

doc. dr Ryszard Zelwiański
Dyrektor Zespołu w Biurze
Rzecznika Praw Obywatelskich

Wystąpienie na Konferencji w NIK

„Przejrzystość prawa podatkowego – jako realizacja zasady zaufania obywateli do państwa i prawa”

1. Pojęcie finansów publicznych jest przez różnych autorów przedstawiane w różny sposób. Dla jednych oznacza przede wszystkim zasoby pieniężne gromadzone i wydatkowane przez państwo i samorząd terytorialny, przez innych to fragment stosunków społecznych dotyczących gromadzenia i wydatkowania środków publicznych, jeszcze inni utożsamiają finanse publiczne z działem prawa regulującego prawa i obowiązki w zakresie gromadzenia i wydatkowania publicznych środków pieniężnych¹.

Finanse publiczne obejmują dochody publiczne i wydatki publiczne. Dochody publiczne to w szczególności podatki, opłaty i cła (w Konstytucji RP w art. 217 określone jako daniny). Podatek stanowi kategorię ekonomiczną i jednocześnie jest pojęciem i instytucją prawno-finansową. Prawo finansowe określa zarówno samo pojęcie podatku jak i jego miejsce wśród innych dochodów publicznych oraz elementy podatku².

Przyjmuje się, że jako pierwszy usystematyzował zasady podatkowe Adam Smith (1723-1790), który w swoim dziele „Dociekania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów” formułował cztery zasady: równość, pewność, taniść

¹ Por. Cezary Kosikowski, *Finanse publiczne – zbiór wykładów wygłoszonych w Wyższej Szkole im. Koźmińskiego w Warszawie w 2003 r.*; por. także Teresa Dębowska-Romanowska, *Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe*, w *Księdze pamiątkowej ku czci prof. Natalii Gajl*, wyd. T.K. 1993 r. str. 345 i dalsze.

² Por. Wanda Wójtowicz, w pracy zbiorowej pt. „Zarys finansów publicznych i prawa finansowego”, wyd. 2002 r. str. 119.

i dogodność. Zasady te, w systemach podatkowych, mają także i dzisiaj istotne znaczenie. Adolf Wagner zasady podatkowe podzielił z kolei na cztery grupy: zasady sprawiedliwości (powszechność i równość), zasady gospodarcze (nienaruszalność majątku), zasady fiskalne (wydajność i elastyczność) i zasady techniczne. Systemy podatkowe państw totalitarnych w niniejszym wystąpieniu pomijam.

Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych stanowi obowiązek realizowania zasady jawności w sposób wskazany w art. 11³. Przezrystość finansów publicznych prof. C. Kosikowski określa jako „rozwińnięcie wymogów jawności”⁴. Nowa ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (jeszcze nie opublikowana) obowiązek zapewnienia jawności i przezrystości finansów publicznych wysuwa na pierwsze miejsce nadając im szczególną rangę (art. 1 pkt 1).

Dostęp do informacji o finansach publicznych reguluje także ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej lecz tę problematykę pomijam w dalszych rozważaniach.

W komentarzach do ustawy o finansach publicznych a także w podręcznikach z zakresu finansów publicznych oraz prawa podatkowego zasadzie „przezrystości” – o której stanowi art. 11 ustawy (obecnie art. 1 ustawy) poświęca się nie zawsze dostatecznie wiele miejsca, choć „przezrystość” w znaczeniu materialnym oznacza możliwość poznania i zrozumienia obowiązujących regulacji prawnych a zrozumienie, które jest podstawą dla prawidłowego wykonywania prawa, jest możliwe jedynie wówczas gdy przepis prawa jest sformułowany w sposób przezrysty (jasny), szczegółowy, prawdziwy i zrozumiały.

W państwach Unii do oceny stopnia przezrystości finansów publicznych stosuje się międzynarodowe standardy zawarte w dokumentach Międzynarodowego Funduszu Walutowego, na podstawie których powstały standardy przezrystości fiskalnej określone przez OECD. Podziela się przy tym,

³ t.j. Dz.U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 z późn. zm.

⁴ Cezary Kosikowski, Prawo finansowe – Część ogólna, wyd. 2003 r. str. 44.

że jawność i przejrzystość finansów publicznych jest jednym z filarów systemu demokratycznego.

Problematyką „przejrzystości” prawa, w tym prawa finansowego, a w szczególności przejrzystością prawa podatkowego zajęła się nauka o tworzeniu prawa oraz orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w toku badania zgodności z Konstytucją RP znacznej ilości aktów prawnych regulujących nakładanie danin publicznych, a także orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego (przykładowo uchwała z dnia 12 marca 2001 r. (sygn. OPS 14/00) o zasadach przyzwoitej legislacji).

