

DOMINIK MACZYŃSKI, RYSZARD SOWIŃSKI

JASNOŚĆ PRAWA PODATKOWEGO JAKO WARUNEK POPRAWNEJ LEGISLACJI PODATKOWEJ

I. WSTĘP

Płacenie podatków należy do podstawowych obowiązków obywatelskich. Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych określonych w ustawach, w tym podatków. Właściwe organy państwa muszą mieć jednak na uwadze, że nakładając na podmioty obowiązek płacenia podatków, wkraczają w niezwykle istotną i drażliwą sferę praw majątkowych, których ochronę gwarantuje art. 64 Konstytucji RP. Tworzenie prawa daninowego wymaga więc zachowania swoistej proporcji pomiędzy koniecznością nakładania i pobierania podatków a koniecznością realizacji konstytucyjnej zasady ochrony praw majątkowych. Prawodawca, kształtując zakres obowiązków finansowych podatników wobec państwa, jest zatem zobowiązany do zachowania szczególnej ostrożności, tak by zapewniając środki niezbędne do właściwego funkcjonowania państwa, nakładać na podatników obowiązki zgodnie z normami zawartymi w aktach prawnych regulujących sposób tworzenia prawa, zwłaszcza tworzenia prawa daniowego, a także zgodnie z przyjętymi w doktrynie postulatami dotyczącymi kształtowania obowiązków finansowych. Przy kształtowaniu obowiązków finansowych ustawodawca powinien również uwzględniać dyrektywy płynące z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, które niewątpliwie wyznaczają postulaty poprawnej legislacji finansowej¹.

Jedną z zasad dotyczących reguł tworzenia prawa podatkowego jest postulat, by przepisy były napisane w taki sposób, aby adresat norm w nich zawartych był w stanie zrozumieć, jakie są jego obowiązki i uprawnienia.

II. POSTULATY DOKTRYNY DOTYCZĄCE TWORZENIA PRAWA PODATKOWEGO

Postulaty dotyczące kształtu prawa podatkowego formułowane były przez klasyków myśli podatkowej. Adam Smith twierdził, że „podatnik musi mieć pewność co do tego, jakie są jego obowiązki, ale też jakie są jego uprawnienia w związku z ustaleniem i zapłatą podatku”. Wskazywał on także na potrzebę

¹ Zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 100.

istnienia „określoności podatku”. „Termin płatności, sposób zapłaty, sumę, jaką należy zapłacić [...], wszystko to powinno być jasne i zrozumiałe dla podatnika”².

Również współcześnie w piśmiennictwie prawa daninowego wskazuje się na podstawowe problemy związane z legislacją finansową oraz formułuje postulaty dotyczące katalogu zasad tworzenia prawa. Wśród głównych źródeł problemów legislacji finansowej wymienia się powszechnie przedmiot regulacji prawnej oraz jej cele³. Stabilizacja prawa podatkowego jest szczególnie trudna ze względu na panujące powszechnie przekonanie, że regulacje prawnofinansowe, a zwłaszcza prawo daninowe, są skutecznym instrumentem osiągania celów społecznych, politycznych i gospodarczych. Częstość dokonywanych zmian i ich nierzadkie wprowadzanie pod wpływem impulsów politycznych nie sprzyja nie tylko stabilizacji obciążeń finansowych wobec państwa, ale także jakości tworzonego prawa, w tym jasności i zrozumiałości projektowanych przepisów prawnych.

Dostrzegane problemy związane z procesem tworzenia prawa finansowego stały się podstawą do formułowania katalogu zasad tworzenia prawa finansowego, który oprócz zasad dotyczących tworzenia wszelkich regulacji prawnych zawierałby zasady odnoszące się wyłącznie do materii prawnofinansowej⁴. Próbę sformułowania takiego katalogu podjął m.in. B. Brzeziński już w 1986 r.⁵ Proponowany przez tego autora zbiór zasad obejmuje:

- respektowanie praw i prawidłowości ekonomicznych jako granic regulacji prawnofinansowej,
- przewidywanie krótkookresowych i długookresowych skutków regulacji prawnofinansowej,
- uwzględnienie skutków regulacji prawnej w różnych ogniwach systemu finansowego,
- ograniczenie wpływu deprecjacji pieniądza na trwałość przepisów prawa finansowego,
- płynność zmian wysokości obciążeń i świadczeń finansowych,
- ochronę interesu finansowego państwa.

