

**Justyna Skwirowska**

SWPS Uniwersytet Humanistycznospołeczny w Warszawie

ORCID: 0000-0002-0701-2202

jskwirowska@swps.edu.pl

## **Zakres znaczeniowy zasady dostatecznej określoności prawa podatkowego a skomplikowanie prawa podatkowego**

### **Wstęp**

Zasada dostatecznej określoności przepisów jest wywodzona z art. 2 Konstytucji RP. W myśl tej zasady przepisy prawa powinny być jasne i zrozumiałe. W zakresie prawa podatkowego, z uwagi na jego ingerencyjny charakter, ma ona szczególne znaczenie. Sama pewność prawa jest również nieraz wskazywana jako uzasadnienie prymatu wykładni językowej w obrębie tej gałęzi prawa oraz szczególnej techniki legislacyjnej cechującej się wysokim stopniem szczegółowości. Zastanawiający jest jednak sam zakres znaczeniowy tej zasady. Należy bowiem dokonać rozważań, które miałyby na celu odpowiedzieć na pytanie: jakimi cechami miałyby charakteryzować się przepisy jasne i zrozumiałe?

Definicje dotyczące pewności prawa łączą to pojęcie z przewidywalnością. Niezmiernie istotne jest również, z jakiej perspektywy owa pewności prawa miałyby być oceniana. W tym przypadku – w pewnym uproszczeniu – możemy wymienić dwa podejścia do powyższego zagadnienia, tj. ocenę z perspektywy adresata przepisów prawa, który nie jest profesjonalistą z zakresu nauk prawnych, oraz ocenę z perspektywy podmiotu profesjonalnego.

Niniejszy artykuł ma na celu ukazanie, że zasada dostatecznej określoności przepisów prawa powinna być rozumiana jako zasada skierowana do ustawodawcy, wedle której skutek zastosowania przepisu prawnego powinien być przewidywalny dla profesjonalisty. Takie rozumienie tej zasady skłania do sformułowania wniosku o potrzebie bardziej dogłębnej analizy prymatu wykładni językowej w obrębie prawa podatkowego oraz techniki legislacyjnej

stosowanej w tej gałęzi prawa. Rozważania autorki prowadzone w niniejszym artykule jedynie wskazują, że są to zagadnienia, które powinny być przedmiotem dalszych, dużo bardziej dogłębnych analiz, i nie są możliwe do podjęcia w ramach jednego artykułu.

W opracowaniu posłużono się metodą dogmatycznoprawną, wspartą analizą orzecznictwa.

## Ochrona praw podatnika z perspektywy konstytucyjnoprawnej

Zasady konstytucyjne są szczególnie ważne w ramach regulacji prawno-podatkowych z powodu ich ingerencyjnego charakteru. W obrębie tej gałęzi prawa państwo nakłada bowiem na zobowiązane podmioty obowiązek przymusowego świadczenia pieniężnego bez możliwości uzyskania przez nie świadczenia wzajemnego<sup>1</sup>. Z powodu tej cechy prawo podatkowe, chociażby w literaturze anglosaskiej, jest porównywane do prawa karnego. Jednak zastosowanie norm prawa karnego w systemie prawa polskiego mogłoby doprowadzić do ograniczenia, a nawet pozbawienia wolności człowieka. Ponadto prawo podatkowe zawsze prowadzi do odebrania części własności podatnika<sup>2</sup>. Stąd z norm konstytucyjnych wywodzonych jest wiele zasad, które muszą być przestrzegane przez ustawodawcę podatkowego.

Na początku należy wskazać, w jaki sposób należy rozumieć samo pojęcie zasady. W tym celu można przypomnieć chociażby koncepcję Ronalda Dworkina. W jej ramach doszło do podzielenia wypowiedzi normatywnych na reguły oraz zasady. Pojęcie te są pojęciami rozłącznymi, które odróżniają od siebie następujące kryteria podziału:

- zakres zastosowania (reguły zawsze albo znajdują, albo nie znajdują zastosowania, zasady zaś nie poddają się takiej weryfikacji);
- rola pełniona przez daną wypowiedź normatywną w procesie stosowania prawa (reguły normują określone zachowania, zaś zasady wpływają na interpretację tych pierwszych);
- doniosłość danych wypowiedzi normatywnych (zasady cechują się doniosłością, co nie jest właściwe dla reguł)<sup>3</sup>.

Przepisami konstytucyjnymi, które odnoszą się do ochrony podatnika, są zarówno przepisy, które dotyczą *expressis verbis* zagadnień podatkowych, jak i inne, przykładowo art. 2 Konstytucji RP. Jednym z przepisów odnoszących się wprost do problematyki podatkowej jest art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którym „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie pod-

<sup>1</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 57.

<sup>2</sup> B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 28.

<sup>3</sup> R. Dworkin, *Taking Rights Seriously*, Cambridge 1977, s. 60–63.

miotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy<sup>4</sup>. W doktrynie<sup>5</sup> wskazuje się, że należy go interpretować łącznie z art. 84 Konstytucji RP. Zgodnie z art. 84 „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”<sup>6</sup>.

