

Eugenia Fojcik-Mastalska, Ryszard Mastalski

PROBLEMY TWORZENIA PRAWA PODATKOWEGO

1. Tworzenie prawa to proces powoływania do życia norm prawnych. Wiąże się z nim wiele istotnych zagadnień, poczynając od tak fundamentalnych, jak demokratyczne lub autokratyczne modele tworzenia prawa¹, aż po zagadnienia techniki i procedury prawotwórstwa. Tworzenie prawa ujmowane jest często jako tworzenie prawa obowiązującego, co w systemie prawa ustawowego oznacza tworzenie reguł w dostatecznym stopniu ogólnych i abstrakcyjnie sformułowanych². Przyjmuje się w literaturze, iż racjonalny proces tworzenia prawa powinien być oparty na odpowiedniej polityce legislacyjnej, nowoczesnych zasadach techniki normodawczej i właściwej procedurze legislacyjnej³. Często formułowane są w nauce określone zasady tworzenia prawa, wyznaczające założenia prawa oczekiwanego⁴, swego rodzaju dyrektywy wskazujące jak należy tworzyć prawo⁵. Zasady, jako wskazania teorii służące kształtowaniu praktyki legislacyjnej, określają 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)⁶.

2. Tworzenie prawa podatkowego powinno uwzględniać zarówno ogólne reguły tworzenia prawa, jak i pewne bardziej już szczegółowe zagadnienia wynikające ze specyfiki tego prawa. Ramy opracowania nie

¹ R. Piotrowski, *Spór o model tworzenia prawa*, Warszawa 1988, s. 5 i n.

² J. Wróblewski, *Zasady tworzenia prawa*, Warszawa 1989, s. 17.

³ J. Bafia, *Zasady tworzenia prawa*, Warszawa 1984, s. 29; Piotrowski, *op. cit.*, s. 98. A. Michalska, S. Wronkowska, *Zasady tworzenia prawa*, Poznań 1980, s. 34 i n.

⁴ Bafia, *op. cit.*, s. 94.

⁵ Michalska, Wronkowska, *op. cit.*, s. 50.

⁶ Piotrowski, *op. cit.*, s. 98.

pozwalają na właściwe pogłębienie zasad tworzenia prawa podatkowego, zmuszając do wyboru jedynie pewnych grup zagadnień, związanych z powoływaniem do życia norm prawa podatkowego. Wydaje się, że najbardziej istotne spośród nich są niektóre zagadnienia polityki oraz techniki legislacyjnej i im też będą poświęcone dalsze rozważania.

Proces tworzenia prawa powinien się rozpoczynać od wytyczenia celów, do których należy zmierzać w określonej dziedzinie, a także wyboru środków, jakimi te cele można realizować⁷. 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. Wynika to głównie z licznych uwarunkowań praktyki tworzenia i funkcjonowania prawa podatkowego, przede wszystkim jego zależności od porządku społecznego i gospodarczego danego państwa, zwłaszcza zaś od przyjętych zasad podziału poprzez budżet dochodu narodowego oraz metod i form oddziaływania państwa na przedsiębiorstwa⁸. Założenia gospodarcze i socjalne państwa realizowane są równocześnie w określonych formach prawnych, co nie tylko stwarza trudności w doborze form do przyjętych założeń polityki gospodarczej i socjalnej, ale nawet niejednokrotnie powoduje, iż przyjętych założeń nie można w pełni wyrazić we właściwych dla prawa formach. Nie bez wpływu na kształtowanie się historycznego systemu podatkowego (takiego, jaki obowiązuje w danym miejscu i czasie) ma fakt bezpośredniego związku prawa podatkowego z bieżącym życiem społecznym i gospodarczym państwa. Ciągłe napięcia budżetowe powodują niejednokrotnie konieczność wprowadzania nowych podatków, często bardzo pospiesznego, przy równoczesnym zachowaniu starych konstrukcji podatkowych, co prowadzi do tego, iż system podatkowy jest daleki od precyzji i jasności, z licznymi lukami⁹. Rozbieżności pomiędzy racjonalnym a rzeczywistym systemem podatkowym wynikają także z faktu szerokiego wykorzystania podatków do realizacji różnorodnych celów gospodarczych i socjalnych, co prowadzi do częstych zmian ustaw podatkowych i ich komplikowania¹⁰.

3. Punktem wyjścia procesu legislacyjnego powinna być niewątpliwie analiza ekonomicznych aspektów opodatkowania. Chodzi w szczegól-

⁷ Michalska, Wronkowska, *op. cit.*, s. 19, 29.

⁸ K. Tipke, *Steuerrecht — Chaos, Konglomerat oder System*, „Steuer und Wirtschaft” 1971, nr 1, s. 3—4.

