

PAWEŁ BORSZOWSKI

Uniwersytet Wrocławski

## GRANICE ELASTYCZNOŚCI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

### UWAGI OGÓLNE

Tworzenie i stosowanie przepisów prawa podatkowego z wykorzystaniem środków techniki prawodawczej, powodujących elastyczność jest obecnie jednym z tych „zjawisk”, które nie tylko mogą tworzyć pewną przeciwwagę nadmiernego rozrostu tego prawa, lecz jednocześnie mogą stanowić istotny kierunek działań służących poprawie jego kształtu normatywnego. Wymaga to podjęcia szerokiej dyskusji naukowej nad kształtem przepisów prawa podatkowego wykorzystujących elastyczność, a jednocześnie nad rolą podmiotów stosujących to prawo, szczególnie sądów administracyjnych. Jednym z istotnych problemów, które pojawiają się niejako „na wejściu”, jest zagadnienie granic elastyczności przepisów prawa podatkowego. Rozpatrywanie tych granic jest istotne z dwóch względów: po pierwsze — ze względu na kształt przepisów wykorzystujących elastyczność, a po drugie — ze względu na charakter prawa podatkowego, które jest niewątpliwie prawem publicznym.

Rozpatrywanie elastyczności przepisów prawa podatkowego, w tym jego granic nie stoi w sprzeczności z podstawową dla prawa podatkowego zasadą wyłączności ustawowej, która wynika z przepisu art. 217 Konstytucji RP<sup>1</sup>. Zasada ta wyznacza zarówno standard regulacji przepisów prawa podatkowego, jak i jego zakres<sup>2</sup>. W obszarze stosowania tej zasady pojawia się problem „właściwego”

<sup>1</sup> Zgodnie z przepisem art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 Dz.U. z 1997, Nr 78, poz. 483 ze zm.) 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.

<sup>2</sup> W doktrynie podkreśla się szczególnie „[...] gwarancje konstytucyjnej ochrony wolności i praw jednostki i innych podmiotów obrotu gospodarczego [...]”. M. Mazurkiewicz, *Komentarz do art. 217 Konstytucji RP*, [w:] *Konstytucje Rzeczypospolitej Polskiej oraz komentarz do konstytucji RP z 1997 roku*, red. J. Boć, Wrocław 1998, s. 319. Wyłączność drogi ustawowej zapewnia „[...] większą trwałość, a tym samym przewidywalność kształtu i zakresu (wielkości) zobowiązań podat-

określenia elementów konstrukcji prawnej podatku czy też „istotnych elementów stosunku daninowego”<sup>3</sup>. W obszarze zatem owego „właściwego” określenia należy rozpatrywać również zastosowanie tych środków techniki prawodawczej, które zapewniają elastyczność przepisów.

Nie chodzi bowiem o pomijanie wyjściowego znaczenia tej zasady — co wielokrotnie dostrzegali również Trybunał Konstytucyjny<sup>4</sup> — lecz o dostrzeganie takiego sposobu formułowania przepisów prawa podatkowego, by we właściwy sposób zapewnić jego elastyczność. Wskazywanie problematyki elastyczności przepisów prawa podatkowego nie jest sprzeczne z akcentowanym w doktrynie wymogiem pełnej szczegółowości regulacji ustawowej podatku<sup>5</sup>. Obecnie funkcjonujące środki techniki prawodawczej zapewniające elastyczność zarówno w ogólnym, jak i w szczegółowym prawie podatkowym powodują szereg wątpliwości interpretacyjnych, związanych z ich niewłaściwym sformułowaniem oraz niewłaściwym umiejscowieniem. Chodzi zatem zarówno o weryfikację obecnych źródeł elastyczności przepisów, jak i analizę dopuszczalnych nowych środków techniki prawodawczej z zachowaniem zasady wyłączności ustawowej, sprawdzającej się także do właściwego poziomu regulacji<sup>6</sup>.

Podstawą do rozważań o elastyczności przepisów prawa podatkowego staje się niewątpliwie przepis § 155 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”<sup>7</sup>. Przy czym ustawodawca posługuje się w tym przypadku kryterium potrzeby zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego. Uwzględniając zasadę wyłączności ustawowej i odnosząc się w tym względzie do zagadnienia elastyczności przepisów prawa podatkowego<sup>8</sup>, należy przyjąć postulat o wykorzystaniu w obszarze prawa podatkowego kryterium konieczności zapewnienia elastyczności tych przepisów.

---

kowych [...]”. W. Sokolewicz, *Komentarz do art. 217*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz IV*, red. L. Garlicki, Warszawa 2005, s. 13.