Przytoczone przepisy wprowadzają do polskiego porządku prawnego zasadę władztwa daninowego, która uprawnia państwo do nakładania podatków<sup>7</sup>. Z powyższych regulacji wynika wiele innych zasad znajdujących zastosowanie w prawie podatkowym. Jednak niektóre zasady konstytucyjne, które powinny być przestrzegane w ramach prawa podatkowego, są wywodzone z powyższych artykułów w związku z przepisami konstytucyjnymi, które nie regulują wprost zagadnień podatkowych. Niektóre z nich zostaną przedstawione w dalszej części opracowania.

Dla polskiego systemu prawa podatkowego niezmiernie istotne znaczenie ma art. 2 Konstytucji RP, którego treść brzmi następująco: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”<sup>8</sup>. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego przepis ten wyraża klauzulę demokratycznego państwa prawnego. Wynikają z niej inne zasady, które nie są ujęte literalnie w art. 2, lecz są wywodzone z aksjologii oraz istoty demokratycznego państwa prawnego<sup>9</sup>. Niektóre z nich znajdują zastosowanie również w prawie podatkowym. Można w tym zakresie wymienić zasady dotyczące bezpośrednio tej gałęzi prawa, jak i inne, bardziej ogólne (dotyczące całego polskiego systemu prawnego), które również stanowią wzorzec kontroli konstytucyjnej przepisów prawnopodatkowych. W tym zakresie można wymienić np.: zakaz zmiany prawa podatkowego w ciągu roku<sup>10</sup>, zasadę *lex retro non agit*, której znaczenie jest szczególne w obrębie prawa podatkowego<sup>11</sup>, czy zasadę proporcjonalności<sup>12</sup>.

Przykładem zasady, która jest wywodzona z art. 2 Konstytucji RP oraz przepisów regulujących bezpośrednio materię podatkową, które zostały już wskazane w niniejszym artykule wskazane, jest chociażby zasada wyłączności ustawowej w prawie daninowym. Stąd w art. 217 Konstytucji RP ustrojodaw-

<sup>4</sup> Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

<sup>5</sup> M. Florczak-Wątor, [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, 2021, Lex, komentarz do art. 217, pkt 1.

<sup>6</sup> Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

<sup>7</sup> H. Filipezyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, 2013, Lex, rozdział I.

<sup>8</sup> Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

<sup>9</sup> Wyrok TK z 26 lutego 2003 r., sygn. akt K 1/01, Lex nr 76813.

<sup>10</sup> P. Tuleja, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. 1: *Komentarz do art. 1–86*, 2016, Legalis, komentarz do art. 2, nb 2.

<sup>11</sup> M. Florczak-Wątor, [w:] P. Tuleja (red.), op. cit., komentarz do art. 2, pkt 5.

<sup>12</sup> Wyrok TK z 12 lutego 2015 r., sygn. akt: SK 14/12, Lex nr 1641407.

ca wprost wskazał na szczególne znaczenie ustawy w obrębie prawa podatkowego. Z kolei przez interpretowany systemowo art. 84 Konstytucji RP ustrojodawca nakłada na podmioty prawa obowiązek uiszczania podatków. Na podstawie art. 84 państwo jest uprawnione do nakładania podatków, posiada władztwo podatkowe, zaś podatnik jest zobowiązany do posłuszeństwa w zakresie regulacji nakładających obciążenia publicznoprawne<sup>13</sup>. Trybunał Konstytucyjny wskazywał, że „zasada wyłączności ustawowej dla wyznaczania podmiotów, przedmiotu opodatkowania oraz ustalania stawek podatkowych wyrażone zostało *expressis verbis* w art. 217 Konstytucji i obowiązuje od dnia jej wejścia w życie”. Niezależnie od tego wyraźnego sformułowania, jej obowiązywanie wywieść można z konstytucyjnej zasady państwa prawnego. Z tą ostatnią zasadą łączy się bowiem wymóg, ażeby prawa i obowiązki jednostki, a w szczególności prawa i obowiązki jednostki wobec państwa, do których zaliczają się również obowiązki podatkowe, były regulowane ustawą<sup>14</sup>. W innym orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny wskazał, że zasada ta wynika również z art. 84 Konstytucji RP: „Wskazany jako wzorzec kontroli art. 217 Konstytucji stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku, następuje w drodze ustawy. Przepis ten należy rozpatrywać w łączności z art. 84 Konstytucji, ponieważ razem tworzą zasadniczą treść zasady władztwa podatkowego, wedle której państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w zakresie jego władzy w celu finansowania zadań państwa. Kluczowe znaczenie w tej materii ma zasada wyłączności ustawowej w zakresie danin publicznych, do których zaliczają się między innymi podatki, opłaty i cła”<sup>15</sup>.

Z powyższych rozważań wynika, że z cech prawa podatkowego, do których należy jego ingerencyjność, wynika potrzeba szczególnej ochrony podatnika w stosunku prawnopodatkowym. Podatnik jest podmiotem, na którego nałożony jest obowiązek spełnienia świadczenia na rzecz państwa bez uzyskania z jego strony świadczenia wzajemnego. Podatek zawsze prowadzi do odebrania części własności. Co więcej, jest nakładany na podmioty prawa w sposób władczy. Konieczna zatem jest ochrona podmiotu, który w stosunku prawnopodatkowym stanowi podmiot niejako „słabszy”. Zasadą, która jest szczególnie ważna w tym zakresie, jest również zasada dostatecznej określoności ustaw podatkowych, której będzie poświęcona dalsza część niniejszego artykułu.

