

Andrzej Tatała

Uniwersytet Zielonogórski

ORCID 0000-0003-4905-2349

a.tatara@uz.zgora.pl

Wybrane zasady techniki prawodawczej jako element realizacji standardu praworządności w tworzeniu przepisów ustawy o podatku akcyzowym

Słowa kluczowe: praworządność, zasady techniki prawodawczej, akcyza, tworzenie prawa podatkowego, standardy prawotwórcze

Streszczenie. Celem artykułu jest rozważenie relacji pomiędzy standardem praworządności a zasadami techniki prawodawczej w tworzeniu prawa podatkowego. Wskazano, że zasady techniki prawodawczej stanowią konkretyzację standardów prawotwórczych określonych w klauzuli demokratycznego państwa prawnego. Omówiono zasady wynikające z reguły praworządności, a następnie odniesiono je do wybranych zasad techniki prawodawczej i skonfrontowano z materią podatku akcyzowego. Rozważano również, czy naruszenie standardów techniki legislacyjnej będzie równoznaczne z uchybieniem klauzuli demokratycznego państwa prawa.

Selected principles of legislative technique as an element of the implementation of the rule of law standard in the creation of the provisions of the Excise Duty

Key words: the rule of law, principles of legislative technique, excise duty, creating tax law, law-making standards

Summary. The aim of the article is to consider the relationship between the rule of law standard and the principles of legislative technique in creating tax law. It was indicated that the principles of legislative technique constitute the specification of law-making standards specified in the clause of a democratic state ruled by law. The principles resulting from the rule of law were discussed, and then they were related to selected principles of legislative technique and confronted with the matter of excise tax. It was also considered whether the violation of standards of legislative technique would be tantamount to violation of the democratic rule of law clause.

I. Uwagi wprowadzające

Problem przestrzegania standardu praworządności ma fundamentalne znaczenie dla funkcjonowania współczesnego demokratycznego państwa prawa. Tworzenie norm prawnych musi odzwierciedlać standardy konstytucyjne. W tym celu wprowadzono zasady techniki prawodawczej. Zasadniczym celem tej regulacji prawnej jest sformułowanie wytycznych w procesie prawotwórczym, które realizują stan-

dardy demokratycznego państwa prawnego. Wobec powyższego należy przyjąć tezę, iż nieprzestrzeganie zasad techniki prawodawczej przez ustawodawcę skutkuje naruszeniem norm konstytucyjnych w zakresie praworządności.

Przestrzeganie standardu praworządności w kontekście tworzenia prawa podatkowego jest istotne z trzech przyczyn. Po pierwsze prawo podatkowe ma charakter ingerencyjny w sferę praw i wolności obywatelskich. Po drugie obywatel ma obowiązek spełniać finansowe ciężary publiczne uregulowane w ustawie. Z tego powodu przepisy prawa podatkowego powinny być tworzone w sposób odzwierciedlający bardzo wysokie standardy prawotwórcze. Taki stan rzeczy dotyczy zarówno opracowywania projektu ustawy, jak i nowelizacji przepisów prawa podatkowego. Trzecim elementem determinującym konieczność tworzenia przepisów o wysokim standardzie merytorycznym jest specyfika podatku akcyzowego. Jest to podatek kierowany do podmiotów wyspecjalizowanych – przedsiębiorców. W związku z powyższym przepisy tej ustawy powinny być dostosowane do standardów praworządności zwłaszcza z perspektywy zagwarantowania pewności obrotu gospodarczego wyrobami akcyzowymi.

W niniejszym artykule rozważano problematykę relacji pomiędzy standardem praworządności a zasadami techniki prawodawczej. W celu wykonania założenia badawczego posłużono się metodą dogmatyczną i analityczną. W ramach metody dogmatycznej dokonano wykładni językowo-gramatycznej, funkcjonalnej i celowościowej. Metoda analityczna miała na celu określenie standardów praworządności, jakim ma odpowiadać prawo podatkowe, co w konsekwencji umożliwiło przeniesienie rozważań dotyczących praworządności na grunt przepisów dotyczących zasad techniki prawodawczej.