2. Jak trafnie zauważa prof. Ryszard Mastalski „prawo podatkowe reguluje ekonomiczne stosunki podziału środków pieniężnych pomiędzy państwem a jednostkami, co bez wątplenia daje podstawę do zaliczenia ich do stosunków społecznych w sferze finansów publicznych. Polityka legislacyjna w prawie podatkowym jest niewątpliwie częścią polityki finansowej państwa i w tej mierze występują daleko idące związki pomiędzy prawem podatkowym a innymi systemami prawa finansowego. Finanse publiczne spełniają obecnie trzy podstawowe funkcje – alokacyjną, dystrybucyjną i stabilizacyjną i oczywiste jest, że dla realizacji tych funkcji wykorzystywane są również podatki. Bezsporne jest zatem, że ustalając i realizując politykę finansową organy państwa posługują się podatkami łącznie z innymi instrumentami tej polityki, dobierając je w zależności od założonego celu oraz sposobu jego realizacji. Bliskie są zwłaszcza powiązania w tym względzie pomiędzy polityką podatkową i polityką budżetową. Wysokość środków pieniężnych niezbędna do zaspokajania potrzeb publicznych poprzez budżet wpływa bowiem w znacznej mierze na kierunki polityki podatkowej. Istotne w tej mierze jest również, czy potrzeby zbiorowe zaspokajane są bezpośrednio poprzez budżet, czy też system ulg i zwolnień podatkowych. Można bowiem na przykład wydatki państwa na cele wyższej użyteczności publicznej finansować albo poprzez dotacje celowe z budżetu, albo też wykorzystując do tego celu instytucję ulg lub zwolnień podatkowych⁵.

⁵ Por. R. Mastalski, Prawo podatkowe, wyd. 2001, str. 23.

To, że prawo podatkowe charakteryzuje się swoistą techniką prawną, dość daleko odbiegającą od techniki stosowanej przy tworzeniu innych norm prawnych – nie zwalnia ani projektodawców tych przepisów (chodzi przede wszystkim o Ministra Finansów) ani też ustawodawcy od tworzenia prawa przejrzystego. Przejrzystość ma szczególne znaczenie właśnie dla prawa podatkowego.

Tak więc nie powinno budzić wątpliwości, że prawo regulujące daniny publiczne, w szczególności stanowiące podstawę dochodów publicznych – powinno charakteryzować się nie tylko jawnością (być powszechnie dostępne) ale w szczególności przejrzystością uregulowań. Zasada jawności i przejrzystości powinna przyświecać zarówno Sejmowi ustawodawczemu przy uchwalaniu ustaw podatkowych jak i ministrowi finansów przedstawiającemu projekty ustaw, jak i wydającemu rozporządzenia z upoważnienia ustawy regulujące materię podatkową. Nie stoi temu na przeszkodzie zasada tajemnicy skarbowej, obejmuje ona bowiem – w zasadzie – przychody i wydatki podatnika oraz tajemnice produkcji i obrotu ujawniane w czasie zeznań podatkowych i kontroli podatkowej.

Gdy jednak analizujemy problem „przejrzystości prawa podatkowego” – dostrzegamy, iż zasada ta w polskim prawie podatkowym jest lekceważona. Narusza to elementy demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP).

3. Pod pojęciem „przejrzystości” rozumie się w szczególności: „jasność, wyrazistość i zrozumiałość” a także „przezroczystość i ażurowość”, „łatwość do odgadnięcia, odczytania, czy zrozumienia”⁶. Są to cechy, których w obowiązującym polskim prawie podatkowym dopatrzeć się trudno. I nie tylko z powodu stopnia trudności samego przedmiotu. Niedopuszczalne poczynania legislacyjne spowodowały, że obowiązujące prawo podatkowe stało się dla podatników – w znacznym zakresie – nieczytelne.

Wedle diagnozy prof. R. Mastalskiego „W prawie podatkowym kształtowanym od początków lat 90-tych przez różnorodne czynniki faktyczne,

⁶ Por. Słownik języka polskiego pod red. prof. Kopalińskiego.

społeczne i ekonomiczne trudno znaleźć myśl przewodnią łączącą podatki w uporządkowaną całość, co powoduje, że funkcjonuje swoisty konglomerat podatkowy a nie system podatkowy”⁷. Nie jest to pierwsza i jedyna tego rodzaju opinia.

Polskie prawo podatkowe przybrało rozmiary monstrualne. Zmiany poszczególnych ustaw stanowiących daniny publiczne były – z reguły – dokonywane przy uchwalaniu kolejnego budżetu państwa (tzw. „ustawy okołobudżetowe”) jako poszukujące dodatkowych dochodów Państwa. Do tego dodać należy różne zmiany wprowadzane z inicjatywy poszczególnych posłów, reprezentujących różnorodne grupy interesów ich wyborców.

Dostosowywanie polskiego prawa podatkowego do wymogów prawa unijnego odbywało się zbyt często na zasadzie „uzupełnień” bądź „wstawek” a nie zmian systemowych.