<sup>13</sup> K. Działocha, A. Łukaszczyk, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, 2016, Lex, komentarz do art. 84, pkt 2.

<sup>14</sup> Wyrok TK z 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, Legalis nr 53821.

<sup>15</sup> Wyrok TK z 10 grudnia 2002 r., sygn. akt P 6/02, Legalis nr 55825.

## Pewność prawa – wyjaśnienie pojęcia

Zasada dostatecznej określoności przepisów prawa, która znajduje – co oczywiste – zastosowanie również w odniesieniu do prawa podatkowego, jest wywodzona z art. 2 Konstytucji RP. Ukazując to zagadnienie w sposób bardziej konkretny, oznacza to, że jest ona konsekwencją obowiązywania zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Taki wniosek został przedstawiony przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 14 czerwca 2020 r., sygn. akt P 3/00: „Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne respektowania przez ustawodawcę”<sup>16</sup>. W innym orzeczeniu zaś Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „nakaz ustawodawcy zasad poprawnej legislacji, stanowiących element zasady demokratycznego państwa prawnego, wynika z faktu, że zasady te obejmują między innymi wymaganie określoności przepisów, które muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny”<sup>17</sup>. Zatem centralnym pojęciem, które powinno być analizowane w celu zrozumienia zakresu pojęciowego tej zasady, jest pewność prawa. Regulacje wprowadzane przez ustrojodawcę, w myśl zasady dostatecznej określoności przepisów prawa, powinny być przepisami, które cechują się przymiotem pewności.

Samo pojęcie pewności na gruncie nauk prawnych nie jest bezsporne<sup>18</sup>. Doktryna w różnorodny sposób podejmuje próby wyjaśnienia, czym jest pewność prawa. Jerzy Wróblewski wyróżnia w tym zakresie pewność obiektywną oraz subiektywną. Pierwsza z nich jest niezależna od wiedzy podmiotu, który przewiduje, jakie zostanie podjęte rozstrzygnięcie prawne w sprawie. Pewność ta miałaby dotyczyć następujących zagadnień: przewidywalność samego wydania rozstrzygnięcia, jego treści oraz skutków. Pewność określana jako subiektywna, zaś miałaby podlegać relatywizacji, w zależności od tego, czy podmiot jest profesjonalistą w zakresie prawa, czy też nie<sup>19</sup>. Niekiedy wskazuje się – poniekąd słusznie – że pewność prawa jest niemożliwym stanem do osiągnięcia w odniesieniu do podmiotu, który nie cechuje się profesjonalną znajomością prawa<sup>20</sup>. Wspólne jednak, zarówno dla pewności subiektywnej, jak i obiektywnej, jest pojęcie przewidywalności. W tym zakresie można przytoczyć opinię

<sup>16</sup> Wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00, Lex nr 41207.

<sup>17</sup> Wyrok TK z 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02, Lex nr 54067.

<sup>18</sup> J. Stelmach, *Czy interpretacja prawnicza może być gwarantem pewności prawa*, „Forum Prawnicze” 2011, nr 6, s. 17.

<sup>19</sup> Zob. M. Wojciechowski, *Pewność prawa*, Sopot 2014, rozdz. 1.

<sup>20</sup> H. Filipczyk, *Czy gramy w tę samą grę? „Gry językowe” Wittgensteina a wykładnia prawa podatkowego*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019, s. 82.

Hanny Filipczyk, która definiuje pewność prawa w sposób następujący: „Cecha prawa polegająca na tym, że podmiot, do którego prawo się odnosi (adresat normy, obywatel, podatnik), jest w stanie przewidzieć determinowane nim skutki faktów (stanów rzeczy), w tym czynów (działań i zaniechań) własnych i innych podmiotów”<sup>21</sup>. Również judykatura podejmuje próby odpowiedzi na pytanie, jakimi cechami powinno charakteryzować się prawo, które można określić jako prawo pewne dla jego adresatów. W jednym ze swoich orzeczeń Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „warunek jasności przepisu oznacza obowiązek tworzenia unormowań klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów”<sup>22</sup>.

Skutkiem wprowadzenia do systemu prawa przepisu, którego sformułowanie łamie zasadę pewności prawa, jest niezgodność takiej regulacji z Konstytucją RP, co może skutkować stwierdzeniem jego niezgodności z Konstytucją RP przez Trybunał Konstytucyjny<sup>23</sup>.

