

PRAWNE UWARUNKOWANIA EFEKTYWNOŚCI  
SYSTEMU PODATKOWEGO



PAWEŁ BORSZOWSKI

p.borszowski@gmail.com

*Determinanty elastyczności przepisów prawa podatkowego  
(na drodze do poprawy systemu podatkowego)*

---

Determinants of Elasticity of Tax Law (on the Way to Improve the Tax System)

**Słowa kluczowe:** elastyczność przepisów; prawo podatkowe; determinanty elastyczności

**Keywords:** flexibility regulations; tax law; determinants of flexibility

**Kod JEL:** K000; K3; K340

## Wstęp

Debata nad poprawą systemu podatkowego ciągle zyskuje na aktualności. Świadczy to nie tylko o słabym odbiorze przez decydentów licznych głosów przedstawicieli doktryny prawa podatkowego w kwestii potrzeby poprawy systemu podatkowego [zob. Fojcki-Mastalska, Mastalski, 2002, s. 155 i n.; Kosikowski, 1999, s. 111 i n.] i jego uproszczenia [Brzeziński, 1999, s. 335], ale także w przedmiocie wskazywania konkretnych uwag dotyczących tworzenia koncepcji przebudowy systemu podatkowego w Polsce<sup>1</sup>. Nie mniej istotnym problemem jest wzrastająca złożoność stosunków prawnych, których konsekwencje obserwujemy w obszarze prawa podatkowego. Rozwój rzeczywistości społeczno-gospodarczej powoduje istotne zmiany dla całego systemu prawa, co obserwowano już wcześniej w doktrynie, jak

---

<sup>1</sup> Uwagi dotyczące tworzenia koncepcji przebudowy systemu podatkowego sformułował C. Kosikowski [1999, s. 114 i n.].

choćby co do poglądów na temat rozwoju prawa [Piszko, 2000, s. 208]. Dla prawa podatkowego oznacza to w dużym uproszczeniu podwójną trudność. Z jednej strony stan rosnącej liczby regulacji prawa podatkowego wpisuje się w szeroką debatę prowadzoną na temat relacji pomiędzy rozwojem prawa a rozwojem rzeczywistości społeczno-gospodarczej<sup>2</sup>. Z drugiej zaś strony dochodzi konsekwencja charakteru prawa podatkowego i jego miejsca w systemie podatkowym. Chodzi o relację pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym. Relacja ta jest bowiem charakterystyczna dla unormowań prawa podatkowego, które służą gromadzeniu środków publicznych, a zatem unormowania prawa podatkowego pozostają w ścisłym związku z unormowaniami obrotu gospodarczego, służąc przejmowaniu – w pewnym uogólnieniu – efektów tego obrotu.

Stosunkowo częste i liczne zmiany prawa podatkowego, związane co prawda z jego charakterem, nie mogą być ocenione pozytywnie w kontekście stanu całego systemu prawa oraz w kontekście regulacji przynależnych do tej części systemu prawa, której obszar odpowiada unormowaniom relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym. Negatywne konsekwencje tej sytuacji można zaobserwować nie tylko w stosunku do jakości regulacji prawnej prawa podatkowego, ale także w stosunku do zachowań adresatów norm. Chodzi szczególnie o podatników prowadzących działalność gospodarczą, którzy nie tylko mogą mieć trudności w zaplanowaniu strategii swoich obciążeń podatkowych, lecz przede wszystkim wpływa to na ich świadomość „niepewności podatkowej”, ze skutkami w sensie poszukiwania miejsca na prowadzenie działalności gospodarczej w innym kraju.

Negatywne konsekwencje licznych i częstych zmian prawa podatkowego można zaobserwować zarówno rosnącą liczbą interpretacji przepisów prawa podatkowego, jak i w ramach orzecznictwa sądowego, co powoduje, iż podatnik może mieć spore trudności nie tylko w ustaleniu właściwego unormowania, ale też w odszukaniu „właściwej” interpretacji i „właściwego” orzeczenia sądowego. Osobną kwestią są poglądy formułowane w orzecznictwie podatkowym, gdzie sądy rozszerzają istniejące regulacje prawne, powodując spory chaos w praktyce podatkowej, jak choćby w kwestii przychodów ze stosunku pracy [Brzeziński, 2013, s. 403 i n.].