<sup>3</sup> W wyroku z 16 czerwca 1998 r., U. 9/97, OTK ZU Nr 4/1998, s. 313, TK podkreślił, iż „wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie”.

<sup>4</sup> Warto jedynie tytułem przykładu wskazać na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 listopada 1999 Sygn. K. 28/98, Dz.U. 1999, Nr 92, poz. 1062, gdzie TK wskazuje na taki sposób uregulowania, by „[...] unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności [...]”.

<sup>5</sup> Na temat wymogu pełnej szczegółowości W. Sokolewicz, *op. cit.*, s. 21.

<sup>6</sup> Wydaje się, iż pewnym punktem odniesienia powinny być poglądy formułowane w zakresie idei uproszczenia prawa podatkowego. B. Brzeziński, *O idei uproszczenia prawa podatkowego*, [w:] *Konstytucja, urząd, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1991, s. 335.

<sup>7</sup> Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 (Dz.U. 2002, Nr 100, poz. 908). Stosownie do przepisu § 155 ust. 1 tego rozporządzenia, jeżeli zachodzi potrzeba zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego, można posłużyć się określeniami nieostryimi, klauzulami generalnymi albo wyznaczyć nieprzekraczalne dolne lub górne granice swobody rozstrzygnięcia.

<sup>8</sup> Zagadnienie elastyczności przepisów prawa podatkowego wskazuje także R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 34, jak również J. Małecki, *Charakterystyka ogólna stosowania prawa podatkowego*, [w:] *System prawa finansowego*, t. III. *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 499.

Biorąc zatem jako punkt wyjścia zasadę wyłączności ustawowej, kolejną istotną kwestią staje się próba ustalenia granic elastyczności przepisów prawa podatkowego.

Zagadnienie granic elastyczności przepisów prawa podatkowego, czy też prawa w ogóle, jest jednym z trudniejszych zagadnień, które należy rozważyć, badając relacje między rozwojem prawa a rozwojem rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Chodzi bowiem o „uchwycenie” momentu, w którym określone sytuacje, będące konsekwencją wykreowania elastyczności, są nadal wyznaczane normami systemu prawnego, a nie normami pozostającymi poza tym systemem. Uchwycenie tego momentu jest utrudnione ponadto z powodu przenikania się różnych reguł zachowań poza systemem prawnym, które przez prawo zostają do niego inkorporowane. W związku z tym poszukiwanie granic tej elastyczności staje się zadaniem niezwykle istotnym. Poszukiwanie granic elastyczności przepisów prawa podatkowego wymaga wskazania tych czynników, które na nie wpływają w ujęciu samego systemu, co jest konsekwencją rozważań elastyczności jako wartości sytemu prawa. Wartości są bowiem „zlokalizowane” na najwyższym poziomie hierarchicznym „czynników” kształtujących system prawa<sup>9</sup>.

#### WARTOŚCI WEWNĘTRZNE SYSTEMU PRAWA JAKO CZYNNIKI KSZTAŁTUJĄCE GRANICE ELASTYCZNOŚCI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wskazać więc należy na czynniki wynikające z samego systemu prawa, które zapewniają stabilność tego systemu. Chodzi zatem o stabilność systemu prawa w ujęciu jego wewnętrznej struktury, jak też stabilność w sensie pewnej odporności na negatywne oddziaływania na zewnątrz systemu prowokujące nieuzasadnioną konieczność objęcia systemem prawnym określonych zachowań i stanów. Czynniki wpływające na stabilność systemu prawnego utrzymują ten system we właściwym kształcie, w znaczeniu uporządkowania elementów tego sytemu i wzajemnych relacji między tymi elementami. Tymi czynnikami można umownie określić wartości wewnętrzne systemu prawa<sup>10</sup>. Przekroczenie granic elastyczności przepisów może być konsekwencją zakłóceń w funkcjonowaniu struktury systemu, który może stać się nieodporny na „okoliczności” wpływające na rozregulowanie ustalonych relacji między poszczególnymi gałęziami prawa oraz relacji w ujęciu hierarchii norm prawnych. Stąd też wartości wewnętrzne systemu prawa, zwłaszcza wartość legalności oraz pewności i jedności systemu prawa, są czynnikami kształtującymi granice elastyczności prawa. Wskazanie wartości jako kształtujących granice elastyczności pra-

<sup>9</sup> Dla porównania choćby z zasadami systemu prawa, jako czynnikami kształtującymi ten system, wskazuje się w literaturze, iż zasady te stanowią „realizację określonej wartości”, M. Kordela, *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2014, s. 121.