W takim ujęciu doktrynalnym i jurysprudencjalnym wydaje się, że pewność prawa winna charakteryzować się przewidywalnością. System prawny, który spełnia zasadę pewności, cechuje się możliwością przewidzenia konsekwencji prawnych podejmowanych działań przez podmioty prawa. Autorka niniejszego artykułu stoi na stanowisku, że pewność rozumiana w taki sposób jest nie do osiągnięcia w stosunku do osób niecechujących się profesjonalną wiedzą z zakresu nauk prawnych. Wynika to z faktu, iż tekst aktu normatywnego jest napisany specyficznym językiem, w naukach prawnych nazywanym językiem prawnym. Zatem już sam sposób formułowania regulacji prawnych powoduje, iż jego zrozumienie przez adresata (nieprofesjonalistę) jest co najmniej wątpliwe. Można przytoczyć wiele poglądów doktrynalnych, wedle których powszechne rozumienie tekstów aktów normatywnych przez nieprofesjonalistów jest koncepcją nierealną<sup>24</sup>. Możliwe jest wręcz zaryzykowanie stwierdzenie, że dla przeciętnego obywatela prawo zawsze będzie niezrozumiałe<sup>25</sup>. Co więcej, niekiedy uznaje się, że przepisy normujące zagadnienia specjalistyczne mogą być niezrozumiałe dla prawników, którzy nie są specjalistami w tym zakresie<sup>26</sup>. Wniosek taki wydaje się jak najbardziej słuszny. Wystarczy chociażby zasygnalizować trudności w zrozumieniu prawa podatkowego przez profesjonalistów niezajmujących się tą gałęzią. Może o tym świadczyć np. wyodrębnienie oddzielnego zawodu zaufania publicznego, jakim jest doradca po-

<sup>21</sup> H. Filipczyk, *Postulat pewności...*, s. 21.

<sup>22</sup> Wyrok TK z 26 maja 2008 r., sygn. akt SK 25/07, Lex nr 380071.

<sup>23</sup> G. Koksanowicz, *Zasada określoności przepisów w procesie stanowienia prawa*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2014, nr 22, s. 475.

<sup>24</sup> T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*, Warszawa–Kraków 1986, s. 110–115; K. Pleszka, *Wykładnia rozszerzająca*, Warszawa 2010, s. 195.

<sup>25</sup> A. Bielska-Brodziak, *Śladami prawodawcy faktycznego*, 2017, Lex, rozdz. 2.

<sup>26</sup> Szerzej: T. Grzybowski, *Spory wokół reguły clara non sunt interpretanda*, „Państwo i Prawo” 2012, nr 9.

datkowy. Należy jednak zaznaczyć, że jest to jedynie spostrzeżenie autorki i nie pretenduje ono do hipotezy o powszechnym niezrozumieniu prawa podatkowego przez prawników.

Za wnioskiem, iż poprzez prawo pewne należy rozumieć tak skonstruowany system prawny, którego skutki będą przewidywalne dla profesjonalisty, przemawia również orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. W jednym ze swoich orzeczeń Trybunał wskazał, że „niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. (...) Dlatego tylko daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne albo już występujące w praktyce, albo – jak to ma miejsce w przypadku kontroli prewencyjnej – takie, których z bardzo wysokim prawdopodobieństwem można się spodziewać w przyszłości, mogą być podstawą stwierdzenia niezgodności z Konstytucją określonego przepisu prawa”<sup>27</sup>.

W tym zakresie należy podkreślić, że dostrzeżenie rozbieżności interpretacyjnych, do których nawiązuje przytoczone orzeczenie, jest możliwe wyłącznie przez podmiot cechujący się odpowiednim stopniem wiedzy z zakresu nauk prawnych. Z tego powodu należałoby uznać, że zasadę dostatecznej określoności przepisów prawa powinno odnosić się do pewności regulacji prawnych, przy czym pewność ta powinna być postrzegana z perspektywy podmiotu zajmującego się prawem w sposób profesjonalny. Przyjęcie, że ocena pewności przepisów prawnych powinna być przeprowadzona z punktu widzenia osoby nieznającej zasad interpretacji tekstu prawnego, jest całkowicie pozbawiona znaczenia normatywnego. Trybunał Konstytucyjny bowiem wskazuje, że dopiero brak możliwości pozbycia się rozbieżności interpretacyjnych poprzez doktrynę oraz judykaturę uzasadnia stwierdzenie niejasności przepisu, które skutkuje jego niekonstytucyjnością. Zatem niejasność przepisu jedynie dla adresata normy nieprofesjonalisty nie jest wystarczająca dla podważenia konstytucyjności danego przepisu.

Wydaje się, że na pewność prawa, rozumiana jako przewidywalność rozstrzygnięcia z perspektywy profesjonalnego odbiorcy prawa, wpływa na przestrzeganie innych zasad wywodzonych z art. 2 Konstytucji RP. Niezmiernie w tym zakresie ważne są zasady konstytucyjne, których naruszenie może powodować skutek, jakim jest zmniejszenie przewidywalności rozstrzygnięcia prawnego dokonywanego – czy to przez organ administracji, czy sąd. Nie sposób w artykule naukowym wymienić oraz opisać wszystkich tych zasad. Z tego powodu autorka niniejszego poprzestanie na odwołaniu się do dwóch z nich, jakimi są zasada odpowiedniego *vacatio legis* oraz zakaz wprowadzania nowych przepisów z mocą wsteczną.

<sup>27</sup> Wyrok TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. akt P 13/02, Lex nr 57099.

Wedle pierwszej z nich okres *vacatio legis* aktów normatywnych musi być odpowiedni do charakteru nowo wprowadzanych przepisów<sup>28</sup>. Ten odpowiedni czas *vacatio legis* w zasadzie będzie oceniany *ad casum*. Co do zasady czas wdrożeniach nowych przepisów podatkowych winien być na tyle długi, aby adresaci norm prawnych mogli się zapoznać z nowymi przepisami oraz dostosować swoje działania do nich<sup>29</sup>.