Wskazane uwagi to tylko pewne wyjściowe zagadnienia, które pojawiają się przy formułowaniu podstaw elastyczności przepisów polskiego prawa podatkowego. Wydaje się bowiem, iż lansowanie tego rozwiązania jest optymalnym krokiem w kierunku zmniejszenia tempa zmian regulacji prawa podatkowego i przynajmniej pewnego stopnia jego uproszczenia. Elastyczność jako wartość zewnętrzna systemu prawa służy bowiem przełamywaniu nieadekwatności tego systemu do tempa zmian rzeczywistości społeczno-gospodarczej [Leszczyński, 2001, s. 53]. Z uwagi na podniesiony już kontekst licznych i częstych zmian tego prawa wydaje się, że wartość elastyczności powinna być akcentowana szczególnie w obszarze prawa

---

<sup>2</sup> Jednym z dobitnych przykładów takiej debaty jest opracowanie pod redakcją L. Leszczyńskiego [1999].

podatkowego, co jednak wiąże się z pewnymi trudnościami. Nie można zapominać o administracyjnoprawnej metodzie regulacji prawa podatkowego, która stanowi pewne zabezpieczenie odpowiedniego sposobu uregulowania ingerencji ustawodawcy w prawo własności podatnika.

Elastyczność odniesiona do prawa podatkowego powinna być zatem rozpatrywana w kontekście elastyczności przepisów tego prawa. Rozpatrywanie elastyczności przepisów prawa podatkowego to zagadnienie szerokie, wiążące się nie tylko z wyczerpującym określeniem środków techniki prawodawczej zapewniającej ową elastyczność<sup>3</sup>, ale przede wszystkim z wyczerpującym określeniem jej podstaw, czy też bardziej uzasadnienia. Uzasadnienie dla stosowania elastyczności przepisów prawa podatkowego to nie tylko wybór drogi, która przynajmniej w pewnym zakresie spowoduje ograniczenie nadmiernych zmian prawa podatkowego, ale przede wszystkim przekonanie, że jest to jedno z lepszych rozwiązań, biorąc pod uwagę trudności, jakie wynikają z charakteru regulacji prawa podatkowego.

Punktem wyjścia dla rozważań o elastyczności przepisów prawa podatkowego jest zatem uzasadnienie dla jej stosowania. Celem niniejszego opracowania jest uzasadnienie dla przyjęcia takich rozwiązań w obszarze prawa podatkowego, które zapewnią elastyczność przepisów prawa podatkowego. Z kolei uzasadnienie to prowadzi do kluczowej kwestii, tj. determinantów elastyczności przepisów prawa podatkowego.

## 1. Pojęcie determinantów elastyczności przepisów prawa podatkowego

Ustalenie pojęcia determinantów elastyczności przepisów prawa podatkowego jest istotne z dwóch względów. Po pierwsze, chodzi o ustalenie pewnej wspólnej cechy pozwalającej objąć te czynniki, które warunkują podjęcie decyzji co do zastosowania elastyczności w przepisach prawa podatkowego. Po drugie, chodzi o rozstrzygnięcie kwestii, czy determinanty te obejmują wyłącznie czynniki, które warunkują samą decyzję o zastosowaniu środków techniki prawodawczej zapewniającej elastyczność, czy również te czynniki, które wpływają na rozszerzenie zakresu owej elastyczności.

Poszukując wspólnej cechy, pozwalającej ustalić obszar czynników charakteryzowanych jako determinanty elastyczności przepisów prawa podatkowego, należałoby w pierwszej kolejności odnieść się do regulacji stanowiącej punkt wyjścia do posługiwania się rozwiązaniami zapewniającymi elastyczność tekstu aktu normatywnego. Chodzi o wprowadzone przepisem § 155 ust. 1 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” kryterium potrzeby zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego. Biorąc pod uwagę wybraną jedynie przykładowo regulację z zakresu szczegółowego prawa podatkowego, gdzie ustawodawca wykorzystuje środki tech-

<sup>3</sup> Wydaje się, iż zastosowanie w tym przypadku ma przepis § 155 ust. 1 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U., nr 100, poz. 908).