<sup>10</sup> Na temat wartości wewnętrznych zob. *ibidem*, s. 111.

wa pokrywa się w pewnym sensie z akcentowaną w doktrynie kolizyjnością między poszczególnymi wartościami<sup>11</sup>. Kolizyjność ta wynika z istoty wartości, zwłaszcza tych, które są ustawione na najwyższym poziomie<sup>12</sup>. Wartości wyznaczają bowiem określone stany rzeczy, zachowania czy też cechy<sup>13</sup>, a zatem chcąc zrealizować określony stan rzeczy czy też zachowanie wyznaczone daną wartością, nie można tym samym zrealizować innej wartości, która także określa dany stan rzeczy czy zachowanie. Wartość „koncentruje” bowiem określone działanie podmiotu na realizacji tego, co wyznacza. Przy czym założenie kolizyjności dotyczy sytuacji, gdy koncentrujemy się na realizacji danej wartości w stopniu maksymalnym<sup>14</sup>, co jest założeniem idealizującym określone zachowanie, gdyż w określonym układzie odniesienia nie realizujemy tylko jednej wartości kosztem pozostałych. Toteż słusznie akcentuje się w literaturze stopniowalność wartości<sup>15</sup>, która pozwala na realizację kilku wartości, ale jednocześnie oznacza konieczność dokonywania pewnych preferencji<sup>16</sup>. Realizując wartość elastyczności prawa w konkretnym przypadku, a zatem wraz z innymi wartościami, jednocześnie można dostrzec jej granice, gdyż wskazuje się w doktrynie, iż wartość ta ma charakter uzupełniający modyfikacyjny w stosunku do wartości pewności prawa jako preferowanej — „wyjściowej”<sup>17</sup>. Tworząc zatem przepisy prawa podatkowego z wykorzystaniem środków techniki prawodawczej zapewniających elastyczność, należy mieć na uwadze konsekwencje, jakie wynikają z relacji elastyczności do wartości pewności prawa. Konsekwencje te należy uwzględnić we właściwym sposobie konstruowania środków techniki prawodawczej, tj. szczególnie klauzul generalnych i określić nieostrych.

## WARTOŚĆ LEGALNOŚCI JAKO CZYNNIK KSZTAŁTUJĄCY GRANICE ELASTYCZNOŚCI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Szczególne znaczenie można przypisać w a r t o ś c i l e g a l n o ś c i, która — jak przyjmuje się w doktrynie — pozostaje w pewnej opozycji do wartości elastyczności<sup>18</sup>. Należy zauważyć, iż coraz szybsze tempo zmian w rzeczywistości

<sup>11</sup> W kwestii kolizyjności wartości zob. *ibidem*, s. 291.

<sup>12</sup> Warto dodać, iż w teorii prawa wskazuje się na koherencje między wartościami składającymi się na podstawę aksjologiczną i ich porządek hierarchiczny, K. Pałecki, *Zmiany w aksjologicznych podstawach prawa jako wskaźnik jego tranzycji*, [w:] *Dynamika wartości w prawie*, red. K. Pałecki, Kraków 1997, s. 25.

<sup>13</sup> M. Kordela, *op. cit.*, s. 128

<sup>14</sup> M. Kordela wskazuje, iż gdy zrealizujemy wartość pewności prawa w stopniu maksymalnym, nie będzie można jednocześnie zrealizować wartości elastyczności prawa, *ibidem*, s. 143–144.

<sup>15</sup> M. Kordela wskazuje na „stopniowalność urzeczywistniania wartości”, *ibidem*, s. 84.

<sup>16</sup> *Ibidem*, s. 134.

<sup>17</sup> *Ibidem*, s. 144, za: L. Nowak, *U podstaw marksistowskiej aksjologii*, Warszawa 1974, s. 20.

<sup>18</sup> L. Leszczyński. Pewne odniesienie — podwaliny do tego można dostrzec także w doktrynie H. Kelsena, który wskazuje, iż „zasada legalności ograniczona jest zasadą efektywności”;

społeczno-gospodarczej i zmian prawa nakazuje przyjąć nieco łagodniejszy pogląd na relacje między tymi wartościami. Niewątpliwie, jak słusznie zauważa się w doktrynie, wartość legalności, stojąc w opozycji do wartości elastyczności<sup>19</sup>, zabezpiecza funkcjonowanie systemu prawnego przed jego zbyt dużym rozproszeniem, a tym samym obawą o zachowanie statusu systemu prawnego, przynajmniej w niektórych jego fragmentach. Tym samym wartość legalności ukazuje granice systemu w taki sposób, by system ten zachował swą normatywność. Wartość legalności ma znaczenie szczególne dla prawa podatkowego. Chodzi bowiem nie tylko o legalność jako uzasadnienie działań ustawodawcy podatkowego, który może skorzystać z odpowiedniego stopnia autonomii, lecz także o bardziej indywidualny wymiar tej legalności, przejawiający się w działaniu organów podatkowych<sup>20</sup>.

