of legislation technique, which are applied to formulate and systematize tax regulations and principles which are applied into matter – the substance of regulation.

These first principles are called “principles of constituting tax law (tax legislation)”. Principles of legislation technique are very general directives formulated by scientists (tax principles). There are also principles of tax law, they arise from legal regulation and they refer to entities constituting law. These principles show how to solve problems with the constituting law and how to shape constituting law process. It's need to solve these problems in appropriate way and this time the act of legislation could fulfill its purpose.

Definition above shows that principles of legislation technique are very complicated. We may present here three interests:

- principles of legislation politic – they determine the substance of regulation
- principles of legislation proceeding – they determine the procedure of constituting law
- principles of legislation technique – they determine the way of formulating regulation

These three interests have to coexist with each other and this is the subject of the article.