Druga zasada, inaczej nazywana zasadą *lex retro non agit*, przewiduje, że prawo nie powinno być stosowane do zdarzeń, które miały miejsce przed jego wejściem w życie. Jednak należy zauważyć, że zasada ta dotyczy jedynie przepisów, które pogarszają sytuację prawną jednostki<sup>30</sup>. Wprowadzenie np. ulg podatkowych z mocą wsteczną zatem nie spowoduje naruszenia tej zasady konstytucyjnej. Mając na uwadze orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, należy uznać, że zasada ta powinna być postrzegana bardziej rygorystycznie w obrębie niektórych przepisów. Przykładem takich regulacji są przepisy, które dotyczą działalności gospodarczej obywateli<sup>31</sup>. Niemniej nie jest ona zasadą absolutną. Możliwe jest jej złamanie w sytuacji wyjątkowych, w których inna zasada konstytucyjna przemawia za wprowadzeniem przepisu z mocą wsteczną<sup>32</sup>.

Można zaryzykować stwierdzenie, że przestrzeganie obu zasad przez ustawodawcę wpływa w sposób pozytywny na przewidywalność prawa. Odpowiednie *vacatio legis* powoduje, że adresaci norm prawnych nie są zaskakiwani przez ustawodawcę nowymi przepisami. Co więcej, profesjonaliści w zakresie prawa, tj. adwokaci, radcowie prawni, doradcy podatkowi oferujący na co dzień usługi prawne, muszą mieć odpowiednio dużo czasu do zapoznania się z nowymi regulacjami i odpowiedniego ich zastosowania. Druga z powyżej opisywanych zasad – *lex retro non agit* – w sposób oczywisty wpływa pozytywnie na przewidywalność prawa. Trudno bowiem uznać, że system prawny, w którym regulacje prawne niekorzystne dla adresatów mogłyby być wprowadzane do systemu prawnego z mocą wsteczną, byłby przewidywalny. W takim systemie adresaci norm prawnych nie byłiby w stanie planować nawet swojej bieżącej działalności w obawie przed wprowadzeniem np. wielu obowiązków, o których wcześniej nie przewidzieli, z mocą wsteczną.

<sup>28</sup> Wyrok TK z 15 lipca 1996 r., sygn. akt K 5/96, Lex nr 25753.

<sup>29</sup> P. Tuleja, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), op. cit., komentarz do art. 2, nb 6.

<sup>30</sup> M. Florczak-Wątor, [w:] P. Tuleja (red.), op. cit., komentarz do art. 2, pkt 5.

<sup>31</sup> Wyrok TK z 24 maja 1994 r., sygn. akt K 1/94, Lex nr 25098.

<sup>32</sup> Wyrok TK z 10 października 2001 r., sygn. akt K 28/01, Legalis nr 50912.



## Zasada dostatecznej określoności przepisów prawa podatkowego

Obecny system podatkowy jest dość jednolicie uznawany za wyjątkowo skomplikowany<sup>33</sup>. Wręcz można stwierdzić, że wśród społeczeństwa występuje powszechne przekonanie o wysokim stopniu skomplikowania tej gałęzi prawa, co w zasadzie można przyjąć za stwierdzenie prawdziwe<sup>34</sup>. Co więcej: i tak już skomplikowane regulacje prawa podatkowego podlegają stosunkowo częstym zmianom<sup>35</sup>. Rozległość norm prawa podatkowego oraz jego permanentne zmiany skutkują coraz trudniejszą ich interpretacją. Ta skomplikowana sytuacja prawa podatkowego znajduje swoje odzwierciedlenie w doktrynie, która nie nadąża z dostosowywaniem opracowań naukowych do tempa zmian ustawodawczych. Ponadto w całym systemie podatkowym występuje także wiele sprzeczności wewnętrznych, co w sposób oczywisty również utrudnia wykładnię konkretnych przepisów prawa podatkowego<sup>36</sup>.

Należy jednak zwrócić uwagę, że przez doktrynę wysuwane są wnioski, wedle których obecny stopień globalizacji oraz pojawienie się międzynarodowych korporacji stosujących coraz bardziej skomplikowane struktury optymalizacyjne mające na celu unikanie opodatkowania skutkuje tym, iż system podatkowy musi być skomplikowany<sup>37</sup>.

Należy zatem – w ramach niniejszego artykułu – poprzestać na stwierdzeniu, że polskie prawo podatkowe jest gałęzią wysoce specjalistyczną, ale przede wszystkim skomplikowaną. Prawdopodobne jest jednocześnie stwierdzenie, że jego uproszczenie jest niemożliwe. W tym miejscu warto zadać py-

---

<sup>33</sup> O bardzo wysokim stopniu skomplikowania polskiego systemu podatkowego może świadczyć chociażby raport przygotowywany przez Tax Foundation. W roku 2021 Polska zajęła drugie miejsca od końca w rankingu konkurencyjności systemów podatkowych krajów należących do OECD. Rok wcześniej polski system podatkowy zajął zaś trzecie miejsce od końca. Zgodnie z wnioskami płynącymi z raportu największym problem polskiego systemu podatkowego jest właśnie wysoki stopień jego skomplikowania. Zob. Tax Foundation, *International tax competitiveness Index 2021*, Waszyngton 2021; Forum Obywatelskiego Rozwoju, *Komunikat FOR 33/2020: Polski system podatkowy trzeci od końca w rankingu Tax Foundation*, <https://for.org.pl/a/7996,komunikat-for-33/2020-polski-system-podatkowy-trzeci-od-konca-w-rankingu-tax-foundation>.