Należy jednak zauważyć, że wskazane już zadanie, jakie ustawodawca, a także doktryna i praktyka podatkowa<sup>21</sup> powinny stawiać elastyczności przepisów, pozwala spojrzeć na tę wartość zewnętrzną systemu prawa nie tyle w kategoriach przeciwieństwa w stosunku do wartości legalności, ile w kategoriach podkreślonej już modyfikacji, a nawet pewnego „współwystępowania”. Chodzi bowiem — jak już podkreślono — o „odpowiednie”<sup>22</sup> powiązanie między systemem prawa a obszarem poza systemem prawnym, który umownie określimy jako rzeczywistość społeczno-

---

H. Kelsen, *Czysta teoria prawa*, przeł. R. Szubert, Warszawa 2014, s. 318. W doktrynie przyjmuje się, iż wartość ta jest zrealizowana, „jeżeli działanie podmiotu wydającego decyzję opiera się na normie kompetencyjnej, jest zgodne z przewidzianą procedurą, a treść decyzji mieści się w ramach kryteriów wyrażonych w formalnie wyrażonych przepisach”); L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2001, s. 52.

<sup>19</sup> L. Leszczyński, *op. cit.*, s. 183.

<sup>20</sup> Przy czym w tym przypadku lepiej akcentować odpowiednie zasady prawa, które służą realizacji tej wartości, jak choćby zasada praworządności. W przedmiocie relacji między wartościami a zasadami, M. Kordela, *op. cit.*, s. 122–124.

<sup>21</sup> Tytułem przykładu wskazać można na orzeczenia podatkowe, w którym wskazywano na elastyczność. W wyroku NSA w Warszawie z dnia 18 stycznia 2001 r., III SA 2992/99, Lex 47 166, rozpatrując zastosowanie instytucji umorzenia odsetek od zaległości podatkowych, wskazano, iż norma konstruująca te instytucję ma spełniać „maksymalną elastyczność”. Można zatem przyjąć, iż NSA w Warszawie w przywołanym wyroku podkreślił konieczność spełnienia dużego stopnia elastyczności dla normy tworzącej instytucję umorzenia zaległości podatkowych. Wskazanie konkretnego stopnia tej elastyczności stanowi istotną wskazówkę dla ustawodawcy podatkowego i podmiotów stosujących prawo podatkowe. Charakterystyczne staje się także wskazywanie w orzecznictwie sądowym na ogólnie określony stopień elastyczności przy okazji analizy konkretnych regulacji prawnych. WSA w Lublinie w wyroku z dnia 4 grudnia 2009 r., I SA/Lu 536/09, odniósł się do „swoistego rodzaju elastyczności, w podejściu do instytucji kosztu podatkowego zdeterminowanej dynamiką procesów i zjawisk gospodarczych”. Chodzi tu zapewne o stopień elastyczności związany z instytucją kosztów uzyskania przychodów szczególnie istotny dla kosztów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zapewnienie „w ogóle” elastyczności przy instytucji kosztów uzyskania przychodów podkreślił WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 16 lutego 2012 r., I SA/Po 884/11. Z kolei brak tej elastyczności wskazał WSA w Lublinie w wyroku z dnia 28 kwietnia 2010 r., I SA/Lu 886/09, Lex nr 607533, analizując uchylony już przepis art. 29 ust. 4a ustawy o podatku od towarów i usług.

<sup>22</sup> W sensie temporalności i rzeczowości.

-gospodarczą, co w przypadku prawa podatkowego przejawia się dodatkowo wskazaną relacją następstwa między obrotem gospodarczym a opodatkowaniem. Toteż przyjąć należy, że wartość legalności tworzy niewątpliwie bufor przed utrzymaniem systemu prawnego (w tym prawa podatkowego) w jego granicach wyznaczonych normatywnością, niemniej jednak w pobliżu tych granic powinno się zlokalizować normy prawne będące konsekwencją zastosowania elastyczności przepisów (w tym przepisów prawa podatkowego). Oznacza to, że wartość elastyczności wpływa na kształtowanie się zakresu prawa (także podatkowego), w którym w ostatecznym wymiarze nad jego granicami „czuwa” wartość legalności.