II. Pojęcie zasad techniki prawodawczej

Zasady techniki prawodawczej stanowią zamknięty katalog reguł legislacyjnych ustalony załącznikiem do Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów. Przyjęty w załączniku podział obejmuje regulacje dotyczące przygotowania projektu ustawy, nowelizacji ustawy, opracowania tekstu jednolitego, sprostowania błędu, opracowania projektu aktu wykonawczego, projektu aktów normatywnych o charakterze wewnętrznym, projektów aktów prawa miejscowego oraz typowych środków techniki prawodawczej. Z kolei postanowienia dotyczące techniki prawodawczej dotyczące przygotowania projektu ustawy podlegają podziałowi na regulacje ogólne, zasady budowy ustawy, przepisy dotyczące tytułu ustawy, układu i postanowień przepisów merytorycznych, przepisów epizodycznych, układu i postanowień przepisów przejściowych i dostosowujących, układu i postanowień przepisów końcowych,

oznaczania przepisów ustawy i ich systematyzacji, przepisów upoważniających, przepisów karnych oraz przepisów o karach pieniężnych. Mając na względzie taki zakres zasad techniki prawodawczej, należy uwzględnić, iż dotyczą one zarówno formalnych aspektów tworzenia przepisów, jak również zawierają regulacje dotyczące konstrukcji przepisów merytorycznych. Dyrektywy techniki prawodawczej stanowią zatem uniwersalny model tworzenia prawa, ponieważ obejmują one organizację procesu legislacyjnego, jak i wytyczne dotyczące tworzenia przepisów ustaw i aktów wykonawczych. Technika prawodawcza w istocie zajmuje się sposobami formułowania zbiorów przepisów i ich elementów składowych.

Z perspektywy zakresłonego w tytule niniejszego opracowania zagadnienia badawczego istotne są dwa działy zasad techniki prawodawczej, tj. zasady dotyczące przygotowywania projektu ustawy, jak również zasady dotyczące opracowywania jej nowelizacji. Te zasady regulują metodykę podejmowanych prac legislacyjnych zarówno w aspekcie przygotowywanego projektu ustawy, jak również nowelizowania przepisów już obowiązujących. Należy wyodrębnić zagadnienia o charakterze *stricte* formalnym dotyczące budowy ustawy, tytułu ustawy, jak również dotyczących układu i gradacji poszczególnych przepisów prawa, ponieważ dotyczą one wyłącznie kwestii technicznych, jednakże w sposób pośredni oddziałują również na kwestie merytoryczne. Z kolei drugą grupą są te zasady techniki prawodawczej, które narzucają standardy prawotwórcze ustawodawcy w szczególności w zakresie językowym, ale również tego, co poszczególne kategorie przepisów ustawy powinny zawierać. Niewątpliwie standardy tworzenia prawa zawarte w rozporządzeniu stanowią konkretyzację przepisów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W szczególności w kontekście ustalenia genezy zasad techniki prawodawczej należy odwołać się do klauzuli demokratycznego państwa prawnego określającej standardy praworządności.

III. Standard praworządności w tworzeniu przepisów ustawy o podatku akcyzowym

Powszechnie przyjęty w nomenklaturze standard praworządności w Konstytucji RP znajduje odzwierciedlenie w klauzuli demokratycznego państwa prawnego. W kontekście tworzenia przepisów, w tym również prawa podatkowego, stanowi ona ograniczenie zmierzające do wyeliminowania samowoli państwa w tworzeniu norm prawa podatkowego. Standard praworządności jest szczególnie istotny z perspektywy tworzenia prawa podatkowego, ponieważ przyznanie ustawodawcy nieograniczonej wolności w tworzeniu tych norm skutkowałoby możliwością nadmiernej ingerencji w sferę konstytucyjnie chronionych praw i wolności obywatela.