Tworzenie prawa daninowego według przytoczonych powyżej reguł postępowania jest niewątpliwie warunkiem koniecznym, lecz niewystarczającym, by powstało dobre prawo podatkowe. Należy ponadto zwrócić szczególną uwagę na adresata norm prawnofinansowych i rozważyć, jakie wymogi prawodawca może postawić przed podmiotami obowiązany od uiszczenia zobowiązań podatkowych w zakresie wykładni prawa daninowego. Zgodnie bowiem z zasadą powszechności opodatkowania, obowiązki daninowe skierowane są do wszystkich podmiotów spełniających określone w prawie przesłanki. Ze względu na przytoczoną zasadę, zakres podmiotowy obowiązków podatkowych z reguły jest niezwykle szeroki i obejmuje nie tylko podmioty profesjonalne, ale także, a może nawet przede wszystkim (jak to ma miejsce w przypadku najbar-

² A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 2, Warszawa 1954, s. 585.

³ C. Kosikowski, *Prawo finansowe – część ogólna*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 166-167.

⁴ *Ibidem*, s. 171 i n.

⁵ B. Brzeziński, *Zasady tworzenia prawa finansowego (próba sformułowania)*, „Państwo i Prawo” 1986, z. 5, s. 66-67; zob. także C. Kosikowski, *Legislacja finansowa*, Warszawa 1998, s. 23 i n.

dziej powszechnego podmiotowo podatku – podatku dochodowego od osób fizycznych), podmioty nieprofesjonalne.

Poza wskazanymi postulatami formułowanymi w literaturze finansowej, istotnym wymogiem staje się zatem obowiązek tworzenia zrozumiałych przepisów prawnych. Zasadę określoności przepisów w piśmiennictwie prawnofinansowym autorzy wywodzili m.in. z zasady państwa prawnego i postulowali, by przepisy prawne były jasne i zrozumiałe⁶. Ponadto często podkreśla się, że podstawowym wymogiem wobec uchwalanych przepisów prawnych jest nakaz ich formułowania w sposób dostatecznie „jasny i precyzyjnie określony”, a także wskazuje się na potrzebę zwiększenia komunikatywności oraz poprawności językowej tekstów prawnych⁷. Jednocześnie podnosi się, że komunikatywności tej nie osiągnie się, stosując nadmiernie i w sposób nieuzasadniony technikę rozczłonkowania norm, co przejawia się rozproszeniem elementów składających się na daną normę prawną.

III. NORMATYWNE ZASADY TWORZENIA PRAWA PODATKOWEGO

Normy prawne zawierające zasady tworzenia prawa daninowego w niewielkim stopniu regulują sposób językowego formułowania przepisów. Ogólne dyrektywy określające sposób językowego konstruowania jednostek redakcyjnych tekstu prawnego znajdują się w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”⁸. Rozporządzenie to nakłada na prawodawcę obowiązek redagowania przepisów w sposób zwięzły i syntetyczny oraz unikania nadmiernej szczegółowości. Ponadto przepisy ustawy powinny być zredagowane tak, by dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy. Według zasad określonych w rozporządzeniu, zdania powinny być redagowane zgodnie z powszechnie przyjętymi regułami składni języka polskiego, przy jednoczesnym unikaniu zdań wielokrotnie złożonych. Z uwagi na realizację zasady określoności przepisów prawnych, na podstawie § 8 rozporządzenia, prawodawca jest zobowiązany posługiwać się poprawnymi wyrażeniami językowymi (określeniami)⁹ w ich podstawowym i powszechnie przyjętym znaczeniu. Ponadto w ustawie należy unikać posługiwania się:

- określeniami specjalistycznymi (profesjonalizmami), jeżeli mają odpowiedniki w języku powszechnym¹⁰,
- określeniami lub zapożyczeniami obcojęzycznymi, chyba że nie mają dokładnego odpowiednika w języku polskim,

⁶ R. Mastalski, *Zasada państwa prawnego w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, „Glosa” 1995, nr 5, s. 15-16.

⁷ R. Kubacki, *Legislacja podatkowa, cz. II*, „Monitor Podatkowy” 1998, nr 9, s. 283.