### WARTOŚĆ PEWNOŚCI JAKO CZYNNIK KSZTAŁTUJĄCY GRANICE ELASTYCZNOŚCI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Badanie granic elastyczności przepisów prawa podatkowego powinno uwzględnić także konsekwencje wynikające z wartości pewności systemu prawa, którą również stawia się w określonej relacji do tej elastyczności. Relacja ta jest ukazywana w doktrynie — jak już wskazano — poprzez preferowanie wartości, a także poprzez określanie „standardu wyjściowego” i „standardu dodatkowego”<sup>23</sup>. Jako standard wyjściowy doktryna przyjmuje wartość pewności prawa<sup>24</sup>, natomiast jako standard dodatkowy wartość elastyczności<sup>25</sup>. Pozwala to zatem jednoznacznie przyjąć, iż wartość pewności prawa stanowi granice wartości elastyczności. Ukazana relacja między wartością elastyczności przepisów a pewności systemu prawa ma bezpośrednie odniesienie także do granic elastyczności przepisów prawa podatkowego. Nie ulega bowiem wątpliwości, iż pewność prawa podatkowego stanowi jedno z najbardziej istotnych zagadnień w zakresie funkcjonowania tego prawa, w związku z istotą świadczenia podatkowego.

Wartość pewności prawa należy kwalifikować na najwyższym poziomie, uwzględniając hierarchię między wartościami. Wartość ta wynika z istoty prawa, które pełniąc funkcję organizatora stosunków społecznych, powinno jednoznacznie wskazywać sposób zachowania się adresatów norm w określonych okolicznościach<sup>26</sup>. A zatem adresaci norm prawnych oczekują od ustawodawcy właściwego określenia sposobu ich zachowania się, a jednocześnie nie chcą być zaskakiwani zbyt częstymi zmianami prawa, co ma bezpośrednie konsekwencje w dziedzinie prawa podatkowego. Chodzi bowiem o właściwe określenie sposobu zachowa-

<sup>23</sup> M. Kordela, *op. cit.*, s. 144.

<sup>24</sup> Definiowaną jako posiadanie przez prawo cech powodujących, że podmiot może polegać na przepisach prawnych; A. Zieliński, *Pewność prawa*, [w:] *Jakość prawa*, Warszawa 1996, s. 43.

<sup>25</sup> M. Kordela, *op. cit.*, s. 144.

<sup>26</sup> Wartość pewności prawa odnosi się bowiem do zachowania adresatów norm; A. Zieliński, *op. cit.*, s. 43.

nia się zarówno podatnika, jak i organu podatkowego (a także innych podmiotów „uczestniczących” w zobowiązaniu podatkowym). Podatnik nie powinien być bowiem zbyt często zaskakiwany zmianami prawa podatkowego. Te dwa podstawowe „wymiary” wartości pewności prawa — właściwa określoność zachowania podmiotu i „odporność” na zmiany prawa — nie muszą być postrzegane w kategoriach przeciwieństwa wartości elastyczności. Wydaje się bowiem, iż słusznie relację tę postrzega się w kategoriach uzupełniania: wartość pewności prawa odnosi się w sposób podstawowy, wyjściowy, do zachowania się adresata normy (zarówno podatnika, jak i organu podatkowego, także podmiotów „uczestniczących”) i jednocześnie wyznacza pułap dopuszczalnych zmian w układzie temporalnym i rzeczowym. Natomiast wartość elastyczności powoduje modyfikację wyjściowego sposobu zachowania adresata normy przez powiązanie tego zachowania z określonym układem odniesienia w obszarze poza systemem obowiązującego prawa. Z uwagi na konsekwencje — w obszarze opodatkowania — określonych zachowań podmiotów w gospodarce stopień tej modyfikacji może tworzyć istotny problem ze względu na jego rozmiar. Przy czym modyfikacja ta nie powinna naruszać ram zachowania wyznaczonych jako wyjściowe. Natomiast rolą tej modyfikacji jest wypełnianie tych ram przez określone powiązanie z obszarem „pozasystemowym”. W tym więc zakresie granice elastyczności przepisów prawa podatkowego wynikają z określonej relacji między tymi wartościami. Inaczej mówiąc, w aspekcie „określoności” zachowania się adresata normy granice elastyczności przepisów wynikają z preferencji, jaką ustawodawca stawia w stosunku do wartości pewności prawa<sup>27</sup>.