Stałe „reperowanie” ustaw podatkowych, coraz większe ich rozbudowywanie i uszczegóławianie, żonglowanie ulgami podatkowymi w poszukiwaniu wpływów do budżetu, przy jednoczesnej nieudolności legislacyjnej, nieliczeniu się z zasadami tworzenia prawa a także nieprzestrzeganie wymogów wzorców konstytucyjnych zawartych w art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP spowodowało, że przepisów obowiązującego aktualnie prawa podatkowego nie jest w stanie pojąć przeciętny podatnik⁸.

Już w 1994 r. prof. Apoloniusz Kostecki przestrzegął, że polskie ustawodawstwo podatkowe stanowi przedmiot ciągłego eksperymentowania, co prowadzi do destabilizacji zarówno jego przepisów, jak i sytuacji ekonomicznej jego adresatów. Przyczyn nadmiernej zmienności polskiego prawa podatkowego należy doszukiwać się w zbyt dużym wpływie na jego kształt określonych, często doraźnych orientacji politycznych, w tendencjach do zbyt kazuistycznego ujmowania ustawowych przepisów podatkowych, w nadmiernym fiskalizmie powodowanym „potrzebami budżetu”, w nieprzewidywaniu skutków

⁷ Por. Ryszard Mastalski „Reformy prawa podatkowego nie da się uniknąć”, Rzeczpospolita z dnia 11 marca 2005 r. Nr 59, wcześniej, Podstawowe założenia reformy polskiego systemu podatkowego. Przegląd Podatkowy 2003 r. z. 3.

⁸ Na ten temat R. Zelwiański, „O potrzebie przeprowadzenia reformy prawa podatkowego” w Księdze Jubileuszowej Jerzego Świątkiewicza, W-wa 2005 r., str. 166 i dalsze.

wprowadzanych rozwiązań, a także w braku dbałości o odpowiednią precyzję sformułowań pierwotnych aktów normatywnych, co w konsekwencji powoduje potrzebę ich korekty, dyktowaną źle rozumianym postulatem „doskonalenia” prawa podatkowego, które właśnie w wyniku zbyt często dokonywanych zmian ulega swoistej erozji i staje się niezrozumiałe. Wymienione przyczyny ulegają spotęgowaniu w przypadku nadużywania w parlamencie trybu pilnego w pracach nad ustawami podatkowymi. Także prof. B. Brzeziński w 1999 r. – trafnie wskazywał, iż polskie prawo podatkowe trapione jest przypadłością zwaną w medycynie „elephantis” i nie tylko – jak dotąd – nie wypracowało terapii, ale nawet nie postawiono diagnozy powstałej sytuacji. Prawo to zdaje się łączyć negatywne cechy różnych modeli legislacji podatkowej, tj. dużą szczegółowość ze stosunkowo niskim stopniem pewności sytuacji adresata norm prawnych⁹.

Nie ma potrzeby dowodzić, że prawo niezrozumiałe dla obywatela i stwarzające stan niepewności – nie może być „przejrzyste” zarówno w semantycznym jak i ustawowym znaczeniu.

Podatek, a więc i proces legislacyjny wiąże się stale z polityką. Jak trafnie pisał prof. A. Gomułowicz „podatek jest politycznym problemem władzy, a decyzja rozłożenia ciężarów podatkowych trafia z reguły do rąk aktualnej większości politycznej w parlamencie”¹⁰. Ale prędzej czy później polityk zaczyna pracować nad stworzeniem systemu jaki oczekuje elektorat, choćby miał być on złudą finansową. Tak więc za sprawą polityka – system podatkowy staje się coraz bardziej skomplikowany, co powoduje, iż korzyść z niego odnoszą tylko niektórzy dobrze zorientowani w problematyce skutecznego „omijania podatków”¹¹. Takiemu prawu należy przeciwstawić się z całą mocą. Prawo jest bowiem nadrzędne nad polityką.

Daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest – jak zauważa w swoim orzecznictwie Trybunał

⁹ Por. Apoloniusz Kostecki, Opinia w sprawie zmian niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku od osób prawnych, Kraków 22.10.1994 r. na prawach rękopisu; por. równ. Bogumił Brzeziński, O idei upraszczania prawa podatkowego, w Księdze pamiątkowej ku czci prof. Natalii Gajl, wyd. T.K. 1999 r. str. 342-243.

¹⁰ Por. Andrzej Gomułowicz „Aspekty ustrojowe opodatkowania”, w Księdze pamiątkowej ku czci prof. Natalii Gajl, Wyd. T.K. 1999 r., str. 369 i dalsze.

¹¹ Por. Andrzej Gomułowicz, op. cit.

Konstytucyjny – w swoisty sposób „zrównoważona” istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności z a s a d przyzwoitej legislacji. Zasady te stanowią realizację ogólnej zasady zaufania obywatela do państwa (art. 2 Konstytucji RP).

4. Nie może budzić wątpliwości, że naruszenie zasad przyzwoitej legislacji pozostaje w dysharmonii z zasadą zaufania obywatela do państwa, zasadą sprawiedliwości społecznej i nierealizowaniem zasad jasności i pewności prawa. A to narusza zasady ładu publicznego¹².