⁸ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz. U. Nr 100, poz. 908. Zob.: S. Wronkowska, M. Zieliński, *Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych*, Warszawa 1993, s. 160 i n.

⁹ Szerzej: S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2002

¹⁰ Zob. także L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2004, s. 127 n.; a także M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002 s. 132 i n.

– nowo tworzonymi pojęciami lub strukturami językowymi (neologizmami), chyba że w dotychczasowym słownictwie polskim brak jest odpowiedniego określenia.

W celu zapewnienia językowej spójności terminologicznej w ramach danej dziedziny spraw prawodawca jest zobowiązany do posługiwania się określeniami, które zostały użyte w ustawie podstawowej dla tej dziedziny, a także do używania jednakowych określeń dla oznaczenia jednakowych pojęć¹¹ i nieoznaczania różnych pojęć tymi samymi określeniami. Ponadto – zgodnie z § 156 ust. 1 rozporządzenia – jeżeli zachodzi potrzeba osiągnięcia skrótowości tekstu lub zapewnienia spójności regulowanych instytucji prawnych, w akcie normatywnym można posłużyć się odesłaniami. Jest to zatem wyjątek od zasady, co oznacza, że odesłaniami można się posłużyć tylko wtedy, gdy wymaga tego skrótowość tekstu lub spójność regulowanych instytucji. Co więcej, § 157 rozporządzenia zabrania odsyłania do przepisów, które już zawierają odesłania.

Przytoczone powyżej zasady dotyczą tworzenia prawa w ogóle, rozporządzenie nie określa natomiast odrębnych zasad regulujących tworzenie prawa daninowego, brak ich również w innych aktach prawnych. Reguły takie można jednak pośrednio wywieść z Konstytucji RP z 1997 r. W szczególności na uwagę zasługuje art. 217 oraz 123 ust. 1 Konstytucji. Pierwszy z powołanych przepisów ustanawia zasadę wyłączności ustawy w zakresie regulowania istotnych kwestii podatkowych. Oznacza to, iż istotne regulacje z zakresu prawa podatkowego mogą się znajdować wyłącznie w ustawie, a nie w innych aktach prawnych niższej rangi, tj. w rozporządzeniach i w prawie lokalnym. Z uwagi na tryb uchwalania ustaw i większą stabilność w porównaniu z aktami wykonawczymi, to właśnie ustawy powinny się cechować wyjątkowo wysokim stopniem jakości stanowionych norm prawnych, a zwłaszcza precyzyjnym pod względem językowym formułowaniem jednostek redakcyjnych. Większą dbałość o jakość tekstów prawnych regulujących obowiązki podatkowe ma również zapewnić art. 123 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którym ustawa podatkowa nie może być uchwalona w trybie pilnym, oznaczającym skrócenie terminów rozpatrywania ustawy przez właściwe organy państwa. W świetle przytoczonych uregulowań normatywnych akty prawne, a w szczególności akty prawa podatkowego, powinny cechować się wyjątkową dbałością o precyzję języka używanego przy redagowaniu jednostek redakcyjnych tekstu, tym bardziej że pomocne dla prawodawcy może się okazać bogate w tym zakresie orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego.

IV. TWORZENIE PRAWA PODATKOWEGO W ŚWIETLE ORZECZNICTWA TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO

Trybunał Konstytucyjny w szeregu orzeczeń podkreślał nakaz formułowania przepisów prawnych w sposób dostatecznie określony¹², w szczególności

¹¹ Zob. S. Wronkowska, M. Zieliński, op. cit.

¹² W. Łączkowski, *Zasady podatkowe w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, w: *Koncepcje współczesnych reform podatkowych. Europa na drodze do wspólnej waluty. Księga pamiątkowa z okazji 40-lecia pracy naukowej prof. dr. hab. Andrzeja Komara*, Poznań 1998, s. 99 i n.; J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 167-168; R. Mastalski, *Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy*, „Państwo i Prawo” 1993, nr 4, s. 5 i n.

wymóg ten jest akcentowany w odniesieniu do aktów prawa karnego i daninowego¹³. Początkowo Trybunał Konstytucyjny zasadę określoności wyprowadzał z klauzuli demokratycznego państwa prawa, traktując ją jako jedną z zasad poprawnej legislacji. W wyroku z 19 czerwca 1992 r. Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że „z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika, że każda regulacja prawna, nawet o charakterze ustawowym, dająca organowi państwowemu uprawnienia do wkraczania w sferę praw i wolności obywatelskich, musi spełnić wymóg dostatecznej określoności. Należy przez to rozumieć precyzyjne wyznaczenie dopuszczalnego zakresu ingerencji [...]”¹⁴.