Z kolei, jeżeli chodzi o drugi z wymiarów pewności prawa, czyli „odporność” na zmiany, to wydaje się, iż istota elastyczności w stosunku do pewności prawa wychodzi poza relację uzupełniania — modyfikacji, przybierają rolę „współwystępowania”. Inaczej mówiąc, gwarancją realizacji tego wymiaru pewności prawa jest wartość elastyczności. Przy czym nawet tak określona relacja między tymi wartościami nie powoduje obawy o przekroczenie granic elastyczności prawa, gdyż punktem wyjścia jest podstawowa relacja modyfikacji wyznaczająca jednocześnie granice elastyczności prawa. Ta podstawowa relacja o charakterze modyfikacji ma przesądzające znaczenie, gdy idzie o poszukiwanie granic elastyczności

<sup>27</sup> Wskazany aspekt określoności zachowań adresatów norm prawa podatkowego to jeden z zasadniczych problemów przy konstrukcji podatku. Ustawodawca dostrzega ten aspekt, tworząc wskazaną już zasadę wyłączności ustawowej w art. 217 Konstytucji RP. Jednak zasada ta mimo jej wyczerpującego „naświetlenia” w teorii i praktyce nadal powoduje wątpliwości, zważywszy choćby na problem określenia zakresu przedmiotowego opodatkowania w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych (ustawa z dnia 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn. Dz.U. z 2012, poz. 361 z późn. zm.). Ustawodawca otwiera tu zakres źródeł przychodów podlegających opodatkowaniu na „inne źródła”, w art. 10 ust. 1 pkt 9, czy określenie zakresu przedmiotowego w podatku od nieruchomości (ustawa z dnia 12 stycznia 1991 o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jedn. Dz.U. z 2014, poz. 849 z późn. zm.) w odniesieniu do budowli podlegającej opodatkowaniu — art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z uwagi na kontrowersje przy definicji budowli podlegających opodatkowaniu.

ści przepisów prawa podatkowego, gdzie z uwagi na powiązania opodatkowania z gospodarką istnieje obawa zbyt dużego stopnia elastyczności.

## WARTOŚĆ JEDNOŚCI JAKO CZYNNIK KSZTAŁTUJĄCY GRANICE ELASTYCZNOŚCI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wydaje się, że wartość jedności prawa będzie wskazywała granice elastyczności tego prawa. Wartość jedności prawa jest także kwalifikowana na wysokim poziomie hierarchicznym wartości systemu prawa jako zasadnicza dla tego systemu<sup>28</sup> z powodu jego wewnętrznej struktury. Wartość jedności systemu prawa jest bowiem „cechą” tego systemu jako układu odpowiednio uporządkowanych elementów. Jedność systemu prawa tworzy zabezpieczenie przed tworzeniem się podsystemów, zakłócających relację między elementami systemu prawa, a także przed niewłaściwymi relacjami między tymi elementami, powodującymi dysharmonię. Dynamiczny rozrost regulacji prawnych, szczególnie w prawie podatkowym, rodzi obawy o powstanie nowych podsystemów tworzących trudności w utrzymaniu systemu prawnego, a zatem powoduje obawy o zachowanie wartości jedności prawa. Pewnym lekarstwem staje się zatem wartość elastyczności, będąca swoistym hamulcem przed rozrostem tych nowych unormowań. Między wartością elastyczności a wartością jedności systemu prawa zachodzi ścisła relacja. Z jednej więc strony wartość elastyczności zabezpiecza dodatkowo jedność systemu prawa, z drugiej zaś strony preferencja, jaką ustawodawca obdarza wartość jedności systemu prawa, wpływa jednocześnie na badane granice elastyczności, także w odniesieniu do prawa podatkowego. Granice te, podobnie jak w przypadku pewności systemu prawa, wynikają więc z relacji między badanymi wartościami. Przy czym są kształtowane jednocześnie przez istotę jedności systemu prawa. Chodzi bowiem o zachowanie kontekstu systemowego<sup>29</sup>, a także właściwej relacji<sup>30</sup> między elementami tego systemu a obszarem pozasystemowym, którą zapewnia elastyczność prawa. Należy pa-

<sup>28</sup> W doktrynie wskazuje się, iż jedność systemu jest uznawana za podstawową właściwość tego systemu, przy czym wyróżnia się cztery rodzaje tej jedności: socjologiczną, teleologiczną, materialną i formalną — J. Nowacki, [w:] J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, wyd. II zaktualizowane, Katowice 1997, s. 98 i literatura tam cytowana. Wyróżnienie tych kilku rodzajów jedności systemu prawa wskazuje jednocześnie na aspekty uwzględniane przy jej analizie. Nie chodzi zatem o wydzielanie tych rodzajów jedności systemu prawa, ale o dostrzeganie tych aspektów, które uwzględnia się przy tej wartości systemu prawa. Stąd też nie tylko ogólnie ujmowana jedność systemu prawa, lecz także jedność postrzegana w tych czterech aspektach ma znaczenie dla poszukiwania granic elastyczności prawa podatkowego.

<sup>29</sup> A zatem nie tylko wrażenia istnienia systemu, lecz także jego funkcjonowania w układzie uporządkowanych elementów.