Należy zauważyć, że prawo podatkowe ingeruje w sferę majątkową obywateli, która podlega szczególnej ochronie konstytucyjnej. Dowolna i nieograniczona ingerencja państwa w sferę majątkową podmiotu stanowiłaby samowolę podatkową. Zjawisko to byłoby tym bardziej niebezpieczne, gdyż każdy obywatel jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i danin publicznych określonych w ustawie podatkowej. Z tejże przyczyny musi istnieć wyraźna granica władztwa podatkowego państwa, która zapewni, że tworzone przepisy prawa podatkowego nie będą stanowiły faktycznej konfiskaty mienia. Z drugiej strony podatki pełnią istotną funkcję z perspektywy zapewnienia źródeł dochodów budżetowych. Z tego też powodu dyrektywy prawotwórcze określone w standardzie praworządności mają za zadanie zrównoważyć interes państwa z perspektywy zapewnienia dochodów budżetowych i obywatela, chroniąc go przed samowolą podatkową państwa. Jako samowolę podatkową należy rozumieć odejście od unormowanych standardów konstytucyjnych o charakterze zamierzonym i rażącym. Klauzula demokratycznego państwa prawnego nie stanowi jednak tylko ograniczenia prawotwórczego, ale określa dyrektywy tworzenia „dobrego prawa”. Standard praworządności odzwierciedla katalog ogólnych zasad prawa, które nakładają szereg wymagań na proces tworzenia norm prawnych, uniemożliwiających kształtowanie przepisów podatkowych w sposób odbiegający od zawartej umowy społecznej i reguł, którymi powinno kierować się każde współczesne państwo demokratyczne i z tej perspektywy jest regulacją najdonioślejszą.

Reguła demokratycznego państwa prawnego ulega konkretyzacji i w jej następstwie sformułowany został szereg standardów. W tym zakresie ujawnia się szczególnie rola Trybunału Konstytucyjnego. W następstwie wydawanych judykatów doszło bowiem do systematyzacji zasad, jakie powinno spełniać każde współczesne państwo demokratyczne. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na zasadę zaufania obywateli do państwa i tworzonego przez nie prawa, zasadę dostatecznej określoności prawa, zasadę ochrony interesów w toku, zachowanie odpowiedniego *vacatio legis*, zasadę nieretroaktywności prawa, a także zasadę sprawiedliwości społecznej. Jednakże Trybunał Konstytucyjny sformułował odrębną zasadę niejako przeznaczoną prawu podatkowemu, czyli zakaz zmian prawa podatkowego w trakcie trwania roku podatkowego. Powyższe zasady stanowią odzwierciedlenie ogólnych zasad prawa i standardów praworządności. Dla zrealizowania celów badawczych niniejszego opracowania niezbędne jest omówienie ich wpływu na proces kształtowania przepisów ustawy o podatku akcyzowym, jednakże, jak wskazywano powyżej, mają charakter uniwersalnych dyrektyw prawodawczych.

Zasada zaufania obywateli do państwa kształtuje relacje pomiędzy państwem a obywatelami, stanowiąc podstawę obowiązywania innych zasad konstytucyjnych. Stanowi ona odzwierciedlenie aksjomatu racjonalnego ustawodawcy. Ten standard

jest bardzo istotny z perspektywy aksjologicznej, ponieważ legitymuje proces prawotwórczy i umożliwia obywatelom przyjęcie założenia, że prawo tworzone jest w sposób racjonalny z dostatecznym stopniem refleksji i zbilansowaniem interesów państwa i jednostki. Wyraża ona bowiem konieczność poszanowania praw słusznie nabytych przez obywateli, ale również zakazuje tworzenia takich instytucji, które jedynie w sposób pozorny chronią ich interesy, stanowiąc jednocześnie wyraz pewności prawa, tj. możliwości kształtowania przez obywatela relacji prawnych w oparciu o aktualnie obowiązujące regulacje. Jednostka ma prawo przyjąć, iż normy prawa podatkowego nie zostaną zmodyfikowane w sposób arbitralny, a podejmowane działania, w tym inicjatywy gospodarcze, nie będą wiązały się z ryzykiem w postaci postawienia podmiotu w znacznie gorszej sytuacji aniżeli tej, w jakiej znajduje się po uwzględnieniu przepisów dotychczasowych. Z tej perspektywy niedopuszczalne jest takie kształtowanie norm prawa podatkowego, które stanowiłoby pułapkę dla obywatela, tzn. podejmowane przez podatnika decyzje gospodarcze narażałyby go na skutki, których nie mógł przewidzieć w chwili rozpoczęcia działań. Prawo podatkowe powinno być skonstruowane w sposób gwarantujący możliwość skorzystania z obowiązujących instytucji prawnych, a jednocześnie nie tworzyło sytuacji, w których określone uprawnienie przysługuje podatnikowi, jednakże z mocy regulacji szczególnych nie może ich w praktyce zastosować. Zatem zasada zaufania obywateli do państwa zakłada niemożność tworzenia prawa podatkowego w sposób umożliwiający zachowanie spójności systemu i prawa podatkowego.