Obecnie pod rządami nowej Konstytucji RP z 1997 r. zasadę określoności należy wiązać nie tylko z art. 2, zawierającym zasadę demokratycznego państwa prawnego, lecz także z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Orzekając w nowym stanie prawnym, Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że „należyta poprawność, precyzyjność i jasność przepisów prawnych ma szczególne znaczenie, gdy chodzi o ochronę konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela. Adresat normy prawnej musi wiedzieć, jakie jego zachowanie i z jakich przyczyn ma znaczenie prawne”¹⁵. Jeszcze dalej idące stanowisko zostało zawarte w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 30 października 2001 r. W orzeczeniu tym Trybunał sformułował tezę, iż niedokładne, nieprecyzyjne zredagowanie jednostek redakcyjnych tekstu prawnego może być samoistną przesłanką stwierdzenia ich niezgodności z Konstytucją RP. W powołanym wyroku Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, że „jako naruszenie wymogów konstytucyjnych oceniać należy niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje to bowiem stworzenie zbyt szerokich ram dla organów stosujących ten przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom, mającym je stosować, nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Kierując się tą zasadą Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny (np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw, art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji RP), jak i z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego”¹⁶. Ponadto w wyroku z 24 lutego 2003 r. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „zasady przyzwoitej legislacji obejmują między innymi wymóg dostatecznej określoności przepisów. Powinny być one formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów

¹³ Szerzej na ten temat zob. J. Oniszczuk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 95 i n.

¹⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 czerwca 1992 r., U 6/92, OTK 1992, cz. I, s. 302-303.

¹⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 10 listopada 1998 r., K 39/97, OTK 1998, s. 558.

¹⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 30 października 2001 r., K 33/00, OTK 2001, s. 217.

klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych nie budzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw¹⁷. W dalszej części uzasadnienia powołanego orzeczenia Trybunał Konstytucyjny podjął próbę zdefiniowania warunków, jakie powinien spełniać przepis prawny. Zdaniem Trybunału dla oceny zgodności treści określonego przepisu prawa z wymaganiami zasad poprawnej legislacji istotne są przede wszystkim trzy założenia: po pierwsze – każdy przepis tworzący prawa lub nakładający obowiązki powinien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto, kiedy i w jakiej sytuacji im podlega; po drugie – powinien być na tyle precyzyjny, aby możliwa była jego jednolita wykładnia i stosowanie; po trzecie – powinien być tak skonstruowany, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację tworzącą prawa lub obowiązki.

W świetle zaprezentowanych orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego można pokusić się o sformułowanie tezy, że przestrzeganie zasad przyzwoitej legislacji ma szczególnie doniosłe znaczenie dla kształtowania obowiązków, a w szczególności obowiązków podatkowych¹⁸. Trybunał Konstytucyjny w swoich orzeczeniach sygnalizował, że przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może nawet przesłankę uznania ich za niezgodne z Konstytucją RP. Przytoczone powyżej orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego pozwalają ponadto na sformułowanie tezy, że nie można wymagać od podatników realizacji obowiązków wynikających z przepisów niejasnych, nieprecyzyjnych i trudnych do zrozumienia.

Tymczasem praktyka tworzenia prawa podatkowego znaczenie odbiega od przedstawianych powyżej postulatów doktryny, normatywnych zasad tworzenia prawa oraz tez sformułowanych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, gdyż nierzadko wchodzą w życie przepisy, które są niejasne nie tylko dla podatników, ale także dla organów podatkowych, a nawet sędziów orzekających w sprawach podatkowych¹⁹. O tworzeniu złego, niejasnego prawa podatkowego świadczy choćby ogromna liczba orzeczeń sądowych podejmowanych przez powiększone gremia sędziowskie w formie uchwał wyjaśniających wątpliwości prawne²⁰. Powstaje zatem pytanie, czy prawodawca – konstruując niejasne przepisy prawa daninowego – może wymagać od wszystkich podatników nie tylko ogólnej umiejętności dotyczącej rozumienia tekstów, w tym tekstów prawnych, ale także specjalistycznej wiedzy z zakresu wykładni prawa, która jest niekiedy niezbędna do prawidłowej realizacji obowiązków podatkowych. Skoro obowiązki podatkowe mają charakter powszechny i są adresowane do szerokiego kręgu odbiorców, to zawierające je przepisy muszą być formułowane w taki sposób, by podatnicy, niebędący w znacznej większości przygotowani do dokonywania skomplikowanej wykładni prawa podatkowego, byli z nich w stanie wyinterpretować zakres i sposób realizacji tych obowiązków. Nie można