<sup>30</sup> Mającej postać powiązań, sprzężeń, oddziaływań czy też współzależności. J. Nowacki, [w:] J. Nowacki, Z. Tobor, *op. cit.*, s. 97.



mieć, że wartość elastyczności określa powiązania zarówno między systemem prawa jako całości a obszarem pozasystemowym<sup>31</sup>, jak i między poszczególnymi elementami tego systemu, czyli gałęziami prawa<sup>32</sup>, a odpowiednio dobranymi „wycinkami” tego obszaru. Formułując zatem odpowiednie powiązanie między systemem prawa i jego poszczególnymi gałęziami jako elementami systemu a obszarem pozasystemowym czy też wybranymi „wycinkami” tego obszaru, należy przestrzegać struktury tego systemu.

### KONSEKWENCJE POWIĄZAŃ MIĘDZY WARTOŚCIĄ ELASTYCZNOŚCI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO A WARTOŚCIAMI WEWNĘTRZNYMI SYSTEMU PRAWA

Poszukując granic elastyczności przepisów prawa podatkowego, należy podkreślić ścisły związek między wartością elastyczności a wartością jedności systemu prawa. Pomaga on w ustaleniu tych granic. Zważywszy na to, że elastyczność jest gwarancją powiązań między poszczególnymi gałęziami prawa a obszarem pozasystemowym (społecznym otoczeniem prawa) czy też między tymi gałęziami a „wycinkami” tego obszaru, stwierdzić należy, iż elastyczność pomaga w naturalnym kształtowaniu się poszczególnych gałęzi prawa (z wyłączeniem „sztucznych podsystemów”), a jednocześnie pomaga zachować właściwe relacje w trzech zakresach. Po pierwsze, między nowymi gałęziami prawa a gałęziami „macierzystymi”. W tym przypadku chodzi o stopniowe tworzenie się nowych instytucji prawnych, czyli z uwzględnieniem „momentu wydzielenia”. Jednocześnie granic w tym zakresie należy poszukiwać w ramach „momentu wydzielenia”. Badając zatem granice elastyczności przepisów prawa podatkowego, należy granic tych poszukiwać w „momencie wydzielenia” tego prawa z obszaru prawa finansowego.

Po drugie, chodzi o relacje między nowymi gałęziami a funkcjonującymi już w systemie prawnym. W tym przypadku znaczenie dla poszukiwania granic elastyczności ma autonomia ustawodawcy (w tym przypadku stopień autonomii ustawodawcy podatkowego). Dlatego tak istotne jest zachowanie właściwego stopnia tej autonomii, by uwzględnić z jednej strony funkcjonujące już pojęcia i instytucje w gałęziach prawa publicznego i prywatnego, z drugiej zaś strony specyfikę danej — nowej gałęzi prawa<sup>33</sup>. W tym zakresie granice elastyczności będą związane z zachowaniem właściwego stopnia autonomii ustawodawcy podatkowego.

<sup>31</sup> W doktrynie prawa używa się pojęcia „społecznego otoczenia prawa”, K. Pałecki, *op. cit.*, s. 16.

<sup>32</sup> K. Pałecki posługuje się pojęciem zbiorów przepisów prawnych, *ibidem*, s. 17.

<sup>33</sup> Warto zauważyć, iż szczególnie w ramach tego zakresu relacji mogą pojawić się problemy dotyczące oddziaływania nie tylko między nowymi gałęziami prawa a gałęziami już funkcjonującymi, lecz także oddziaływania między tymi nowymi „rodzajami” gałęzi a systemem prawnym jako całością, co ma znaczenie w odniesieniu do zmian systemu. W tym przypadku istotne staje się

Po trzecie, uwzględnić należy relacje między „macierzystymi” gałęziami prawa (dla nowo tworzonych gałęzi) a gałęziami prawa funkcjonującymi w systemie. Chodzi o usuwanie wątpliwości w praktyce w związku ze skutkami wydzielenia się nowych gałęzi prawa. Granice elastyczności będą wyznaczone relacjami między tymi „tradycyjnymi” gałęziami prawa, a zatem relacjami między prawem finansowym a innymi gałęziami prawa.