⁹ K. Tipke, *Über die Misere der Steuergesetzgebung*, [w:] *Der Bürger als Objekt der Staatlichen Finanzpolitik*, Bad Wörishofen 1977, s. 90.

¹⁰ H. List, *Möglichkeiten und Grenzen der Steuerrechtssprechung*, Bonn 1980, s. 9—10.

ności o wybór właściwych źródeł opodatkowania, odpowiedniej fazy procesu gospodarczego, w której następuje przejęcie podatku, ustalenie podmiotu, który ma być obciążony podatkiem, oraz odpowiedniej jego wysokości¹¹. Współcześnie bardzo mocno eksponowana jest zwłaszcza zasada obciążania podatników według „zdolności świadczenia” — zdolności płacenia podatku — jako reguła sprawiedliwego podziału, wyrażająca stosunek państwa jako ogółu do poszczególnych obywateli, stanowiąca etyczny aksjomat opodatkowania¹². Nie kwestionując tej zasady wskazuje się jednak w literaturze tę jej słabą stronę, że w praktyce można mówić jedynie o rzeczywistej, a nie modelowej zdolności świadczenia, co rodzi problem przyczyn zdolności do świadczenia podatku, lub ich braku¹³. Związek opodatkowania z podziałem dochodu narodowego, a także jego wpływ na racjonalność gospodarowania podmiotów obciążonych świadczeniami podatkowymi powodują, iż uczestnicy procesu legislacyjnego powinni uwzględniać w polityce legislacyjnej przede wszystkim dorobek nauk ekonomicznych, szczególnie zaś dotyczący zasad podziału dochodu narodowego oraz racjonalności gospodarowania przedsiębiorstw. Chodzi zwłaszcza o to, aby poprzez opodatkowanie nie niszczyć źródeł opodatkowania, nie ograniczać zdolności ekonomicznej podatnika, jego inicjatywności i konkurencyjności. Istotne jest także pogodzenia celów fiskalnych i pozafiskalnych opodatkowania, w szczególności jego celów socjalnych. Cele socjalne opodatkowania nie opierają się bowiem na zasadzie zdolności świadczenia podatkowego, a nieraz nawet mogą być przeciwne tej zasadzie (tworząc np. szczególne obciążenia lub szczególne ulgi podatkowe)¹⁴. Nie oznacza to jednak, że w polityce podatkowej można pomijać ekonomiczne aspekty celów socjalnych opodatkowania, ich wpływ na procesy produkcyjne. Polityka tworzenia prawa podatkowego powinna bowiem uwzględniać wszelkie skutki opodatkowania, a nie tylko te, które normodawca zamierza osiągnąć poprzez zmianę istniejącego stanu prawnego. Prawo dawno już ujawniło zdolność powodowania skutków przez twórców niezamierzonych, a nawet przeciwnych ich zamiarom¹⁵. W przypadku prawa podatkowego jego skutki należy obserwować przede wszystkim w sferze ekonomicznej i socjalnej — tworzenia

¹¹ E. Wojciechowski, *Systemy podatkowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, Wrocław 1985, s. 115.

¹² B. Hartmann, N. Walter, *Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen*, Berlin 1984, s. 287—289.

¹³ K. Tipke, *Von der Unordnung zur Neuordnung des Einkommensteuerrechts*, [w:] *Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?*, Köln 1985, s. 136.

¹⁴ Tamże, s. 138.

¹⁵ Piotrowski, *op. cit.*, s. 84.

oraz podziału dochodu narodowego. Aby jednak państwo mogło realizować cele socjalne, kulturalne lub inne przyjęte przez siebie cele pozagospodarcze, powinno uzyskiwać odpowiednie środki finansowe w drodze opodatkowania. Najważniejsza staje się zatem analiza ekonomicznych skutków opodatkowania, uwzględniająca zarówno relacje efektów osiągniętych w stosunku do zamierzonych, jak i wszelkich innych ekonomicznych skutków opodatkowania. Warunkiem prawidłowego procesu legislacyjnego w prawie podatkowym, jak i w całym prawie finansowym, jest, aby twórcy prawa mieli sprecyzowaną wizję ekonomicznych skutków swych działań¹⁶, a także mogli śledzić relacje pomiędzy tym, co zamierzano, a tym co uzyskano. Z drugiej strony jednak założenia polityki podatkowej realizowane są w określonych formach prawnych, a właściwy dobór tych form stanowi o skuteczności polityki legislacyjnej. Zasady techniki legislacyjnej wyrażające się w sposobie formułowania przepisów prawnych decydują więc w znacznej mierze o praktycznych rezultatach polityki legislacyjnej.