niki prawodawczej zapewniające elastyczność<sup>4</sup>, można stwierdzić, że ustawodawca zbyt dowolnie traktuje kryterium potrzeby zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego. Warto zatem zastanowić się nad tym, czy tak sformułowane kryterium nie stanowi dla ustawodawcy podatkowego motywu do zbyt dowolnego stosowania źródeł elastyczności. Nie chodzi tu rzecz jasna o krytykę tak przyjętego rozwiązania w regulacji „Zasad techniki prawodawczej”. Kryterium potrzeby wymaga bowiem od ustawodawcy szczególnej ostrożności „dopasowanej” do tej gałęzi prawa, w której stosuje on te środki techniki prawodawczej. Nie ulega wątpliwości, że w obszarze prawa podatkowego kryterium potrzeby jak na razie nie sprawdziło się, co może wskazywać na nazbyt subiektywne jego traktowanie bez poszanowania tego, co wynika choćby z administracyjnoprawnej metody regulacji.

Poszukując wspólnej cechy, która dawałaby możliwość ustalenia pewnych czynników, które można by określić mianem determinantów elastyczności przepisów prawa podatkowego, należałoby postulować zastosowanie nie tyle kryterium potrzeby, co bardziej kryterium konieczności zapewnienia elastyczności przepisów prawa podatkowego. Przy czym sugerowanie uwzględnienia tak określonego kryterium nie należy oceniać jako pewnej niezgodności z wprowadzonym w przepisach rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” kryterium potrzeby zapewnienia tej elastyczności. Wydaje się bowiem, że regulacja wskazanego rozporządzenia może stanowić punkt wyjścia, a zarazem istotną wskazówkę dla ustawodawcy z punktu widzenia całego systemu prawa. Natomiast transponowanie tego kryterium w obszar regulacji prawa podatkowego wymagałoby jego zaostrzenia w kierunku wykorzystania kryterium konieczności zapewnienia tej elastyczności.

Warto przy tym zauważyć, że postulowanie realizacji kryterium potrzeby zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego w obszarze prawa podatkowego przez kryterium konieczności nie należy rozumieć w sensie jednoczesnego ograniczenia źródeł elastyczności. Chodzi tu bardziej o pewne wspólne obszary kryterium potrzeby i kryterium konieczności zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego z obszaru prawa podatkowego. Tym samym nie należy postulować ograniczenia źródeł zapewniających ową elastyczność w obszarze prawa podatkowego, tylko bardziej stosowanie tych źródeł w „sposób uporządkowany”, tj. od samej decyzji o zastosowaniu

---

<sup>4</sup> Przykładem niewłaściwej decyzji o wprowadzeniu środka techniki prawodawczej zapewniającego elastyczność może być przepis art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.), zgodnie z którym zwolnieniu z podatku od nieruchomości podlegają – pod pewnymi warunkami – budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym oraz zajęte pod nie grunty. Wykorzystanie w tym przypadku charakterystycznej dla konstrukcji podatku od nieruchomości „relacji zajęcia” powoduje w praktyce dążenie – także w orzecznictwie podatkowym – do nieuzasadnionego rozszerzania zakresu tego zwolnienia również na grunty położone „w pobliżu budowli”. WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 15 kwietnia 2014 r. (I SA/Gl 1661/13), LEX nr 1463711, przyjął bowiem, że „językowa wykładnia przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. nie oznacza, że zwolnienie dotyczy wyłącznie gruntu znajdującego się poniżej budowli, ale również pozwala na wniosek, że obejmuje ono grunty zlokalizowane w pobliżu budowli, wypełnione czy zapełnione przez budowle ziemne, ewentualnie przez budowle umieszczone w gruncie, jak różnorakie linie kablowe”.

danego środka techniki prawodawczej, przez jej realizację i ewentualne rozszerzenie zakresu źródeł elastyczności.

Poszukiwanie pewnej cechy pozwalającej sprowadzić determinanty elastyczności przepisów prawa podatkowego do wspólnego mianownika prowadzi do wykorzystania kryterium konieczności. Ustalając pojęcie determinantów elastyczności przepisów prawa podatkowego, należy wskazać na te czynniki, które wykazują się kryterium konieczności zapewnienia elastyczności przepisów prawa podatkowego.