Poszukując granic elastyczności przepisów prawa podatkowego przez relację z innymi wartościami systemu prawa, usytuowanymi na najwyższym poziomie, biorąc pod uwagę hierarchie wartości, należy zauważyć, że granice te stanowią przeciwwagę dużego zakresu zmian tego prawa, w związku z silnym oddziaływaniem obszaru pozasystemowego (społecznego otoczenia prawa). Można zauważyć dość ciekawe powiązania między rozpatrywanymi wartościami. O ile wartość elastyczności koncentruje się na przelamywaniu nieadekwatności prawa (prawa podatkowego) w stosunku do rzeczywistości społeczno-gospodarczej, o tyle może powstać problem zbyt dużego stopnia tej elastyczności. Dlatego też przez wskazane relacje do wartości legalności, pewności i jedności systemu prawnego można wyznaczyć granice tej elastyczności, a co za tym idzie — ustalić właściwy jej stopień z odniesieniem nie tylko do całego systemu prawnego, lecz także do prawa podatkowego, dotyczące także konsekwencji zasady wyłączności ustawowej. Z drugiej strony wartość elastyczności, z uwagi na swą istotę, a więc „zakotwiczenie” zarówno w systemie obowiązującego prawa, jak i w obszarze pozasystemowym, może podlegać zmianom. Przyjmując zatem funkcjonujący w doktrynie prawa pogląd, iż skoro wartości, będąc nieautonomicznymi elementami systemu, poprzez zmiany w ich obszarze powodują niemalże automatyczne zmiany tego systemu<sup>34</sup>, przyjmując należy, iż pewne — „stopniowe”<sup>35</sup> — zmiany elastyczności powodują także zmiany systemu prawa, więc również prawa podatkowego, co jednocześnie oddziałują na wskazane wartości wewnętrzne systemu prawa. Przy czym nie chodzi tu o zmiany tych wartości. Należałoby bowiem upatrywać tu zmian w sensie „dostrojenia się” do stopniowych zmian systemu prawa z odniesieniem do prawa podatkowego, a nie w sensie istoty wartości legalności, pewności czy jedności. Także w tym przypadku wskazane wartości wewnętrzne systemu prawa stoją niejako na straży „stopniowych” zmian w prawie, więc też w prawie podatkowym.

---

uwzględnienie stopnia autonomiczności nowej gałęzi prawa rozumianej jako nowy element tego systemu. W doktrynie, powołując się na teorie systemów, wskazuje się, że im większy stopień autonomii jednego elementu (w tym znaczeniu nowej gałęzi prawa), tym mniejsze jego oddziaływanie na zmianę systemu (*ibidem*, s. 21). Inaczej mówiąc, mniejszy stopień autonomii elementu systemu powoduje, iż element ten jest bardziej związany ze zmianami systemu. Z kolei autonomiczne elementy są mniej podatne na zmiany systemu. Pogląd ten może stać się przyczyną rozważań dotyczących relacji między stopniem autonomii gałęzi prawa podatkowego a zmianami systemu prawa w aspekcie dostosowania tego prawa do zmian społecznego otoczenia prawa.

<sup>34</sup> *Ibidem*.

<sup>35</sup> Użyłem w tym przypadku cudzysłowu do odróżnienia pewnego stopniowania elastyczności jako konsekwencji powiązania jej z analizowanymi wartościami wewnętrznymi systemu prawa.

Poszukiwanie granic elastyczności przepisów prawa podatkowego jest konieczne z dwóch umownie nazwanych względów: po pierwsze, ze względu na istotę tej wartości, po drugie zaś, ze względu na podatność na zmiany tej wartości. W obu zatem przypadkach poszukiwanie tych granic będzie się przejawiało w utrzymywaniu tej elastyczności we właściwym stopniu, czemu służą wskazane relacje między wartością elastyczności a rozpatrywanymi wartościami wewnętrznymi systemu prawa.

## WNIOSKI

Zagadnienie elastyczności przepisów prawa podatkowego jest jednym z rozwiązań służących zahamowaniu zbyt licznych i nazbyt częstych zmian tego prawa. Z istoty elastyczności jako wartości zewnętrznej systemu prawa i jej relacji do wartości wewnętrznych systemu prawa wynika konieczność poszukiwania granic elastyczności przepisów prawa podatkowego. Granice te, wraz z wyjściową zasadą wyłączności ustawowej, powinny stanowić punkt wyjścia do rozważań nad sposobem konstruowania przepisów prawa podatkowego, w ramach których ustawodawca wykorzystuje takie środki techniki prawodawczej, jak choćby klauzule generalne czy określenia nieostre. Wymaga to zatem w pierwszej kolejności rozważenia funkcjonujących w prawie podatkowym klauzul generalnych i określeń nieostrych, biorąc pod uwagę wskazane granice elastyczności.

## THE LIMITS OF FLEXIBILITY OF TAX LAW

### Summary

The study attempts to determine the limits of flexibility of tax law. The starting point was the assertion of the need to define the limits of the law. Internal values of the legal system and the relationship between them and the value of flexibility are the limits of the law. The limits of flexibility of tax law constitute a starting point for the analysis of the law.