4. Zasady techniki legislacyjnej dotyczą między innymi źródeł prawa i jego wykładni¹⁷. W modelu racjonalnego prawodawcy nie można pomijać tak podstawowych dla prawa zagadnień, jak zasady uznawania danych aktów za akty prawotwórcze, czy też problematyki interpretacji prawa, w której zasadniczą rolę odgrywa język aktów prawnych. Odpowiednie rozstrzygnięcie zagadnień językowych warunkuje właściwe stosowanie prawa¹⁸. Ważne jest także w procesie tworzenia prawa przyjęcie właściwego podziału materii normatywnej pomiędzy określone rodzaje aktów prawnych, zwłaszcza zaś pomiędzy ustawy a wykonawcze akty prawne¹⁹.

Tworzenie prawa wiąże się bardzo ściśle ze źródłami prawa — polega ono bowiem przede wszystkim na formułowaniu źródeł prawa w ujęciu normodawczym²⁰. Źródło prawa w ujęciu normodawczym stanowi akt kompetentnego organu prawodawczego powołujący do życia określone rodzaje norm prawnych. Jednym z najbardziej istotnych zagadnień procesu legislacyjnego jest określenie koncepcji źródeł prawa, zakreszenie

¹⁶ N. Gajl, *Prawo finansowe a inne regulacje prawne funkcjonowania przedsiębiorstw społecznych*, „Państwo i Prawo” 1987, nr 1, s. 33—35.

¹⁷ Piotrowski, *op. cit.*, s. 144) wymienia następujące grupy zasad techniki legislacyjnej: zasady poprawności językowej, zasady formułowania przepisów, zasady systematyki aktu prawnego, zasady określające wzajemny stosunek aktów prawotwórczych, zasady ogłaszania aktów prawotwórczych, zasady obowiązywania aktów prawotwórczych.

¹⁸ J. Wróblewski, *Teoria racjonalnego tworzenia prawa*, Wrocław 1985, s. 206.

¹⁹ Bafia, *op. cit.*, s. 93.

²⁰ Wróblewski, *op. cit.*, s. 25.

ich granic. W szczególności chodzi o to, czy normodawca przyjmuje koncepcję zamkniętego systemu źródeł prawa, zgodnie z którą źródłami w ujęciu normodawczym są tylko reguły powstałe na podstawie obowiązujących przepisów merytorycznych i proceduralnych²¹, czy też koncepcję otwartego systemu źródeł prawa, według której za akt prawotwórczy uznaje się każdy akt, który obowiązuje jego adresatów, niezależnie od tego, jaką formę ma podstawa prawna jego ustanowienia²². W literaturze istnieją rozbieżności co do tego, czy w polskim systemie prawa należy przyjąć wąskie rozumienie źródeł prawa (system zamknięty), czy też rozumienie szerokie (system otwarty), chociaż w ostatnim czasie zdają się przeważać argumenty za pierwszą koncepcją. W szczególności podnosi się, że uznanie za prawo wszystkiego, co zawiera postanowienia kształtujące sytuację prawną podmiotów, prowadzi do tego, iż w rzeczywistości obojętne jest pojęcie prawotwórstwa, a normy prawne przestają pełnić rolę standardów, z których płyną decyzje konkretne, indywidualne, co z kolei ogranicza pewność i bezpieczeństwo prawne oraz prowadzi do braku praworządności i prawnej ochrony jednostki²³. Dlatego też każdy organ państwa, tworzący normy prawne, powinien się legitymować udzieloną mu kompetencją prawodawczą do stanowienia aktów określonego rodzaju²⁴. Słusznie podnosi się w literaturze, że akty prawne pozbawione instytucjonalnych gwarancji ich stanowienia — właściwości organu tworzącego akt prawny, trybu projektowania i uchwalania, obowiązku publikacji — wypierają akty opatrzone tego rodzaju gwarancjami²⁵, a otwarte systemy źródeł prawa charakteryzują się stałą tendencją do wzrostu rozproszenia tych aktów²⁶, co jest niewątpliwie jedną z przyczyn inflacji prawa, szczególnie nasilającej się w okresach trudności gospodarczych²⁷. Ważne znaczenie w dyskusji nad koncepcją źródeł prawa ma orzecznictwo. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął w swych orzeczeniach, że organ administracyjny może działać w formie decyzji tylko wtedy, gdy uprawnia go do tego ustawa lub podustawowy

²¹ Tamże, s. 24.

²² W. Zakrzewski, *Zakres przedmiotowy i formy działalności prawotwórczej*, Warszawa 1979, s. 18.

²³ J. Jabłońska-Bonca, „Prawo powielaczowe” — *Studium z teorii państwa i prawa*, Gdańsk 1987, s. 127.

²⁴ S. Wronkowska, *Problemy racjonalnego tworzenia prawa*, Poznań 1982, s. 71.

²⁵ E. Łętowska, *Wzorce umowne. Ogólne warunki, wzory, regulaminy*, Warszawa 1975, s. 81; K. Sobczak, *Teoria źródeł prawa administracyjnego*, [w:] *Instytucje prawa administracyjnego europejskich państw socjalistycznych*, Wrocław 1973, s. 94.