Jak już wskazano, ustalenie pojęcia determinantów elastyczności przepisów prawa podatkowego wymaga również zajęcia stanowiska w kwestii ich zasięgu. Chodzi o rozstrzygnięcie problemu, czy do zakresu pojęciowego należy kwalifikować wyłącznie te czynniki, które decydują o samym zastosowaniu źródeł elastyczności przepisów, czy również te z nich, które wskazują na rozszerzenie środków techniki prawodawczej zapewniających ową elastyczność. Wydaje się, że pojęciem tym należy objąć wszystkie te czynniki, które charakteryzują się kryterium konieczności zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego z zakresu prawa podatkowego. Wskazanie bowiem wyłącznie na czynniki, które stanowiłyby podstawę podjęcia samej decyzji o zastosowaniu środków techniki prawodawczej zapewniającej elastyczność przepisów byłoby obciążone błędem obecnego ustawodawcy, który stosunkowo często podejmuje decyzję o zastosowaniu danej regulacji, nie uwzględniając wszystkich konsekwencji, jakie regulacja ta przysporzy w dalszej perspektywie nie tylko jej funkcjonowania, lecz także funkcjonowania pozostałych regulacji powiązanych z nią bezpośrednio, a nawet pośrednio. W przypadku wprowadzania regulacji, które jednocześnie zawierałyby środki techniki prawodawczej kreujące elastyczność, należałoby monitorować praktykę ich stosowania, szczególnie w zakresie orzecznictwa sądowego, by móc jednocześnie ocenić ich skuteczność i podjąć ewentualnie dalsze działania w kierunku ich rozszerzenia bądź innej formy modyfikacji.

Uwzględniając przyjęte uwagi, należy stwierdzić, że pod pojęciem determinantów elastyczności przepisów prawa podatkowego trzeba rozumieć te czynniki, które prowadzą do przyjęcia stanu konieczności zapewnienia tej elastyczności w konkretnej regulacji prawa podatkowego, zarówno w przypadku podjęcia decyzji o zastosowaniu odpowiednich środków techniki prawodawczej, jak i w sytuacji ich rozszerzania bądź innej modyfikacji.

## **2. Zakres determinantów elastyczności przepisów prawa podatkowego**

Zakres determinantów elastyczności przepisów prawa podatkowego należy rozważać na dwóch płaszczyznach, co jest konsekwencją przyjętego pojęcia tych determinantów. Chodzi, po pierwsze, o determinanty rozważane na płaszczyźnie samego momentu podjęcia decyzji o zastosowaniu elastyczności przepisów prawa podatkowego, a po drugie – na płaszczyźnie jej rozszerzenia czy też innej modyfikacji.

Rozpatrując determinanty elastyczności przepisów prawa podatkowego w pierwszej umownie określonej płaszczyźnie, należy wskazać na czynniki mające zasadnicze

znaczenie do tworzenia tych przepisów, które z jednej strony wynikają z kryterium konieczności, z drugiej zaś kreują to kryterium.

Pierwszy determinant elastyczności przepisów prawa podatkowego będzie wynikał z porównania zakresu danej regulacji prawopodatkowej z jej odpowiednikiem w rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Jeżeli porównanie kształtu danej regulacji z jej odpowiednikiem wskaże, iż dany przepis określonej ustawy podatkowej nie wytrzymuje „naporu” rozwijającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej, a zatem pewne przypadki zaczynają „mijać” regulację, powodując konieczność jej ewentualnej zmiany, należy uznać, że jest to podstawowy determinant korzystania z elastyczności przepisów prawa podatkowego. Determinant ten jest także konsekwencją istoty elastyczności jako wartości zewnętrznej systemu prawa, którą stało się „przełamywanie” nieadekwatności tekstu prawnego do rzeczywistości społeczno-gospodarczej [Leszczyński, 2001, s. 53].