Zasada poprawnej legislacji i wynikający z niej standard dostatecznej określoności prawa determinują jednoznaczny i niebudzący wątpliwości sposób konstrukcji norm prawa, w tym również przepisów podatkowych. Przejrzystość przepisów prawa podatkowego oznacza nie tylko konieczność tworzenia norm prawnych w sposób poprawny językowo, ale również zrozumiały dla adresatów norm, którzy od racjonalnego ustawodawcy mogą oczekiwać przejrzystości nakładanych obowiązków i przyznawanych uprawnień. Precyzyjność przepisu powinna zatem wyrażać się w skonkretyzowanym przyznawaniu praw i obowiązków, które następnie umożliwi ich wyegzekwowanie. Używane w treści przepisu prawa podatkowego zwroty nie mogą skutkować ich dowolną interpretacją, albowiem może to doprowadzić do szerokiej wykładni prawa podatkowego przez organy stosujące prawo i w następstwie może dojść do znacznego rozszerzenia obowiązków obciążających obywatela.

Z kolei zasada ochrony interesów w toku określa dążenie do zapobieżenia sytuacji w której podmiot, który podejmuje określone przedsięwzięcie gospodarcze w następstwie dokonywanych zmian przepisów prawa podatkowego, znajduje się w zdecydowanie mniej korzystnym położeniu niż przed przeprowadzeniem no-

welizacji. Zasada ta nie ma charakteru absolutnego, a dotyczy takich przypadków, gdy podmiot podjął decyzję gospodarczą na podstawie przepisów obowiązujących, a zmiana przepisów pogorszyła jego pozycję. Gwarancją realizacji tej zasady jest sformułowanie przepisów przejściowych, które umożliwią dokończenie przedsięwzięcia na podstawie przepisów dotychczasowych. Zasada ta wynika ze standardu zaufania obywatela do państwa, ponieważ przyjmując aksjomat racjonalnego ustawodawcy, obywatel został zapewniony, że przez określony czas będą obowiązywały pewne reguły i to stanowiło podstawę podjęcia przedsięwzięcia gospodarczego. W aspekcie formalnym zasada ta stanowi gwarancję nienaruszalności przedsięwzięć rozpoczętych pod rządami starych przepisów, jest jednocześnie przeciwdziałaniem wobec samowoli podatkowej władz przedstawicielskich, wobec których stanowi skuteczny instrument uniemożliwiający dokonywanie nieprzemyślnych modyfikacji prawa motywowanymi politycznie.

Podobne założenie dotyczy konieczności zachowania odpowiedniego *vacatio legis*. Zasada ta pełni również funkcję gwarancyjną, gdyż obliguje ustawodawcę do wprowadzenia okresu spoczynku prawa podatkowego. W tym aspekcie jej realizacja umożliwia podatnikom zapoznanie się z wprowadzanymi zmianami i przygotowania się do funkcjonowania w ramach nowego porządku prawnego. Okres pozostawiania prawa w spoczynku powinien uwzględniać zakres wprowadzanych zmian, aby podatnicy mieli możliwość podjęcia racjonalnych decyzji o dalszym sposobie realizacji podejmowanych przez siebie przedsięwzięć. Przestrzeganie tej zasady jest szczególnie istotne w perspektywie dokonywania niekorzystnych dla podatnika zmian.