²⁶ Piotrowski, *op. cit.*, s. 225.

²⁷ Tamże, 219.

akt prawny wykonawczy²⁸. Podobne stanowisko zajął Sąd Najwyższy, który stwierdził, że uchwała samoistna rządu nie może być podstawą decyzji administracyjnej, tworzącej po stronie adresatów określoną sytuację prawną w postaci praw i obowiązków²⁹. Chociaż argumenty zwolenników zamkniętego systemu źródeł prawa wydają się być przekonujące, to jednak należy zachować ostrożność w wyciąganiu wniosków ostatecznych odnoszących się do całego systemu prawa. Reguluje on bowiem tak różnorodne stosunki społeczne i w tak różnorodnych formach, że jedynie przy bardzo dużym stopniu ogólności określone stanowisko można odnieść do całego systemu. Wydaje się zatem, nie pomniejszając w niczym dorobku teorii państwa i prawa oraz prawa konstytucyjnego, że ogólne prawidłowości dotyczące koncepcji źródeł prawa powinny być konfrontowane ze specyfiką danej gałęzi prawa, w tym przypadku prawa podatkowego.

Problemem o zasadniczym znaczeniu dla działalności prawotwórczej w prawie podatkowym jest określenie granic źródeł tego prawa, zwłaszcza zaś to, czy należy w tej gałęzi prawa przyjąć koncepcję zamkniętego, czy też otwartego systemu źródeł prawa. Istotne jest w szczególności, w jaki sposób powinno się wytyczyć granice pomiędzy normami prawa podatkowego, a ogólnymi regułami postępowania, tworzonymi przez naczelne organy administracji w ramach ich zwierzchnich funkcji kierowniczych. Rozstrzygnięcie tego problemu wymaga wskazania podstawowych cech prawa podatkowego decydujących o jego istocie i miejscu w całym systemie prawa.

Przedmiotem zainteresowania w prawie podatkowym są stosunki społeczne, obejmujące szeroko rozumiane zjawiska ekonomiczne. Są to stosunki, które powstają, istnieją lub też wygasają na tle przesuwania środków pieniężnych od podmiotu, który je wytworzył lub w inny sposób wszedł w ich posiadanie, na rzecz państwa (czasami upoważnionego przez państwo związku samorządowego lub innego związku publicznoprawnego). Stosunki te mają swoje źródło w ustawie podatkowej, która decyduje, że powstają określone związki społeczne pomiędzy państwem a innymi podmiotami. Zjawiska gospodarcze, stanowiące przedmiot regulacji prawa podatkowego, są z reguły zjawiskami ze sfery obrotu prawnego. Regulując określone obowiązki uczestników obrotu prawnego oraz uprawnienia państwa, ustawa powołuje do życia pewien typ stosunków społecznych, które tylko jej zawdzięczają swoje istnienie. Będą to zatem tetyczne (stanowione) stosunki społeczne, które powstają ze względu na określone powinności zachowania się wyznaczone przez obo-

²⁸ Wyrok NSA z 6.02.1981 — SA 819/80, wyrok NSA z 20.07.1981 — SA 805/81.

²⁹ Uchwała Sądu Najwyższego z 11.03.1983 — nr rep. III AZP 1/83.

wiązującą normę³⁰. Sposób powoływania do życia stosunków społecznych, stanowiących przedmiot regulacji prawa podatkowego, wskazuje na bardzo ścisły związek tego przedmiotu z metodą regulacji prawnej.

Stosunki społeczne regulowane normami prawa podatkowego dotyczą podziału środków pieniężnych pomiędzy państwem i podatnikami. Są to stosunki zobowiązaniowe uregulowane w ustawie podatkowej³¹. Mają one miejsce wówczas, gdy związany z danym podmiotem stan faktyczny wyczerpuje znamiona podatkowoprawnego stanu faktycznego z ustawy podatkowej. W prawie podatkowym zobowiązanie pieniężne nie jest następstwem aktu woli podmiotu tego zobowiązania, lecz wystąpienia u niego stanu faktycznego, odpowiadającego hipotezie normy prawnej. Stosunek zobowiązaniowy ma więc swe źródło nie w zgodzie strony stosunku zobowiązaniowego (podatnika), lecz wyłącznie w ustawie. Istotny jest tu więc stosunek pomiędzy normodawcą a adresatem normy, na co nie zwraca się zwykle uwagi w cywilnoprawnych stosunkach zobowiązaniowych, gdyż skoncentrowana jest ona na tym, że adresat normy sankcjonowanej (zobowiązaniowej) ma się zachować w określony sposób wobec innej osoby, rycypienta tego działania (uprawnionego)³². W prawie podatkowym natomiast państwo poprzez regulację prawną wkracza w sposób bezpośredni w życie społeczne, formułując dla określonych przez prawo sytuacji odpowiadające im obowiązki adresatów norm prawnych³³. Przytoczone cechy prawa podatkowego wskazują, że w prawie tym stosuje się administracyjnoprawną metodę regulowania stosunków społecznych, opartą na zasadzie władztwa i podporządkowania, a prawo podatkowe należy do prawa publicznego, a więc do tej grupy gałęzi prawa, gdzie dominuje interes społeczny.