<sup>34</sup> W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, 2012, Lex, rozdz. I.

<sup>35</sup> A. Mariański, *Przyszłość doradztwa podatkowego, refleksje z okazji 25-lecia zawodu w Polsce*, „Doradca Podatkowy” 2021, nr 1, s. 3.

<sup>36</sup> Jako przykład wewnętrznej sprzeczności ustaw podatkowych można wskazać regulacje dotyczące źródeł przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych, które sprawiają ogromne problemy interpretacyjne ze względu na ich wewnętrzną sprzeczność. Zob. M. Jamróży, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów – łamigłówka nie do rozwiązania?*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 10.

<sup>37</sup> B. Rogowska-Rajda, *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018, s. 237. W celu zrozumienia skomplikowania obecnych metod unikania opodatkowania zob. D. Gajewski, *Instrumenty hybrydowe a uszczelnienie systemu podatkowego*, [w:] D. Gajewski (red.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2020, s. 31–45.

tanie: w jaki sposób zasada dostatecznej określoności przepisów, która ma rangę zasady konstytucyjnej, wpływa na samo prawo podatkowe?

Rozpoczynając rozważania na temat dostatecznej określoności przepisów prawa podatkowego, należy zauważyć, że zasada ta nie przyjmuje odmiennego zakresu znaczeniowego tylko z powodu odnoszenia jej do prawa podatkowego. Istotne jest jednak, że w obrębie prawa podatkowego ma ona szczególne znaczenie. Stanowisko to wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, który wprost zaznacza, że „obie normy dotyczą jednak problematyki podatkowej, a więc dziedziny, w której przestrzeganie nakazu dostatecznej określoności stanowionej prawa ma szczególną doniosłość<sup>38</sup>.

Niezmiernie ważne jest również to, że konieczność zapewnienia pewności prawa podatkowego bardzo często jest wskazywana jako uzasadnienie dla prymatu wykładni językowej w prawie podatkowym<sup>39</sup>. W tym zakresie można wskazać następujące poglądy prezentowane przez sądy administracyjne:

1) „Tekst prawny bowiem jest rzeczywistym pośrednikiem pomiędzy prawodawcą a adresatem normy prawnej, co oznacza, że może być ona ustalona na podstawie przepisów prawnych tak daleko, jak zezwala na to tekst danego słowa<sup>40</sup>.

2) „Źródłem wiedzy dla podatnika, jak organów stosujących prawo, jest językowe znaczenie norm prawnych, albowiem przekaz językowy rozumiany jako możliwy sens słów jest powszechną metodą komunikowania się ustawodawcy z podatnikiem i organami stosującymi prawo. Literalna treść przepisów prawa wyznacza też zakres swobody organów stosujących prawo, bowiem w przeciwnym razie mogłoby dojść do przekroczenia granicy dzielącej wykładnię prawa od jego tworzenia<sup>41</sup>.

Co więcej, stanowienie przepisów prawa podatkowego o wysokim stopniu szczegółowości nieraz jest uzasadniane koniecznością zapewnienia w ramach tej gałęzi pewności prawa. Uważa się również, że z uwagi na ingerencyjny charakter prawa podatkowego, skutkujący wymogiem zapewnienia większej pewności przepisów niż w przypadku gałęzi niecechujących się taką ingerencyjnością, ustawodawca powinien unikać używania zwrotów niedookreślony. Zwroty te miałyby bowiem w sposób negatywny wpływać na pewność prawa. Skutkiem takiej techniki legislacyjnej jest coraz większa kazuistyka przepisów podatkowych, która paradoksalnie wręcz komplikuje system podatkowy<sup>42</sup>.

Biorąc pod uwagę rozważania zawarte w poprzednim podrozdziale, pewność prawa ma być rozumiana jako przewidywalność prawa, która powinna

<sup>38</sup> Wyrok TK z 29 września 2003 r., sygn. akt K 53/02, Lex nr 81788.

<sup>39</sup> A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 82–85.

<sup>40</sup> Wyrok NSA z 21 marca 2000 r., sygn. akt SA/Rz 595/99, Lex nr 51895.

<sup>41</sup> Wyrok NSA z 1 czerwca 2017 r., sygn. akt II FSK 1208/15, Lex nr 2328743.