Zakaz retroaktywności prawa oznacza niedopuszczalność tworzenia prawa podatkowego, które odnosi się do zdarzeń mających miejsce przed jego uchwaleniem. Oznacza to, że niedopuszczalne jest tworzenie przepisów prawa o mocy wstecznej, zwłaszcza jeśli uchwalone normy prawnopodatkowe ingerują w sferę praw i wolności obywatelskich. Uchybienia zakazowi retroaktywności prawa należy upatrywać nie tylko sytuacji, w której przepisy prawa podatkowego bezpośrednio obejmują swoim zastosowaniem stany faktyczne zaistniałe przed obowiązywaniem danej ustawy, ale również sytuacji, w której dane działanie nie było objęte opodatkowaniem. W tym takie stany faktyczne, gdzie ukształtowanie przepisów przejściowych w nowelizacji określonej ustawy podatkowej skutkuje koniecznością stosowania przepisów nowych, do stanów faktycznych powstałych przed datą ich obowiązywania. Zasada ta jest ściśle związana z zasadami pewności prawa oraz ochrony praw słusznie nabytych.

Omówione w tej części zasady określają granicę prawidłowej legislacji oraz stanowią gwarancję przestrzegania przez ustawodawcę praw i wolności obywatelskich.

Stanowią zatem wyznacznik tworzenia dobrego prawa. Jednakże dodatkowym elementem wywiedzionym z klauzuli demokratycznego państwa prawnego jest zakaz wprowadzania zmian prawa podatkowego w czasie trwania roku podatkowego. To rozwiązanie wynika z konieczności respektowania kilku regulacji konstytucyjnych, tj. zasady zaufania obywateli do państwa i tworzonego przez nie prawa, zasady ochrony interesów w toku, a także przestrzegania odpowiedniego *vacatio legis*. Zasady wynikające z klauzuli demokratycznego państwa prawnego pełnią zarówno funkcję określającą standardy dobrej legislacji, które mają charakter gwarancyjny dla zachowania podmiotowych praw, jak i wolności w sferze prawa podatkowego.

IV. Zasady techniki prawodawczej jako wytyczne tworzenia przepisów ustawy o podatku akcyzowym zgodnie ze standardem praworządności

Odnosząc się do dotychczasowych rozważań dotyczących zasad techniki prawodawczej i standardu praworządności, należy zauważyć, że zasady te stanowią konkretyzację reguł określonych w klauzuli demokratycznego państwa prawnego. Zasady stanowią dyrektywę tworzenia prawa zgodnego ze standardami konstytucyjnymi. Jakiegokolwiek uchybienie zasadom techniki prawodawczej należy rozpatrywać w kategorii naruszenia zasady praworządności.

Pierwszym z elementów istotnych w toku prac legislacyjnych jest opracowywanie projektu ustawy. Należy nadmienić, że zasady techniki prawodawczej wskazują, że ustawa jest jedną z form oddziaływania, a za ich zastosowaniem powinny przemawiać istotne przesłanki. W związku z powyższym pierwszym elementem procesu prawotwórczego jest ustalenie, czy koniecznym jest wprowadzanie rozwiązań prawnych w drodze ustawy, czy też wystarczająca będzie ingerencja aktem prawnym niższego rzędu. Celem tej analizy jest dokonanie wyboru optymalnego rozwiązania prawnego w ramach realizowanych zmian przepisów. W odniesieniu do tworzenia przepisów prawa podatkowego, z uwagi na zakres obowiązywania zasady wyłączności ustawy w sprawach podatkowych, w większości przypadków jedyną dopuszczalną formą ingerencji jest ustawa podatkowa. Przyczyną uchwalenia aktualnej ustawy o podatku akcyzowym była konieczność harmonizacji przepisów krajowych z normami prawa Unii Europejskiej. Zasady techniki prawodawczej w ramach prowadzonych prac legislacyjnych nakazują konieczność uwzględnienia przepisów prawa międzynarodowego, a także regulacji prawa Unii Europejskiej. Ten standard jest również istotny z perspektywy uregulowań konstytucyjnych, a w szczególności konieczności poszanowania obowiązujących umów międzynarodowych. W przypadku podatku akcyzowego konieczność zgodności norm

krajowych z prawem unijnym jest szczególnie istotna z perspektywy zapewnienia swobody przemieszczania towarów w ramach rynku wspólnego, a przede wszystkim zapobieżeniu działaniom protekcyjnym i dyskryminacyjnym. Stąd też regulację techniki prawodawczej nakazującą zbadanie prawa Unii Europejskiej w toku prac legislacyjnych należy ocenić pozytywnie.