Przedstawione rozważania dość wyraźnie wskazują na zakres źródeł prawa podatkowego oraz ich klasyfikację. Podstawowe cechy tego prawa, zwłaszcza zaś fakt, że opodatkowanie stanowi formę nakładania na dane podmioty obowiązków wobec państwa, oraz że stosunki społeczne, będące przedmiotem prawa podatkowego, mając swoje źródło w ustawie, wskazują na konieczność przyjęcia w tej gałęzi prawa zamkniętego systemu źródeł prawa, a więc wąskiej ich koncepcji. W prawie podatkowym nie należy zatem traktować generalnych aktów wewnętrznych administracji, nie opartych na instytucjonalnych gwarancjach ich stanowienia, jako źródeł prawa podatkowego. Są to władcze przepisy wiążące admini-

³⁰ Z. Ziemiński, *O metodzie analizowania „stosunku prawnego”*, „Państwo i Prawo” 1967, nr 2, s. 196.

³¹ G. Felix, *Steuerrecht und Verwaltungsrecht, Gegenwärtigen des Steuerrechts*, Köln 1958, s. 145.

³² Ziemiński, *op. cit.*, s. 200.

³³ K. Opałek, *Problemy metodologiczne nauki prawa*, Warszawa 1962, s. 190.

strację, które jednak w żadnym wypadku nie mogą być traktowane jako prawo podatkowe³⁴. Przy przyjęciu wąskiej koncepcji systemu źródeł prawa podatkowego, jako źródła tego prawa można traktować tylko akty generalne i abstrakcyjne tworzone przez podmioty, którym tego rodzaju kompetencje prawodawcze zostały wyraźnie przyznane. Źródłami prawa podatkowego będą zatem — oprócz konstytucji — ustawy oraz podustawowe akty prawne³⁵.

Przedstawione cechy prawa podatkowego przesądzają także w znacznej mierze o tym, jaką należy przyjąć w procesie legislacyjnym koncepcję podziału treści normatywnej pomiędzy określone rodzaje aktów prawnych, zwłaszcza zaś pomiędzy ustawy i podustawowe akty prawne wykonawcze.

Jednym z najbardziej istotnych zagadnień tworzenia prawa jest ustalenie odpowiedniego zakresu regulacji ustawowej. W szczególności chodzi o wyłączność materii ustawowej w dziedzinie określonych rodzajów zjawisk społecznych. W polskiej literaturze przyjmowana jest powszechnie zasada, że w sferze praw i obowiązków obywateli wymagana jest regulacja ustawowa³⁶. Do zakresu spraw, które mogą być uregulowane wyłącznie przez ustawę, należy niewątpliwie opodatkowanie niezależnie od tego, czy obciążenia podatkowe dotyczą obywateli w sposób bezpośredni, czy też pośredni, poprzez opodatkowanie innych podmiotów (np. osób prawnych)³⁷. Wyłączność ustawowa ma wpływ na zupełność ustawy, na „głębokość” jej bezpośredniej regulacji. W dziedzinach, które należą do tej wyłączności, stopień regulacji ustawowej powinien być wyższy, aniżeli w tych sprawach, które leżą poza jej obszarem, a w szczególności uprawnienia do wydawania aktów prawnych wykonawczych powinny występować rzadko i być ściśle zdeterminowane zamieszczonymi w ustawie klauzulami wykonawczymi³⁸.

Problematyka zakresu regulacji prawa podatkowego przez ustawy wiąże się z szerszym zagadnieniem charakteru systemu prawa ze względu na sposób powiązania w nim norm. Powiązanie to może być treściowo-

³⁴ Hartmann, Walter, *op. cit.*, s. 79; O. Bühler, G. Strickrod, *Steuerrecht*, Wiesbaden 1960, s. 95—110; K. Tipke, *Steuerrecht*, Köln 1985, s. 91.

³⁵ Do źródeł prawa podatkowego należy także zaliczyć, w określonych wypadkach, akty prawne międzynarodowe.

³⁶ A. Bałaban, *Konstytucyjne unormowanie przedmiotu ustawy w PRL*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu M. Curie-Skłodowskiej w Lublinie” 1973, t. 20, s. 127; H. Rot, *Akty prawotwórcze w PRL. Koncepcja i typy*, Wrocław 1980, s. 44.

³⁷ R. Mastalski, *Ustawa w systemie źródeł prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1988, nr 11, s. 60.