Prawo podatkowe, które wywołuje stale rozbieżne interpretacje urzędników skarbowych i które nie może być wykonywane bez stałych interpretacji jego przepisów dokonywanych przez Ministra Finansów oraz – w indywidualnych sprawach – przez urzędy i izby skarbowe, w trybie art. 14 § 1-3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa i – obecnie także art. 10 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej – jest prawem nieprzejrzystym¹³. Jest więc prawem złym i wymaga zmiany.

Wprowadzenie wydawania interpretacji przepisów zawartych w ustawach podatkowych przez organy administracji podatkowej ogłoszone jako „sukces” na drodze do jednolitości orzecznictwa podatkowego pokazuje jednocześnie w jakim stopniu przepisy prawa podatkowego są niejasne i w związku z tym niejednolicie rozumiane przez podatników i przez urzędników skarbowych. Przepis ustawy stanowiący, że „udzielenie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego (...) następuje „w drodze postanowienia, na które przysługuje zażalenie” (art. 14a § 4 Ordynacji) – jest niewątpliwie dziwołaniem procesowym¹⁴.

W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. akt K. 4/03 – Trybunał stwierdził, że od początku funkcjonowania instytucji „interpretacji prawa podatkowego”, nie może ona być zaliczana ani do kategorii

¹² m.in. wyrok T.K. z dnia 5 października 1999 r. sygn. U.4/99.

¹³ j.t. Dz.U. z 2005 r. Nr 8 poz. 60 z dalszymi zmianami wprowadzonymi niemal natychmiast po ogłoszeniu jednolitego tekstu tej ustawy oraz Dz.U. Nr 173, poz. 1807 ze zm.

¹⁴ Por. Ryszard Zelwianiński, Spory wokół art. 14 Ordynacji podatkowej, Państwo i Prawo 2005 r.

źródeł prawa, ani też uznawana za akt administracyjny wewnętrzny stosowania prawa. Wykładnia urzędowa nie może być też podstawą decyzji podatkowych wobec obywateli ani innych podmiotów prawa. Wykładnia urzędowa pozostająca poza systemem źródeł prawa powszechnie obowiązującego, nie mieści się też w systemie źródeł prawa wewnętrznego, o jakim mowa w art. 93 Konstytucji. (...) Izby i urzędy skarbowe to nie „jednostki organizacyjne podległe Ministrowi” w zakresie postępowania podatkowego i czynności sprawdzających. Przede wszystkim jednak wykładnia ta nie może być traktowana tak jak prawo”. Tezy powyższe, sformułowane jeszcze pod rządami art. 14 Ordynacji podatkowej w jego poprzednim brzmieniu zachowują pełną aktualność także w odniesieniu do zaskarżonego art. 14 § 2 tej ustawy.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, kwestionowana regulacja ordynacji podatkowej, także przy uwzględnieniu jej „normatywnego otoczenia”, nasuwa istotne zastrzeżenia odnośnie dochowania wskazanych wyżej wymogów. Przede wszystkim wątpliwości budzić musi rzeczywisty zakres i charakter jej oddziaływania normatywnego na adresatów przepisów prawnopodatkowych. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, oddziaływanie to jeszcze bardziej uwidacznia się przy uwzględnieniu treści art. 14 § 3 ordynacji podatkowej. Przepis ten, stanowiąc rozwinięcie gwarancyjnej roli samej instytucji ujednoczenia linii orzeczniczej organów podatkowych, świadczy jednoznacznie, iż interpretacje Ministra Finansów są jednym z elementów normatywnej podstawy rozstrzygnięć podejmowanych wobec podatników. Normatywne oddziaływanie treści interpretacji nie ogranicza się jedynie do sfery wewnętrznej, o której mowa w art. 93 ust. 1 Konstytucji. Przeciwnie, interpretacja ta kształtować może treść decyzji oddziałujących bezpośrednio na prawa podatnika.

Wprowadzony system interpretacji „rozgrzesza” nieprzejrzystość prawa podatkowego, komplikując je jednocześnie jeszcze bardziej. Przejrzystość, jasność i czytelność prawa zostaje bowiem uzależniona od interpretacji przepisu dokonanej przez organ skarbowy.

Gdyby jednak organ skarbowy wydał interpretację błędną co do zobowiązania podatkowego, to podatnik za okres „obowiązywania” tej interpretacji nie byłby zobowiązany do ponoszenia ciężaru podatkowego – co jest

oczywiście błędne. O obowiązku podatkowym stanowi ustawa a nie jej interpretacja.

Treść wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. omawiającego – w uzasadnieniu – krytycznie instytucję interpretacji prawa podatkowego, która wprowadzie podatnika „nie wiąże” ale która „wiąże organy podatkowe” została przez ministra finansów, jako projektodawcą, i przez Sejm RP – zlekceważona w opracowanej przez resort nowelizacji Ordynacji podatkowej oraz w ustawie o działalności gospodarczej¹⁵.