Podkreślane „omijanie” regulacji może być skutkiem dwóch sytuacji wpisujących się w ogólnie określony, a zarazem podstawowy, determinant potrzeby tworzenia elastyczności przepisów prawa podatkowego, przy czym z uwagi na jego znaczenie w kreowaniu elastyczności przepisów prawa podatkowego można uznać, iż stanowi to jednocześnie o konkretnych determinantach na tym etapie. Chodzi, po pierwsze, o zbyt wąsko określoną regulację prawopodatkową, nieuwzględniającą kontekstu rozwoju społeczno-gospodarczego, a co za tym idzie także relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym<sup>5</sup>. Po drugie zaś, skutek tak dynamicznie rozwijającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej, której nie dało się „przewidzieć” na etapie tworzenia danej regulacji prawopodatkowej. Warto zauważyć, że prowadzi to do konieczności akcentowania kontekstu funkcjonalnego danego unormowania z perspektywą temporalną jego obowiązywania w obszarze prawa podatkowego. Należy zatem postulować dostrzeżenie przez ustawodawcę podatkowego „stanu przygotowania” adresatów norm prawa podatkowego na ich ewentualne zmiany, a nie tworzenie unormowań, które w rezultacie powodują „reakcję oczekiwania” na zmiany. Taka postawa

---

<sup>5</sup> Dla zobrazowania problemu można posłużyć się przykładem opodatkowania garaży podatkiem od nieruchomości w przypadku, gdy stanowią one wydzielone nieruchomości. Prawodawca w regulacji ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (obecne unormowanie t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.) nie przewidział w 1991 r. rozwoju budownictwa mieszkaniowego i korzystania w horyzoncie czasowym z samochodów osobowych w znacznie szerszym zakresie „na co dzień”, co spowodowało dynamiczny wzrost budownictwa wykorzystującego parkingi budowane w bryle budynku mieszkalnego. W praktyce spowodowało to powstanie kontrowersji dotyczącej „wyboru” opodatkowania według stawek przewidzianych jak dla budynków mieszkalnych (najniższych) czy też według stawek przewidzianych jak dla budynków pozostałych (znacznie wyższych). Niejednolite w tym obszarze było także orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, gdzie tytułem przykładu wskazać można na wyrok NSA z dnia 12 października 2011 r. (II FSK 335/11), LEX nr 1069890, w którym NSA słusznie uwzględnił kontekst funkcjonalny obecnego garażu. Problem został rozstrzygnięty uchwałą NSA z dnia 27 lutego 2012 r. (II FPS 4/11), ONSAiWSA 2012/3/36, na korzyść zastosowania stawek przewidzianych dla budynków bądź ich części pozostałych. Wydaje się jednak, że nadal pozostaje niedosyt interpretacyjny wynikający z kontekstu wykładni historycznej czy też bardziej ze zbyt sztywnego określenia regulacji dotyczącej stawek podatku od nieruchomości.



podatnika jest w pewnym sensie spowodowana brakiem poszanowania przez samego ustawodawcę podatkowego zasady pewności prawa, ale jednocześnie prowadzi do pytania o sens tworzenia takiego prawa podatkowego, które wymaga licznych zmian, wpisując się w debatę nad kształtem jego regulacji [Brzeziński, 1999].

Analiza determinantów elastyczności przepisów prawa podatkowego w płaszczyźnie samego podjęcia decyzji o zastosowaniu odpowiednich środków techniki prawodawczej pozwala uznać, że wynikają one z nazbyt wąsko określonej regulacji prawnopodatkowej, nieuwzględniającej horyzontu czasowego obowiązywania, a także z niedostatecznego uwzględnienia relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym, a tym samym braku możliwości przewidywania skutków owej relacji.

Drugą płaszczyzną, w ramach której należy poszukiwać determinantów elastyczności przepisów prawa podatkowego, jest płaszczyzna dalszego rozwoju tej elastyczności, czyli taka, w ramach której funkcjonują już konkretne środki techniki prawodawczej. Trzeba przy tym zauważyć, iż wyznaczanie determinantów w tym zakresie nie oznacza jednocześnie wyłącznie dążenia do zwiększania obszaru elastyczności przepisów. W zależności bowiem od stanu regulacji, jak również wskazywanej już oceny funkcjonowania środków techniki prawodawczej zapewniających elastyczność, może zaistnieć konieczność zmniejszenia jej stopnia. Stąd też określono rozpatrywaną płaszczyznę mianem rozszerzenia elastyczności przepisów prawa podatkowego bądź też jej innej modyfikacji. Chodzi o powiązanie zakresu elastyczności z celem danej regulacji prawnopodatkowej czy też celem danej instytucji prawnopodatkowej.