³⁸ Bałaban, *op. cit.*, s. 133; S. Rozmaryn, *Ustawa w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, Warszawa 1964, s. 251.

we — systemy statyczne, albo też kompetencyjne — systemy dynamiczne³⁹. W tym drugim przypadku ustawa jako akt parlamentu uchwalony w przyjętym przez konstytucję trybie ustawodawczym, daje znaczną swobodę określonym podmiotom do wydawania podustawowych aktów prawnych. W prawie podatkowym problematyka dynamicznego i statycznego systemu prawa sprowadza się w najogólniejszym ujęciu do tego, jakie elementy konstrukcyjne podatków powinny być uregulowane w ustawach podatkowych, a które z nich mogą być uregulowane przez podustawowe akty prawne⁴⁰. Zagadnienia te wiążą się z dwoma elementami ustawy — jej formą oraz treścią. Treść ustawy podatkowej decyduje o stopniu „zupełności” regulacji prawa podatkowego. To z kolei rzutuje na relacje między statycznymi i dynamicznymi elementami prawa podatkowego, a więc jego elementami treściowymi i kompetencyjnymi⁴¹. Pierwsze z nich są bezpośrednio uregulowane w ustawie, drugie zaś stają się normami prawa podatkowego poprzez działalność prawodawczą podmiotów upoważnionych do tego przez ustawę podatkową.

Prawo podatkowe, podobnie jak prawo karne, należy do prawa ingerencyjnego. Podstawowa zasada prawa karnego *nullum crimen sine lege* ma swą odpowiednią modyfikację w prawie podatkowym pod postacią zasady *nullum tributum sine lege*⁴². W praktyce jednak w prawie podatkowym są znacznie mniejsze możliwości aniżeli w prawie karnym stworzenia w ustawach podatkowych pełnych konstrukcji opodatkowania. Należy sądzić, że istnieją co najmniej określone elementy konstrukcji ustaw podatkowych, które powinny być w sposób „pełny” uregulowane w tych ustawach, stanowiąc ich elementy statyczne oraz takie, które ze względów praktycznych powinny mieć charakter dynamiczny. Elementy statyczne ustaw podatkowych to przede wszystkim te elementy konstrukcji podatku, które mają podstawowe znaczenie dla istnienia i treści stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, jak podmiot podatku, jego przedmiot, podstawa opodatkowania oraz pozostałe elementy stanu faktycznego opodatkowania składające się na hipotezę normy prawnej⁴³. Nie można jednak całości regulacji prawnej opodatkowania ująć w ustawach podatkowych, bez uciekania się do upoważnień ustawowych tworzących więzi kompetencyjne norm prawa. Powiązanie kompetencyjne

³⁹ Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 192—243.

⁴⁰ E. Blumenstein, *Das statische und dynamische Moment in der schweizerischen steuergesetzgebung*, [w:] *Probleme der öffentlichen Finanzen und Währung*, Zürich 1949, s. 34—35.

⁴¹ Ziemiński, *op. cit.*, s. 191—243.

⁴² Tipke, *Steuerrecht* (1985), s. 24.

⁴³ Blumenstein, *op. cit.*, s. 34—35.

norm (dynamiczne), z których wynika nakaz realizacji takich norm, jakie zostaną ustanowione przez podmiot uzyskujący kompetencję ich stanowienia⁴⁴, powinny jednak w prawie podatkowym być ściśle zdeterminowane przepisami ustawy.

Istotnym zagadnieniem tworzenia prawa podatkowego jest rozstrzygnięcie problemu, w jakim stopniu ustawy podatkowe mają wiązać swymi przepisami podmioty stosujące prawo, a w jakim mogą stwarzać pewne, węższe lub szersze, luzy interpretacyjne. Innymi słowy, w jakiej mierze powinny one tworzyć zamknięty, a w jakiej otwarty system prawa. Klasycznym przykładem systemu otwartego jest system prawa cywilnego, zamkniętego zaś system prawa karnego. Prawo podatkowe, biorąc pod uwagę stosowaną w nim metodę regulacji prawnej, powinno być ściśle zdeterminowane normami prawnymi, aby można było wyraźnie rozgraniczyć jego stanowienie i stosowanie. Z drugiej jednak strony, mając na względzie przedmiot regulacji prawa podatkowego i wynikające z tego związku z prawem cywilnym, należy mieć na uwadze potrzebę posługiwania się w prawie podatkowym elastycznymi konstrukcjami prawnymi, dającymi możliwość dostosowywania go do zmieniających się stosunków społecznych, zwłaszcza gospodarczych. Trudno jest zatem skonstruować normy prawa podatkowego na tyle ściśle i precyzyjnie, aby można było w nim wykluczyć klauzule generalne i niedookreślone pojęcia⁴⁵. Wydaje się, że w pewnym uproszczeniu można przyjąć, iż ustawy podatkowe regulujące szczegółowe prawo podatkowe, zwłaszcza zaś gdy chodzi o unormowanie stanów faktycznych, podlegających opodatkowaniu, powinny tworzyć zamknięty system norm, podczas gdy ustawy stanowiące ogólne prawo podatkowe mogą tworzyć w większym stopniu system otwarty. Normując w ogólnym prawie podatkowym podstawowe reguły postępowania podatkowego oraz zasady powstawania i wygasania zobowiązań podatkowych, prawodawca, poprzez odpowiednie sięganie do klauzul generalnych, a nawet niedookreślonych pojęć, może zachować odpowiednią elastyczność systemu podatkowego, przy równoczesnej ścisłości norm szczegółowego prawa podatkowego, które oczywiście w procesie stosowania prawa są interpretowane łącznie z normami prawa ogólnego. Takim sposobem można dostosować prawo podatkowe do zmieniających się warunków życia gospodarczego i społecznego mimo zmienności tych warunków, gdyż ogólne prawo podatkowe daje tu podstawy do tworzenia stałych reguł postępowania prawnego i interpretacji prawa⁴⁶.