Zasady techniki prawodawczej determinują również konstrukcję ustawy o podatku akcyzowym. Taki stan rzeczy wynika z zasady zupełności regulacji materiają ustawową. Oznacza ona, że ustawa powinna kompleksowo regulować daną dziedzinę spraw, jednocześnie dyrektywa ta dopuszcza możliwość regulacji przy pomocy kilku wzajemnie uzupełniających się ustaw, przy czym w drugim przypadku każdy z przyjętych aktów normatywnych musi tworzyć komplementarną całość. W obu przypadkach zaś musi jednak dochodzić do kompleksowej regulacji całej materii dotyczącej normowanego zakresu. Podatek akcyzowy został unormowany w ramach jednej ustawy, co stanowi odmiennność wobec wzorca przyjętego w unijnych dyrektywach, tj. horyzontalnej i strukturalnych. Uregulowanie materii podatku akcyzowego w tzw. wiązce ustaw mogłoby być problematyczne z perspektywy nowelizacji, ponieważ zmiana jednej ustawy mogłaby wywołać konieczność zmiany pozostałych ustaw. Taki stan rzeczy wymagałby zachowania dużej dokładności i staranności w procesie tworzenia przepisów nowelizujących.

Tytuł ustawy powinien oddawać jej podstawowe założenia, zarówno w odniesieniu do przedmiotu, jak i podmiotu regulacji. Przepisy o podatku akcyzowym jasno precyzują jego przedmiotowy i podmiotowy zakres obowiązywania. Regulacja ta jest spowodowana w głównej mierze konstytucyjnym standardem wyłączności ustawy podatkowej. Problemатyczna jest jednak kwestia dochowania zasad techniki prawodawczej do opodatkowania akcyzą wyrobów węglowych. To rozwiązanie wprowadzone ustawą z dnia 16 września 2011 r. było niezgodne z zasadami techniki prawodawczej, ponieważ tytuł i założenia aksjologiczne ustawy o redukcji niektórych obowiązków dla obywateli i przedsiębiorców były zupełnie odmienne od kwestii podatkowych czy wręcz stały wobec nich w opozycji, pomijając fakt wprowadzenia przedmiotowej zmiany przepisów na etapie drugiego czytania w trybie autopoprawki. Wskazuje to, że w ocenie projektodawców ustaw podatkowych zasady techniki prawodawczej nie są istotne w perspektywie kolizji z interesem fiskalnym państwa, a zjawiska tego nie należy oceniać pozytywnie. Taki stan prawa podatkowego stanowi dość istotne zagrożenie dla procesu tworzenia jego przepisów, w tym akcyzowych. Ma to miejsce zwłaszcza z perspektywy adresatów tychże norm, ponieważ pogłębianie tej praktyki może doprowadzić do wprowadzania przepisów podatkowych w ustawach nieodnoszących się do normowanej materii. Uniemożliwi to podatnikom podjęcie działań zmierzających do

uwzględnienia nowych przepisów podatkowych. Okoliczność taka może nastąpić, ponieważ podatnik akcyzy nawet przy zachowaniu należytej staranności nie będzie mógł dowiedzieć się o nowej treści przepisów podatkowych. Ustawa o odmiennym przedmiocie normowania będzie modyfikowała treść ustawy, co do której regulacje konstytucyjne przewidują szczególne kryteria.