Poszukiwanie determinantów wykorzystywania elastyczności przepisów prawa podatkowego w ujęciu jego modyfikacji prowadzi do dwóch sytuacji. W pierwszej kolejności należy wskazać na nieustalenie stopnia elastyczności będące konsekwencją przypadkowości zastosowania źródeł bądź nawet pojedynczego źródła elastyczności. W tym przypadku determinant wynika z zastosowania środka techniki prawodawczej, jednak nie tylko bez uwzględnienia, lecz także bez ustalenia stopnia elastyczności, zarówno zakładanego, jak i uzyskanego<sup>6</sup>. Wykorzystanie wówczas elastyczności w przepisach prawa podatkowego będzie wiązało się z wymogiem oceny samego uzasadnienia dla jej wprowadzenia. Determinanty „używania” elastyczności przepisów prawa podatkowego wpisują się w analizowane już kryterium konieczności.

---

<sup>6</sup> Jako przykład braku ustalenia stopnia elastyczności przepisów prawa podatkowego może posłużyć przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (w stanie prawnym do końca 2015 r.), w którym ustawodawca wprowadził definicję legalną gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Normodawca wykorzystał w tej definicji określenie nieostre, wskazujące na względy techniczne jako uzasadnienie dla tych sytuacji, które powodowały brak możliwości prowadzenia działalności gospodarczej. Użycie tego wyrażenia nieostrego miało wymiar przypadkowości, powodując niemałe wątpliwości interpretacyjne, gdy idzie o rozumienie samego wyrażenia, jak również jego konsekwencje w całokształcie przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wyrażenie nieostre prowadziło do „rozsadzenia” definicji legalnej, powodując, iż cel tej definicji był mało osiągalny. Wylimitowanie tego określenia nieostrego w stanie prawnym od 1 stycznia 2016 r. jest potwierdzeniem dostrzegania przez ustawodawcę problemu kreowania stopnia elastyczności przepisów.

Z kolei ustalenie niewłaściwego stopnia elastyczności to druga z umownie określonych sytuacji w obszarze poszukiwania determinantów tej elastyczności. Ustalenie niewłaściwego stopnia elastyczności to skutek błędnego umiejscowienia środka techniki prawodawczej<sup>7</sup>, kreującego elastyczność, bądź też nieuwzględnienia celu<sup>8</sup> danej regulacji prawopodatkowej.

Rozpatrywane determinanty na płaszczyźnie rozszerzenia bądź innej modyfikacji elastyczności przepisów prawa podatkowego wynikają ze wskazanych dwóch sytuacji, czyli z sytuacji niustalenia stopnia elastyczności lub ustalenia niewłaściwego stopnia elastyczności.

### Podsumowanie

Dążenie do poprawy systemu podatkowego powinno być jednym z najistotniejszych zagadnień doktryny i praktyki podatkowej. Pozytywnym zjawiskiem jest to, że przedstawiciele doktryny postulują zarówno pewne rozwiązania o charakterze koncepcji, jak i proponują konkretne rozwiązania „usprawniające”. Niestety, propozycje te „zderzają się” z licznymi zmianami prawa podatkowego. Nie ulega wątpliwości, że zmiany te są w pewnym sensie uzasadnione dynamiką rozwoju stosunków prawnych w innych gałęziach prawa, powiązanych relacją następstwa z regulacją prawa podatkowego. Nie można jednak jednoznacznie akceptować tego, by zmiany te stanowiły niemal automatyczną reakcję na skutki w postaci wrzucania do przepisów prawa podatkowego coraz to nowych rozwiązań bez uwzględnienia kontekstu systemowego.

Pewnym antidotum na takie zachowania ustawodawcy jest postulowanie wykorzystania elastyczności przepisów prawa podatkowego. W stosunku do obecnego