5. Przeciętny polski podatnik nie zdaje sobie sprawy z mnogości aktów prawnych stanowiących prawo daninowe.

Komputerowe systemy prawne typu „Lex-Omega”, czy „Legalis” wyliczają kilkaset aktów prawnych opublikowanych w Dzienniku Ustaw i Monitorze Polskim zawierających przepisy z zakresu prawa podatkowego.

Aktualne prawo daninowe to przede wszystkim 12 ustaw określających publiczno-prawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenia pieniężne na rzecz Skarbu Państwa lub gminy, wynikające z ustaw podatkowych, ustawa – Prawo celne, oraz 2 ustawy określające postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową i czynności sprawdzające a także prawa i obowiązki podatników, płatników i inkasentów tudzież uprawnienia i obowiązki pracowników organów podatkowych i uprawnienia pracowników kontroli skarbowej (łącznie z uprawnieniami do stosowania środków i metod operacyjnych).

Dodać do tego należy wiążące Dyrektywy Rady Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej¹⁶, różne dalsze akty ustawowe regulujące obowiązki podatnika oraz rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonywania poszczególnych ustaw

¹⁵ Por. Cezary Kosikowski, Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej – komentarz. Autor pisze: „Art. 10 ust. 1 i 3 jest zbędny, natomiast art. 10 ust. 2 jest wadliwy (...) Zdaniem Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów wyrażonym w opiniach z dnia 19 grudnia 2003 r. i dnia 29 listopada 2004 r. przepis art. 10 pozostaje w jaskrawej sprzeczności z Konstytucyjnymi podstawami opodatkowania w szczególności zaś z wynikającymi z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Tylko ustawa, nie zaś urzędowa interpretacja, może kształtować obciążenia podatkowe. (...)”

¹⁶ Dotyczy w szczególności I Dyrektywy VAT (67/227/EEC), VI Dyrektywy VAT (77/388/EEC), VIII Dyrektywy VAT /79/1072/EEC) oraz XIII Dyrektywy VAT (86/560/EEC)

podatkowych (przykładowo rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług¹⁷ zawierające 42 rozbudowane paragrafy a sama ustawa 176 artykułów) uzupełniają regulacje ustawowe.

Niemal każda z tzw. ustaw podatkowych zawiera od kilku do kilkunastu upoważnień dla regulacji podustawowej. Upoważnienia te najczęściej nie spełniają wymogów wzorca art. 92 ust. 1 Konstytucji RP (zdanie drugie) stanowiącego, że upoważnienie powinno określać „zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu”. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego głosi jednoznacznie, że nie mogą to być wytyczne ogólne mogące mieć zastosowanie do każdego upoważnienia ustawowego.

Mimo nie budzącego wątpliwości wzorca konstytucyjnego – ustawodawca treść wytycznych dotyczących treści aktu podustawowego, (dotyczy art. 41 pkt 16 ustawy o podatku od towarów i usług) określa następująco, „Uwzględniając:

- specyfikę obrotu niektórymi towarami i świadczeniami
- przebieg realizacji budżetu państwa
- przepisy Wspólnoty Europejskiej.”

Są to wytyczne mogące być zastosowane do upoważnienia ustawowego w każdej niemal materii. W ten sposób minister właściwy do spraw finansów publicznych otrzymuje upoważnienie do regulacji podatków „wg swojej oceny”.

Wyłączność ustawowa przewidziana w art. 217 Konstytucji RP staje się fikcją.

6. Treść ustaw podatkowych w swojej większości jest zaprzeczeniem zasad poprawnej legislacji. Dziesiątki razy nowelizowane (np. ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, już po opublikowaniu jednolitego tekstu w 2000 r. była 55 razy poprawiana w mniejszym lub większym zakresie; ustawa o podatku od towarów i usług 35 razy itd.) – stały się nieczytelne. Niemal każda zmiana powodowała, że ich tekst stawał się obszerniejszy. Zjawisko to prof. S. Wronkowska określiła jako „lawinę nowelizacji” pisząc jednocześnie, że

¹⁷ Dz.U. Nr 98, poz. 970 z późn.zm.

„podstawą dobrej legislacji jest poczucie odpowiedzialności tych, którzy prawo tworzą, jeśli ich wola nie ulegnie pokusie „wyzwalania się” z reguł rzetelnej legislacji dla realizacji swoich partykularnych celów”¹⁸.

Naruszenie zasad przyzwoitej legislacji to – zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego – naruszenie wzorca art. 2 Konstytucji RP stanowiącego, że Rzeczpospolita jest demokratycznym państwem prawnym; to naruszenie fundamentu polskiego ładu konstytucyjnego, zasady zaufania obywateli do państwa i prawa, zasady pewności prawa i zasady bezpieczeństwa prawnego¹⁹.

Wśród zasad wyprowadzanych z treści art. 2 Konstytucji należy wymienić zasadę określoności prawa, która nakazuje aby przepisy prawne były sformułowane w sposób na tyle jasny (przejrzysty), aby adresat mógł bez trudności zrozumieć konsekwencje swojego postępowania²⁰.