⁴⁴ Ziemiński, *op. cit.*, s. 204.

⁴⁵ List, *op. cit.*, s. 10; Tipke, *Steuerrecht* (1985), s. 45.

⁴⁶ K. Tipke, *Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden*, „Steuer und Wirtschaft” 1981, nr 3, s. 194.

5. Jednym z istotnych warunków racjonalności procesu prawotwórczego jest posługiwanie się przez normodawcę właściwym językiem prawnym, który w sposób odpowiedni wyraża normy zawarte w tekstach przepisów prawnych. Chodzi o to, aby każdy podmiot, na którego decyzje wpływa przepis obowiązujący, mógł go zrozumieć, a więc przypisać znakom tego tekstu określone znaczenie⁴⁷. Oprócz pewnych ogólnych zagadnień językowych, dotyczących całego systemu prawa, istnieją pewne zagadnienia szczegółowe związane ze specyfiką danej gałęzi prawa. W prawie podatkowym tego rodzaju zagadnieniem jest przyjęcie przez prawodawcę określonej koncepcji stosunku prawa podatkowego do innych gałęzi prawa, zwłaszcza zaś prawa cywilnego. W szczególności sprowadza się to do pytania, czy prawo podatkowe jest autonomiczne wobec prawa cywilnego, czy też względy jedności porządku prawnego, pewności prawa oraz językowej zgodności przemawiają za integracją tych gałęzi prawa. Problem związków prawa podatkowego z prawem cywilnym rodzi się dlatego, iż normodawca, tworząc podatkowoprawne stany faktyczne poszczególnych ustaw podatkowych, posługuje się bardzo często takimi określeniami (nazwami), jak: nieruchomości, dzierżawa, spadek, sprzedaż rzeczy i praw majątkowych, obrót, dochód, majątek itp. Chodzi więc o to, czy identyczność nazw używanych w prawie podatkowym i prawie cywilnym powinna oznaczać identyczność pojęć, co przy pozytywnej odpowiedzi oznacza, że prawo podatkowe jest wiązane pojęciami prawa cywilnego.

Prawodawca, tworząc prawo podatkowe, powinien wychodzić z zasady autonomiczności tego prawa w stosunku do innych gałęzi, w szczególności zaś prawa cywilnego. Prawo podatkowe, jako prawo publiczne, jest niezależne od prawa cywilnego. Przedmioty regulacji prawa podatkowego i cywilnego są ze sobą w pewien sposób powiązane, ale są to różne przedmioty. Związki przedmiotowe dotyczą raczej obiektu, przedmiotu w sensie fizycznym, nie zaś stosunków społecznych. Prawo cywilne bowiem, normując zasady, organizację i instrumenty obrotu prawnego, ma za swój przedmiot stosunki społeczne pomiędzy uczestnikami tego obrotu, podczas gdy przedmiotem prawa podatkowego są stosunki społeczne pomiędzy uczestnikami obrotu a państwem. Zdarzenia i działania powodujące powstanie tych stosunków związane są z rezultatami obrotu prawnego i w tym sensie można mówić, że prawo podatkowe jest „skutkowe” wobec prawa cywilnego. Istotne dla prawa podatkowego nie jest jednak to, czy obrót lub też inne czynności cywilnoprawne zostały przeprowadzone zgodnie z wymogami prawa cywilnego, lecz czy tego rodzaju czynności lub zdarzenia miały miejsce. Wynika to przede wszystkim

⁴⁷ Wróblewski, *Teoria racjonalnego...*, s. 208.