<sup>42</sup> H. Filipezyk, *Zasady i reguły. Pewność prawa podatkowego a ślepa ulica konkretności*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2017, nr 109, s. 145–147.

być oceniana z perspektywy podmiotu profesjonalnego. W prawie podatkowym, przy obecnym bardzo wysokim stopniu jego skomplikowania, wręcz niemożliwe jest dojście do odmiennego wniosku. Uznanie, że zasada dostatecznej określoności przepisów prawa podatkowego powinna być oceniana z perspektywy podatnika, który nie ma odpowiedniego przygotowania do interpretacji podatkowego tekstu normatywnego, prowadziłaby do skutków wręcz absurdalnych. Przyjmując taki jej zakres znaczeniowy, praktycznie większość przepisów prawnopodatkowych mogłaby być uznana za niezgodne z Konstytucją RP. Trzeba również pamiętać, że Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie zaznacza, iż stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu z powodu naruszenia tejże zasady jest możliwe po przeprowadzeniu wszystkich metod wykładni. Zatem tę zasadę naruszają przepisy, które będą naruszały zasadę pewności prawa, przez którą rozumie się zapewnienie pewności prawa, a więc możliwości przewidzenia jego skutków z perspektywy podmiotu profesjonalnego.

Przyjęcie takiego zakresu znaczeniowego zasady dostatecznej określoności prawa podatkowego naturalnie prowadzi do powstania wątpliwości dotyczących prymatu wykładni językowej, a być może nawet samej techniki legislacyjnej związanej z materią podatkową. Jak już wcześniej wspomniano, szczególne znaczenie tej metody interpretacji jest podyktowane koniecznością zapewnienia pewności prawa podatkowego. Co więcej, jest to także uzasadnienie dla coraz większej kazuistyki prawa podatkowego. Przyjmując wniosek, że pewność prawa podatkowego oznacza jego przewidywalność dla podmiotu profesjonalnego, uzasadnienie dla pierwszeństwa wykładni językowej oraz kazuistycznej metody regulacji wydaje się nie występować. Należy jednak wyraźnie zaznaczyć, że celem niniejszego artykułu było jedynie zasygnalizowanie, iż zagadnienie to warte jest pogłębionych analiz, a nie wysunięcie daleko idących wniosków o konieczności rezygnacji z pierwszeństwa interpretacji literalnej oraz odejścia od wprowadzania bardzo precyzyjnych przepisów podatkowych. Wnioski takie bowiem wymagają z pewnością wielu rozważań niemożliwych do przeprowadzenia w ramach jednego artykułu.

Duży stopień skomplikowania prawa podatkowego nie jest problemem jedynie w polskim ustawodawstwie. Rosnąca liczba przepisów podatkowych, kazuistyczna metoda ich regulacji, niejasność przepisów podatkowych – to obraz systemów podatkowych wielu państw<sup>43</sup>. W niektórych krajach prymat wykładni językowej nie jest tak daleko posunięty jak w Polsce<sup>44</sup>. Niemniej mimo odwoływania się również do innych metod wykładni, prawo podatkowe

<sup>43</sup> B. Brzeziński, *Zagadnienie przyczyn i rodzajów złożoności prawa podatkowego w literaturze anglosaskiej*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2017, nr 1, s. 36–48 oraz przywołana tam literatura.

<sup>44</sup> Za przykład można wskazać Wielką Brytanię czy też Australię. W Australii, mimo odejścia od ścisłej wykładni literalnej prawa podatkowego, sądy przyjmują, że inne metody wykładni od literalnej nie mogą prowadzić do zwiększenia opodatkowania. Zob. np. J. Freedman, *Improving (Not Perfecting) Tax Legislation: Rules and Principles Revisited*, „British Tax Review” 2010, nr 6, s. 722–724; R. Krever, *Legal interpretation of tax law*, Alphen aan den Rijn 2014, s. 31.

wciąż jest prawem kazuistycznym, obszernym, a przez to skomplikowanym. Hanna Filipczyk za taki stan legislacji, mimo możliwości wykładni przepisów w oparciu o wszystkie metody wykładni, poczytuje „bezwład społecznej konwencji”<sup>45</sup>. Z powyższego można wywnioskować, że odejście od prymatu wykładni językowej w prawie podatkowym nie jest jedynym czynnikiem niezbędnym do zmniejszenia ogromnej liczby przepisów prawnopodatkowych. Konieczna jest również zmiana postrzegania techniki legislacyjnej przez ustawodawcę podatkowego. Niemniej zmiana metod wykładni w tym zakresie jest niezbędna. Obecne prawodawstwo podatkowe w dużym stopniu bowiem koncentruje się na „domykaniu” luk aksjologicznych w systemie, które nie zostały dostrzeżone przy konstruowaniu regulacji podatkowych, a skutkują użyciem przez podatników korzyści podatkowych niezgodnych z celem ustawodawcy<sup>46</sup>.

## Wnioski końcowe

Zasada dostatecznej określoności przepisów prawa powinna być rozumiana jako obowiązek nałożony na ustawodawcę do stanowienia przepisów prawa, które cechują się przewidywalnością. Dotyczy ona treści przepisu prawa, jego umiejscowienia w systemie prawa podatkowego oraz możliwości przewidzenia skutków prawnych jego zastosowania. Klarowność przepisu prawa winna być weryfikowalna głównie z perspektywy podmiotu cechującego się profesjonalną wiedzą z zakresu nauk prawnych. Wydaje się jednak, że nie jest możliwe osiągnięcie stanu, w którym przepisy prawa podatkowego będą zrozumiałe dla przeciętnego obywatela. Założenie o powszechnym rozumieniu przepisów prawa podatkowego przez ogół obywateli, w szczególności osób, które nie posiadają odpowiedniej wiedzy z zakresu interpretacji przepisów prawa, jest założeniem utopijnym.