Stosowanie przepisów niejasnych i niejednoznacznych musi być traktowane za naruszenie zasady państwa prawnego. Za naruszenie tej zasady należy np. uznać uchwalenie ustawy, w której używane pojęcia są wzajemnie sprzeczne lub umożliwiają dowolną interpretację²¹.

Tego rodzaju wadliwe akty prawne mogą być – i powinny być – skarżone do Trybunału Konstytucyjnego jako naruszające zasady państwa prawnego.

Przyzwoita legislacja to wyraz lojalności państwa wobec jego obywateli, która wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, aby nie stawało się ono swoistą „pułapką dla obywatela” i która pozwala obywatelowi układać swoje sprawy w zaufaniu do państwa²².

Poprawna legislacja to jeden z elementów realizacji zasady przejrzystości prawa.

Przejrzystość prawa daje szansę, że zamierzenia ustawodawcy będą akceptowane przez zainteresowanych obywateli.

¹⁸ Por. S Wronkowska „Na czym polega dobra legislacja”, referat na Konferencji „Legislacja w praktyce” wygłoszony w dniu 21 lutego 2002 r., materiały str. 24 i dalsze

¹⁹ Por. wyrok T.K. z 20 listopada 2002 r. sygn. K. 41/02, a także 27 lutego 2002 r. sygn. K. 47/01, z 25 czerwca 2002 r. sygn. K. 45/01 i wiele innych

²⁰ Por. wyrok T.K. z dnia 11 stycznia 2000 r. sygn. 7/99.

²¹ Por. wyrok T.K. z dnia 14 września 2001 r. sygn. SK 11/00.

²² Por. wyrok T.K. z dnia 7 lutego 2002 r. op.cit.

Jest to tym bardziej ważne, gdy zważy się, że daniny są wprowadzone w sposób władczy.

Przejrzystość prawa daninowego daje gwarancje (lub dawać powinno), że prawo nie będzie nadużywane przez pracowników organów podatkowych i kontroli skarbowej. Jest to tym bardziej istotne, gdy zważy się, że dla wymiaru poboru i egzekucji stworzony został odrębny reżim prawny oparty na władztwie państwowym i pierwszeństwie zaspokojenia zobowiązań publicznoprawnych przed zobowiązaniami prywatnoprawnymi²³.

Proces poprawnej legislacji zakłada, że ustawodawca powinien otrzymywać wraz z projektem ustawy projekty aktów wykonawczych opartych o upoważnienie ustawy. Analiza druków sejmowych wskazuje, że tak się jednak nie dzieje. Tak więc ustawodawca nie wie jak upoważnienie ustawowe będzie przez organ administracyjny wykorzystane, szczególnie wówczas gdy upoważnienia ustawowe nie spełniają wymogów wzorca art. 92 Konstytucji RP²⁴.

Zaprzeczeniem przejrzystości prawa podatkowego jest także brak urzędowych jednolitych tekstów, które powinny być publikowane przynajmniej po każdej istotniejszej nowelizacji.

Gdyby nie wydawnictwa prawnicze opracowujące komputerowe jednolite teksty stale nowelizowanych ustaw podatkowych – posługiwanie się tymi aktami prawnymi stało się dla większości podatników wręcz niemożliwe.

W praktyce podatnicy jak i urzędnicy skarbowi posługują się nieurzędowymi tekstami ustaw i na ich podstawie dokonywane są obliczenia należności podatkowych.

7. Zaprzeczeniem zasady przejrzystości prawa podatkowego są także wprowadzane niektóre zobowiązania podatkowe, których podstawy lub wysokości stawek podatek nie rozumie i z którymi zgodzić się nie chce.

²³ Por. C.Kosikowski, *Finanse publiczne – komentarz*, W-wa 2003 r. str. 196 i dalsze.

²⁴ Por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4.11.1997 r. sygn. K. 3/97, z dnia 19.05.1998 r. sygn. K. 5/97, z dnia 25.05.1998 r. sygn. K. 19/91, z dnia 20.10.1998 r. sygn. K. 7/98 i inne

Przykładowo można tu wskazać na podatek od środków transportowych – w obecnej jego postaci – którego historycznym poprzednikiem był podatek drogowy obejmujący wszystkie pojazdy mechaniczne poruszające się po drogach publicznych. Obecnie podatek ten obciąża jedynie posiadaczy samochodów ciężarowych, ciągników, przyczep i naczep²⁵. Stał się on podatkiem majątkowym bo podatek drogowy umieszczony został w cenie paliwa, poprzez zwiększoną akcyzę. Ta część akcyzy miała być przeznaczona na budowę i remonty dróg, ale nie w pełni dochody te są na ten cel przeznaczane. Jaki jest stan dróg – każdy widzi. Natomiast posiadacze pojazdów ciężarowych i autokarów są obecnie dwukrotnie obciążeni (nie licząc innych opłat za poruszanie się pojazdów po drogach publicznych).