z zasadniczej różnicy w celach regulacji prawa podatkowego i cywilnego. Nazwy przejęte z prawa cywilnego do prawa podatkowego nie muszą oznaczać w nim tych samych pojęć. Służą one bowiem do budowania określonych pojęć właśnie w prawie podatkowym, są ich budulcem, a te pojęcia wraz z innymi cechami ustaw podatkowych stanowią część składową nowych kompleksów pojęć, i uzyskują cechy swoiste, niezbędne do założonych przez normodawcę celów opodatkowania⁴⁸. Prawo podatkowe, aby mogło wypełniać swoje zadania, powinno się posługiwać własnymi pojęciami odpowiednimi do tych zadań. Posługiwanie się natomiast przez nie pojęciami prawa cywilnego, bez ich zmian lub modyfikacji, nie wynika ani z nadrzędności tego prawa wobec prawa podatkowego, ani też z zasady jedności systemu prawa, lecz jest spowodowane jedynie tym, że pojęcia te, w określonych wypadkach, mogą być także wykorzystywane do realizacji celów opodatkowania.

6. Reasumując można stwierdzić, że polityka legislacyjna w prawie podatkowym stanowi w praktyce swego rodzaju kompromis pomiędzy bieżącymi potrzebami państwa a modelem racjonalnego systemu podatkowego tworzonym przez naukę. Podstawowe przesłanki tej polityki powinny wynikać przede wszystkim z racjonalności ekonomicznej opodatkowania, rozpatrywanej zarówno w sferze tworzenia, jak i podziału dochodu narodowego.

Tworzenie prawa podatkowego w dziedzinie techniki legislacyjnej powinno być oparte na przyjęciu zamkniętego systemu źródeł prawa oraz zasady wyłączności ustawowej, odpowiednim podziale elementów statycznych i dynamicznych prawa podatkowego, właściwym oddzieleniu procesu stanowienia i stosowania tego prawa, a także na autonomiczności języka podatkowoprawnych aktów normatywnych, podporządkowanego celom, jakie ma realizować prawo podatkowe.

Uniwersytet Wrocławski

Eugenia Fojcik-Mastalska, Ryszard Mastalski

PROBLEMS OF TAX LEGISLATION

The tax legislation is in practice a sort of compromise between the contemporary needs of the state and the rational model of tax system elaborated by the doctrine. During the process of tax legislation the fundamental reasons should

⁴⁸ S. Rozmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 139.

result from the economic rationality of the tax considered in the aspects both of generation and distribution of the national income. In particular the point is that through the levy its sources should not be destroyed, and the economic ability of the taxpayer, his initiatives and competitiveness should not be restricted. It is also essential that the fiscal aims of the tax are properly synchronized with the extra-fiscal ones, specially the social aims. The economic reasons for taxation, which are the basis of taxation policy, are realized within definite legal forms, and the correct selection of those forms to a considerable degree decides about the efficiency of taxation policy.

From the point of view of legislative technique the formation of tax law should be based on a definite system of sources of law, which means that the sources of tax law are the constitution, statutes and other lower rank acts issued basing upon a definite legislative delegation. Also the principle of exclusiveness of statute should be adopted to the tax law, consequently including most of the normative matters directly in the taxation statutes, restricting the lower rank regulations to the necessary minimum. In the process of tax law formation it is also important to base it on the principle of autonomy of tax law language of normative acts, subordinated to the aims which the tax law has to realize.

nie w procesie legislacji podatkowej nie przetrzymuje modelu racjonalnego tworzenia prawa, skłaniając się do wyłączenia z jego zakresu zadań, które powinny należeć do podmiotu tworzącego prawo i to w odpowiedniej kolejności. Na modelu racjonalnego tworzenia prawa podatkowego składa się więc:

— określenie celów, jakie zamierza się realizować w dziedzinie podatkowej;

— ustalenie katalogu możliwych środków realizacji założonych celów oraz podjęcie decyzji w sprawie wyboru konkretnych instrumentów do wdrażania;

— przystąpienie do określenia celów aktu prawodawczego oraz ustalenie katalogu alternatywnych sposobów uformowania treści podatkowych;

— sformułowanie globalnej oceny skutków i kosztów każdego z możliwych sposobów uformowania i wybór wariantu optymalnego;

— opracowanie projektu aktu prawodawczego;

— ustanowienie aktu normatywnego.

Z modelem racjonalnego tworzenia prawa podatkowego w ścisłym związku pozostały zasady tworzenia prawa, czyli dyktando o dużym stopniu ogólności adresowane powszechnie przez naukę do podmiotów tworzących prawo i wskazujących tym podmiotom, jak powinny one rozwiązywać poszczególne problemy nawiązujące się w związku z tworzeniem

¹ Szerzej por. A. Michalska, S. Wronkowska, Zasady tworzenia prawa, Państw. Wyd. 1980; J. Wróblewski, Zasady tworzenia prawa, Łódź 1980; Z. Ziemiańska, Problemy podatkowego prawodawstwa, Warszawa 1980, s. 374-411.