Co więcej, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego niezgodność z Konstytucją RP danego przepisu z powodu naruszania zasady dostatecznej określoności przepisów prawa jest przypadkiem wyjątkowym, możliwym do stwierdzenia dopiero po przeprowadzeniu wszystkich metod wykładni. Z tego wynika, że ewentualne naruszenie tej zasady powinno być oceniane głównie z perspektywy profesjonalisty. Tylko bowiem taki podmiot ma odpowiednią wiedzę oraz umiejętności do zastosowania wszystkich metod interpretacji przepisów prawa.

<sup>45</sup> H. Filipczyk, *Zasady i reguły...*, s.152.

<sup>46</sup> W tym zakresie można wskazać chociażby na przepisy, które mają przeciwdziałać konkretnym schematom optymalizacyjnym, które wystąpiły na rynku. Zob. P. Karwat, *Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12, s. 12–20.

Zasada ta nie ma odmiennego zakresu znaczeniowego w obrębie prawa podatkowego, jednak w jego obrębie ma znaczenie szczególne. Prawo podatkowe powinno bowiem cechować się wyższym stopniem pewności w porównaniu do gałęzi, które nie są ingerencyjne.

Ważnym wnioskiem wypływającym z niniejszego artykułu jest również wpływ szczególnego znaczenia pewności prawa w prawie podatkowym na metody interpretacji oraz technikę legislacyjną tej gałęzi. Wydaje się bowiem, że w tym zakresie dochodzi do błędnego uznania, iż prawem spełniającym zasadę pewności jest prawo, które jest jasne i zrozumiałe dla całego społeczeństwa. Jednakże doświadczenia płynące z innych krajów wskazują na to, że zmiana metod interpretacji podatkowych aktów normatywnych nie jest wystarczająca do zmiany techniki legislacyjnej.

## Wykaz literatury

- Bielska-Brodziak A., *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Bielska-Brodziak A., *Śladami prawodawcy faktycznego*, 2017, Lex.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, ODDT, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Zagadnienie przyczyn i rodzajów złożoności prawa podatkowego w literaturze anglosaskiej*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2017, nr 1.
- Dworkin R., *Taking Rights Seriously*, Harvard University Press, Cambridge 1977.
- Freedman J., *Improving (Not Perfecting) Tax Legislation: Rules and Principles Revisited*, „British Tax Review” 2010, nr 6.
- Filipczyk H., *Czy gramy w tę samą grę? „Gry językowe” Wittgensteina a wykładnia prawa podatkowego*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, 2013, Lex.
- Filipczyk H., *Zasady i reguły. Pewność prawa podatkowego a ślepa ulica konkretności*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2017, nr 109.
- Gajewski D., *Instrumenty hybrydowe a uszczelnienie systemu podatkowego*, [w:] D. Gajewski (red.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
- Garlicki L., Zubik M. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, 2016, Lex.
- Gizbert-Studnicki T., *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*, PWN, Warszawa–Kraków 1986.
- Grzybowski T., *Spory wokół reguły clara non sunt interpretanda*, „Państwo i Prawo” 2012, nr 9.
- Jamroży M., *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów – lamigłówka nie do rozwiązania?*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 10.
- Karwat P., *Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12.

- Koksanowicz G., *Zasada określoności przepisów w procesie stanowienia prawa*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2014, nr 22.
- Krever R., *Legal interpretation of tax law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn 2014.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2019.
- Morawski W., *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, 2012, Lex.
- Mariański A., *Przyszłość doradztwa podatkowego, refleksje z okazji 25-lecia zawodu w Polsce*, „Doradca Podatkowy” 2021, nr 1.
- Pleszka K., *Wykładnia rozszerzająca*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Rogowska-Rajda B., *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Safjan M., Bosek L. (red.), *Konstytucja RP*, t. 1: *Komentarz do art. 1–86*, 2016, Legalis.
- Stelmach J., *Czy interpretacja prawnicza może być gwarantem pewności prawa* „Forum Prawnicze” 2011, nr 6.
- Tuleja P. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, 2021, Lex.
- Wojciechowski M., *Pewność prawa*, Wyd. UG, Sopot 2014.

## Summary

### Meaningful scope of the principle of sufficient definiteness of tax law and the complexity of tax law

**Keywords:** tax law, principle of clarity of laws, Constitution, constitutional principles.

When introducing new regulations to the Polish tax system, the legislator should observe the principle of legal certainty. Legal certainty itself is extremely important in tax law. It justifies the primacy of linguistic interpretation within this branch of law and a special legislative technique of tax regulations. The aim of this article is to show the meaning of the principle of legal certainty in tax law and its possible consequences on the interpretation methods adopted in tax law and its legislative technique. The main conclusion of this article is that legal certainty should be understood as the predictability of its effects from the perspective of a professional dealing with the law. At the same time, it is extremely important that the primacy of linguistic interpretation in tax law and the casuistic legislative technique justified by the need to ensure legal certainty assume a different meaning of this concept. Therefore, the need for a thorough analysis of these issues should be signalled, and perhaps a change in the approach to such key issues in tax law.