W kontekście standardów praworządności należy zwrócić uwagę również na wiele unormowań z zakresu językowej redakcji przepisów ustawy o podatku akcyzowym. Po pierwsze niezbędne jest syntetyczne uregulowanie normowanej materii, ponieważ mnożenie tych samych przepisów w obrębie aktu normatywnego nie wpływa na jego przejrzystość. Po wtóre treść przepisów ustawy powinna być sformułowana w sposób zrozumiały dla adresatów norm, uwzględniając wszystkie zasady składni języka polskiego w połączeniu z unikaniem zdań wielokrotnie złożonych. Po trzecie tworzone prawo nie powinno cechować się nadmierną kazuistyką, ponieważ spowoduje to nadmierny wzrost objętości aktu normatywnego i utrudni dekodowanie normy skierowanej do jego adresata. Niestety, przepisy ustawy o podatku akcyzowym zostały uregulowane w sposób kazuistyczny poprzez szczegółowe określenie katalogu stanów faktycznych skutkujących obowiązkiem zapłaty podatku. Przekłada się to na nadmierne rozbudowanie nie tylko zakresu podmiotowego i przedmiotowego, ale również katalogu zwolnień podatkowych. Następstwem takiego stanu rzeczy jest nader częsta konieczność nowelizacji ustawy o podatku akcyzowym, ponieważ ingerencja w jedną część ustawy rzutuje na stany faktyczne opisane w innych jednostkach redakcyjnych. Niewątpliwie szczegółowość regulacji ma swoje pozytywne aspekty w kontekście precyzyjności normy prawnopodatkowej. Powyżej opisane elementy stanowią realizację standardów sformułowanych w klauzuli demokratycznego państwa prawnego.

Kolejnymi zasadami techniki prawodawczej, istotnymi z perspektywy standardu praworządności w kontekście tworzenia przepisów ustawy o podatku akcyzowym, są te odnoszące się do przepisów przejściowych i końcowych. Przewidują one konieczność wprowadzenia przepisów przejściowych, co jest ściśle związane z zasadą ochrony interesów w toku. Właściwe sformułowanie przepisów przejściowych powinno umożliwiać podmiotom zakończenie podjętych już przedsięwzięć gospodarczych na dotychczasowych zasadach. Przepisy przejściowe powinny być redagowane w sposób możliwie najmniej ingerencyjny i uciążliwy dla adresatów normy prawnopodatkowej. Taki standard legislacyjny wynika nie tylko z norm konstytucyjnych, ale również konieczności poszanowania praw podatnika. Z kolei przepisy przejściowe swoim zakresem normatywnym powinny obejmować derogację ustawy lub przepisów kolidujących z wprowadzonymi zmianami, a także zapewnienie właściwego okresu spoczynku prawa. Podstawowym celem *vacatio le-*

gis jest umożliwienie dostosowania się podatników do nowego zaistniałego stanu prawnego. Z tej przyczyny okres spoczynku prawa, a zwłaszcza prawa podatkowego, nie może być zbyt krótki, gdyż uniemożliwi to podatnikom właściwe przygotowanie się do wprowadzanych zmian.

V. Podsumowanie

Zasady techniki prawodawczej stanowią wytyczne tworzenia prawa zgodnego z klauzulą demokratycznego państwa prawnego. Realizowanie zgodnie z dyrektywami techniki prawodawczej procesu prawotwórczego ukierunkowanego na regulację podatku akcyzowego jest wyznacznikiem dostatecznej określoności rezultatów legislacji. Problemem nowelizacji przepisów akcyzowych jest częsty brak regulacji przejściowych dla wprowadzanych zmian, co skutkuje powstaniem komplikacji praktycznych, jak również uchybieniem zasadzie ochrony interesów w toku. Zasady techniki prawodawczej pełnią funkcję gwarancyjną w procesie tworzenia prawa. Niestety, nie wszystkie i nie zawsze są one przestrzegane. Przekłada się to na niską jakość merytoryczną zarówno ustawy o podatku akcyzowym, jak i aktów normatywnych zmieniających dotychczasowe przepisy. Z uwagi na konieczność regulacji istotnych kwestii w ustawie, a nie w rozporządzeniu, zasady techniki prawodawczej konstytucyjnej zasady wyłączności ustawy w sprawach podatkowych. Ukształtowanie istotnych dla danej materii regulacji w akcie prawnym rangi ustawowej determinuje nie tylko wprowadzenie do ustawy przepisów dotyczących elementów konstrukcyjnych, takich jak określenie przedmiotu i podmiotu opodatkowania, sformułowanie katalogu podmiotów zwolnionych, określenie stawek i zasad przyznawania ulg zwolnień i umorzeń, ale również przepisów nieuwzględnionych w treści zasady wyłączności ustawy w sprawach podatkowych. To właśnie zasady techniki prawodawczej jako przepisy stanowiące wskazówki w procesie prawotwórczym skutkują kompleksowym uregulowaniem materii podatkowej.