Także stawki podatku od nieruchomości są – co do zróżnicowania ich wysokości – niezrozumiałe. Taka sama stawka dla wiejskiego domu rolnikarencisty, który zdał ziemię za rentę (i nie jest już rolnikiem wedle prawa) jak i dla luksusowej rezydencji²⁶.

Również ustawa z dnia 30.06.2005 r. o kinematografii²⁷ wprowadziła – nie będąc ustawą podatkową – przymusowe opłaty na rzecz Instytutu Filmowego (art. 19 ust. 3), które de facto obciążają wszystkich odbiorców programów, albowiem w tej sytuacji operatorzy podniosą odpowiednio ceny abonamentów. Czy Instytut Filmowy powinien być zaliczony do sektora finansów publicznych – to odrębne zagadnienie. Ale odpowiednie organy państwa nawet nie uznały za celowe przedstawienia podatnikom uzasadnienia dla tych dodatkowych obciążeń.

Brak przejrzystości systemu podatkowego i coraz bardziej rozbudowane i źle legislacyjnie skonstruowane przepisy zachęcają do przeciwstawiania się im

²⁵ Art. 8 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opatach lokalnych (tj. Dz. U. z 2002 r. Nr 9 poz. 842 z późn. zm.)

²⁶ Art. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. op. cit. Już prof. Edward Taylor w pracy „Ustrój skarbowy” w Encyklopedii Prawa t. I, wyd. w Łodzi, z 1923 r., wskazywał, że podatek od nieruchomości powinien być naliczony nie od powierzchni ale „od wartości” lub „od dochodu jeśli nieruchomość go przynosi”.

²⁷ Dz.U. Nr 132, poz. 1111.

drogą poszukiwań rozwiązań mogących być uznanymi za „obejście prawa podatkowego”²⁸ a więc działań naruszających prawa.

Mnożenie drobiazgowych przepisów podatkowych dla zwalczenia tego zjawiska jest rozwiązaniem nieskutecznym i nierozsądnym.

8. Dobra legislacja prowadząca do uchwalania i wprowadzania przejrzystego prawa jest podstawowym elementem budowania zaufania obywatela do prawodawcy i poczucia obywatelskiej godności. Wymaga ona wielkiej odpowiedzialności tych, którzy prawo tworzą oraz zdecydowanego przeciwstawiania się wszelkim odstępstwom od reguł rzetelnej legislacji. Tymczasem podczas składania sprawozdania o stanie prawa oraz przestrzeganiu obowiązujących praw i wolności na sali posiedzeń Sejmu RP wysłuchiwało wystąpienie Prezesa Trybunału Konstytucyjnego prof. Marka Safiana a następnie Rzecznika Praw Obywatelskich prof. Andrzeja Zolla około 10 posłów delegowanych przez kluby poselskie Sejmu. Stwierdzenie Prezesa TK, że odnotowuje się przypadki nie wykonywania wyroków Trybunału nie wywołało żadnych widocznych reakcji.

Jak trafnie wskazuje prof. Sł. Wronkowska²⁹ cechą dalszej legislacji jest skuteczność uchwalanego prawa warunkowana funkcjonalnością i kompletnością, co czynić będzie zbędnym liczne upoważnienia ustawowe dla Ministra Finansów mające na celu „dopełnienie” ustawy.

Skuteczne prawo musi być akceptowane przez zainteresowanych. Akceptowalność rozwiązań prawnych oznacza, że są one zdolne uzyskać poparcie, a co najmniej zrozumienie tych, którzy mieliby z nich korzystać. Dla dobrej legislacji potrzebne wydaje się jednak pozyskiwanie akceptacji na etapie przygotowawczych prac legislacyjnych, aby ci, którym przyjdzie stosować prawo, rozpoczynali działalność w przekonaniu, że zostali wyposażeni przez prawodawcę w użyteczne narzędzia lub obciążeni dającymi się usprawiedliwić obowiązkami.

²⁸ W tej materii vide uzasadnienie do orzeczenia T.K. z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K. 4/03. Należy rozróżniać „unikanie opodatkowania” od „uchylania się od opodatkowania”, które jest bezpośrednim naruszeniem prawa.

²⁹ Por. Sł. Wronkowska, op, cit.

Sposobami, które prowadzą do takiego stanu rzeczy jest zapewnienie udziału zainteresowanych w pracach nad projektami ważniejszych ustaw, zapraszanie zainteresowanych organizacji i instytucji do konsultowania projektowanych rozwiązań, do zajmowania stanowiska w sprawach wywołujących rozbieżności oraz do dzielenia się z projektodawcą doświadczeniami, którymi dysponują.

Można bowiem założyć, że ci, którzy prawo będą wykonywać nie będą uchwalać norm, których sami prawidłowo zinterpretować nie są w stanie.

Tworzenie prawa nie może dokonywać się żywiołowo, ale musi być poprzedzone rzetelnymi badaniami potrzeby określonej regulacji i jej skutkami.

Wymaga to współdziałania prawodawcy, przedstawicieli nauki i praktyków, którzy prawo to będą stosować. Prawo podatkowe nie może być tworzone „na zamówienie” znalezienia środków finansowych przez urzędników resortu finansów.