<sup>7</sup> Jako niewłaściwe umiejscowienie źródła elastyczności przepisów prawa podatkowego można uznać przepis art. 67 a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 613), gdzie ustawodawca, wprowadzając instytucję umorzenia zaległości podatkowej na wniosek podatnika, powołuje się na przesłankę „przypadków uzasadnionych ważnym interesem podatnika”. Determinantem dla ustawodawcy do wprowadzenia tak sformułowanej przesłanki stało się podkreślenie konkretnych okoliczności, które miałyby wypełnić zwrot szacunkowy ważnego interesu podatnika. Uwzględniając jednakże istotę tego środka techniki prawodawczej – zwrotu szacunkowego – w ramach którego należy zarówno ustalić okoliczności stanu faktycznego, jak i dokonać ich kwalifikacji (szacunku), przyjęć wypada, iż prawodawca niewłaściwie umiejscowił przesłankę „ważnego interesu podatnika”, opatrując ją zbędnym określeniem przypadków uzasadnionych, gdyż powoduje to zbytne rozciągnięcie tego zwrotu szacunkowego. Wypada postulować poprzestanie na określeniu przypadków ważnego interesu podatnika, gdyż termin wskazujący na uzasadnienie jest ujęty w drugim elemencie zwrotu szacunkowego, tj. elemencie kwalifikacji. Prowadzi to więc do podwójnego uzasadniania ważnego interesu podatnika, co „rozmywa” zakres tej przesłanki.

<sup>8</sup> Przykładem nieuwzględnienia celu regulacji może być unormowanie art. 7 ust. 1 pkt 5 *in fine* ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w którym ustawodawca zwalnia z podatku także grunty zajęte trwale na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży. Wydaje się, że w tym przypadku ustawodawca niepotrzebnie wprowadził zwrot szacunkowy „trwałego zajęcia”. Powoduje to bowiem znaczne zawężenie zakresu zastosowania tego zwolnienia, wywołując istotne wątpliwości co do rozumienia przesłanki opierającej się na tzw. relacji zajęcia, wykorzystywanej w całej konstrukcji podatku od nieruchomości.

stanu regulacji w tym zakresie należałoby przede wszystkim dokonać pewnego uporządkowania źródeł elastyczności w przepisach zarówno ogólnego, jak i szczegółowego prawa podatkowego. Punktem wyjścia dla owego porządkowania mogą stać się determinanty wykorzystania elastyczności przepisów prawa podatkowego.

## Bibliografia

- Brzeziński B., *Glosa do wyroku NSA w Warszawie z dnia 4 kwietnia 2012, II FSK 1747/10*, „Przebieg Orzecznictwa Podatkowego” 2013, z. 5.
- Brzeziński B., *O idei uproszczenia prawa podatkowego*, [w:] T. Dębowska- Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci Prof. Natalii Gajl*, Biuro Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 1999.
- Fojcik-Mastalska E., Mastalski R., *Podstawowe kierunki reformy ogólnego prawa podatkowego*, [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Księga jubileuszowa Profesora Jana Gluchowskiego*, Wydawnictwo TNOiK, Toruń 2002.
- Kosikowski C., *Zmiana systemu podatkowego w Polsce (uwagi metodologiczne i merytoryczne)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999, nr 1.
- Leszczyński L., *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Wydawnictwo Zakamycze, Kraków 2001.
- Leszczyński L. (red.), *Zmiany społeczne a zmiany w prawie: aksjologia, konstytucja, integracja europejska*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 1999.
- Piszko R., *Prawo a normy pozaprawne. Typy relacji*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2000.
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U., nr 100, poz. 908).
- Uchwała NSA z dnia 27 lutego 2012 r. (II FPS 4/11), ONSAiWSA 2012/3/36.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 613).
- Wyrok NSA z dnia 12 października 2011 r. (II FSK 335/11), LEX nr 1069890.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 kwietnia 2014 r. (I SA/Gl 1661/13), LEX nr 1463711.

### Determinants of Elasticity of Tax Law (on the Way to Improve the Tax System)

The study analyzed the problem of the determinants of provision flexibility of Polish tax law. The starting point was the justification for flexibility in the area of tax law. It established the concept of flexibility determinants of tax law. Then, the flexibility determinants of tax law for its creation and development were given.

### Determinanty elastyczności przepisów prawa podatkowego (na drodze do poprawy systemu podatkowego)

W opracowaniu poddano analizie problem determinantów elastyczności przepisów polskiego prawa podatkowego. Wychodząc od kwestii uzasadnienia dla stosowania elastyczności w przepisach tego prawa, sformułowano pojęcie tych determinantów, wskazując na czynniki, które będą warunkowały zarówno podjęcie decyzji co do zastosowania odpowiednich środków techniki prawodawczej, jak i ich modyfikację. Sformułowane pojęcie stało się jednocześnie podstawą wykazania determinantów elastyczności przepisów polskiego prawa podatkowego.