W procesie tworzenia prawa istotna jest rola zasad techniki prawodawczej, które stanowią dyrektywy tworzenia prawa w zgodzie z normami konstytucyjnymi. Ważną rolę odgrywa też zakres posługiwania się prawidłowymi sformułowaniami języka polskiego, w szczególności właściwą składnią oraz unikaniem języka specjalistycznego, co powinno skutkować dostatecznym stopniem czytelności przepisów podatkowych. Zasady techniki prawodawczej regulują również umiejscowienie i treść przepisów merytorycznych, w tym przepisów przejściowych i końcowych oraz przesłankę nowelizacji ustawy. Z tego powodu stanowią one bardzo ważny instrument legislacyjny wykorzystywany do właściwego ukształtowania przepisów ustawy o podatku akcyzowym.

Literatura

- Banaszak B., *Komentarz do art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej* 2012, wersja elektroniczna, SIP Legalis.
- Dębowska-Romanowska T., *Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe*, [w:] *Konstytucja, urząd, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. A. Jankiewicz, T. Dębowska-Romanowska, Warszawa 1999.
- Dębowska-Romanowska T., *Tendencje tworzenia regulacji prawnofinansowych i ich wpływ na rozumienie prawa organicznego (ustrojowego) w Polsce*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, red. H. Dzwonkowski, J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Lublin 2005.
- Dowgier R., *Zasada demokratycznego państwa prawnego jako fundament stanowienia prawa podatkowego*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010.
- Gorgol A., *Podatek akcyzowy*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2017.
- Kosikowski C., *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006.
- Modzelewski W., *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 1998.
- Prejs E., *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, [w:] *Prawo podatkowe: teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Prejs E., *Wartości konstytucyjne a prawo podatkowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Prawo podatkowe: teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Tatara A., *Prawne ograniczenia swobody kształtowania akcyzy w Polsce*, Zielona Góra 2022.
- Wronkowska S., *Charakter prawny klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej)*, [w:] *Zasada demokratycznego państwa prawnego w Konstytucji RP*, red. S. Wronkowska, Warszawa 2006.
- Wronkowska S., *Komentarz do § 1 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 lutego 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”*, [w:] S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004.
- Wronkowska S., Zieliński M., *Komentarz do § 2 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 lutego 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”*, [w:] S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 143.
- Ustawa z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków dla obywateli i przedsiębiorców, Dz.U. z 2011 r., Nr 232, poz. 1378.
- Załącznik do Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 lutego 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 283.

Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego

- Orzeczenie TK z dnia 9 marca 1988 r., sygn. U 7/87, OTK ZU 1988, poz. 1.
- Orzeczenie TK z dnia 2 marca 1993 r., sygn. K 9/92, OTK ZU 1993, poz. 6.
- Orzeczenie TK z dnia 29 stycznia 1999 r., sygn. K 15/91, OTK ZU 1992, poz. 8.
- Wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU 5-6/1997, poz. 64.
- Wyrok TK z dnia 13 kwietnia 1999 r., sygn. K 36/98, OTK ZU 3/1999, poz. 40.
- Wyrok TK z dnia 20 grudnia 1999 r., sygn. K 4/99, OTK ZU 7/1999, poz. 165.

- Wyrok TK z dnia 11 stycznia 2000 r., sygn. K 7/99, OTK ZU 1/2000, poz. 2.
Wyrok TK z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU 5/2000, poz. 138.
Wyrok TK z dnia 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU 1/2001, poz. 5.
Wyrok TK z dnia 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, OTK ZU 3/2001, poz. 51.
Wyrok TK z dnia 24 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU 4/2001, poz. 81.
Wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU 1A/2002, poz. 6.
Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU 3A/2002, poz. 33.
Wyrok TK z dnia 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU 7A/2002, poz. 97.
Wyrok TK z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04, OTK ZU 2A/2005, poz. 15.
Wyrok TK z dnia 20 lipca 2006 r., sygn. K 40/05, OTK ZU 7A/2006, poz. 82.
Wyrok TK z dnia 20 stycznia 2010 r., sygn. KP 6/09, OTK ZU 1A/2010, poz. 3.