Wreszcie przejrzyste prawo musi spełniać dwa podstawowe warunki:

- musi być formalnie dostępne a więc ogłoszone we właściwym organie, we właściwym czasie i w formie (chodzi o jednolite teksty) zrozumiałej dla zainteresowanych,
- musi być zrozumiałe dla zainteresowanego odbiorcy a więc spełniające cechę „przejrzystości”.

9. W literaturze dot. prawa konstytucyjnego uważa się, że zasada zaufania obywateli do państwa równoznaczna jest zasadzie lojalności państwa wobec obywatela³⁰. Omawiana zasada, jak się najczęściej uważa, dotyczy stosowania prawa i jest podstawą budowy szczegółowych zasad stanowienia prawa, tzw. reguł przyzwoitej legislacji. Wspomniana zasada wymaga, najogólniej mówiąc, aby państwo w stosunku do obywatela zachowywało pewne reguły uczciwości.

Tak więc, przyzwoita legislacja to sprawa realizacji zasady zaufania obywatela do państwa (przejęta w pewnym sensie z sądownictwa niemieckiego – Vertrauensschutz).

³⁰ L. Garlicki, Polskie prawo konstytucyjne, Zarys wykładu, W-wa 1980, s. 60.

Zasada zaufania do państwa i prawa traktowana jest w orzecznictwie Trybunału jako pochodna zasady państwa prawnego. Wynika to z założenia, że warunkiem istnienia państwa prawnego jest zaufanie jednostki do prawa i zagwarantowania ochrony płynącej z tego prawa.

Zasada zaufania do prawa opiera się na założeniu określonej pewności prawa i przewidywalnym postępowaniu organów państwa³¹. Zasada zaufania obywateli do państwa, która leży u podstaw wielu postanowień Konstytucji i regulowanych nimi instytucji ustroju, jest – podobnie jak zasada praworządności materialnej – zasadą prawnokonstytucyjną, która rodzi określone obowiązki w sferze działalności państwa. W dziedzinie prawodawczej działalności państwa stwarza ona w szczególności obowiązek kształtowania prawa w taki sposób, by nie ograniczać wolności obywateli, jeśli tego nie wymaga ważny interes społeczny lub indywidualny, chroniony Konstytucją, obowiązek przyznawania obywatelom praw z jednoczesnym ustanowieniem gwarancji realizacji tych praw, obowiązek stanowienia prawa spójnego, jasnego i zrozumiałego dla obywateli, i wreszcie obowiązek nienadawania przepisom prawnym mocy wstecznej.

Składniki zasady zaufania obywateli do państwa Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wymieniał w swoich orzeczeniach. Prof. Jerzy Oniszcuk³² uszeregował je następująco:

- 1) nie stanowić norm prawnych, które nakazywałyby obciążenie obywateli bez jednoczesnego wprowadzenia zasad postępowania odpowiednio jasnych, umożliwiających dochodzenie przez obywateli swoich praw (orz. z 8 grudnia 1992 r., K. 3/92),
- 2) rzetelnie komunikować w tekstach prawnych, z jakim działaniem administracji obywatel ma do czynienia, aby mógł dochodzić swoich praw (K. 3/92),
- 3) zmiana prawa pociągająca za sobą niekorzystne skutki dla sytuacji prawnej podmiotów, była dokonywana zasadniczo z zastosowaniem reguł stanowienia przepisów przejściowych, a co najmniej odpowiedniej *vacatio legis* (K. 9/92),

³¹ Zob. np. A. Zieliński, *Pewność prawa (w:) Jakość prawa*, Warszawa 1996, s. 43 i n.

³² Por. J. Oniszcuk – *Konstytucja RP w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*. Wyd. Zakamycze 2000, str.49-50.

- 4) dokonywanie zmian podatków nie następowało w trakcie roku podatkowego (np. orz. z 15 marca 1995 r., K. 1/95),
- 5) ingerencja ustawodawcy w dotychczasowe prawa nie była nadmierna (np. orz. z 26 kwietnia 1995 r., K. 11/94, z 16 maja 1995 r., K. 12/95, z 21 listopada 1995 r., K. 12/95),
- 6) nie „obładowywano” ustawy budżetowej normami, które ingerują w zasady zaufania obywatela do państwa, stabilności i pewności prawa (orz. z 24 października 1995 r., K. 14/95).

10. Reasumując: „przejrzystość prawa” rozumiana w szczególności jako łatwość odczytania, odgadnięcia treści, zrozumienia, przyswojenia, rzetelność komunikowania, a także stabilność oraz dostępność czytelnych tekstów to realizacja zasady zaufania obywatela do państwa i prawa – to postępowanie państwa w stosunku do obywatela z zachowaniem reguł uczciwości.

Oceniając obowiązujące prawo podatkowe wedle wymogów stawianych państwu prawa – przyjąć należy, że głęboka reforma tego prawa, a także systemu jego tworzenia staje się konieczną.