¹⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 30 października 2001 r., K 33/00, OTK 2001, s. 217.

¹⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2003 r., K 28/02, OTK 2003, s. 13 i n.).

¹⁹ J. Oniszczyk, op. cit., s. 157 i n.

²⁰ J. Małecki, *Lex falsa lex non est, w: Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 69.

bowiem wymagać od podatników realizowania obowiązków wynikających z niejasnych przepisów podatkowych, których prawidłowa wykładnia stwarza trudności nie tylko im, lecz także pracownikom aparatu skarbowego, a nawet sędziom sądów administracyjnych.

V. TWORZENIE PRAWA PODATKOWEGO W ŚWIELE ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Wytyczne dotyczące tworzenia oraz jakości prawa podatkowego można również znaleźć w orzecznictwie sądów administracyjnych, zwłaszcza Naczelnego Sądu Administracyjnego. Orzecznictwo NSA pozwala na wyróżnienie szeregu zasad, którymi powinien kierować się prawodawca, tworząc prawo podatkowe. NSA konsekwentnie przeciwstawia się nakładaniu obowiązków podatkowych na podatników na podstawie złego prawa.

NSA wielokrotnie w swoim orzecznictwie wyrażał pogląd, iż tylko dobre prawo może stanowić podstawę nakładania obowiązków podatkowych. W ocenie NSA za dobre można uznać tylko te regulacje normatywne, które od strony formy i treści spełniają wymogi określone w normach konstytucyjnych.

Wprawdzie w orzecznictwie NSA problematyka jasności i precyzji sformułowań użytych przy konstruowaniu przepisów prawnych nie była przedmiotem szczególnie dogłębnych analiz, to jednak sąd ten wielokrotnie podkreślał, że przejrzystość i zrozumiałość przepisów prawa podatkowego zależy nie tylko od sposobu sformułowania jednostek redakcyjnych tekstu prawnego. W ocenie NSA zrozumiałe przepisy to takie, które z jednej strony sformułowane są zgodnie z zasadami języka etnicznego, a z drugiej pozwalają podatnikom na zapoznanie się z ich treścią dzięki temu, że są ogłaszane z odpowiednim *vacatio legis* oraz w aktach prawnych odpowiedniej rangi.

W swoim orzecznictwie NSA przeciwstawiał się przede wszystkim tworzeniu prawa z naruszeniem zasady nieretroaktywności; w wielu wyrokach zwracał uwagę, że ustawodawca, nakładając wszelkie obowiązki, a zwłaszcza obowiązki podatkowe, nie może dopuścić do sytuacji, w której akty prawne dotyczą okresu przed ich wejściem w życie. Przykładem takiego orzeczenia jest wyrok NSA z 6 lipca 1994 r. W uzasadnieniu tego wyroku skład orzekający podkreślił, że niezgodne z zasadą zaufania obywateli do treści ogłoszonych aktów prawnych jest sprostowanie błędu w akcie prawnym, jeżeli sprostowanie obejmuje swym zakresem także sytuacje, które zaistniały przed jego ogłoszeniem. Zdaniem sądu, późniejsze sprostowanie błędu, nawet oczywistego, nie może wywierać negatywnych skutków z mocą wsteczną dla obywatela i odnosić się do oceny stanów sprzed ogłoszenia sprostowania. Obywatel może bowiem oczekiwać, że rozstrzygnięcia w jego sprawie będą zapadały na podstawie aktu prawnego w brzmieniu ogłoszonym we właściwym organie promulgacyjnym²¹.

NSA nie tylko sprzeciwiał się możliwości obowiązywania aktów z mocą wsteczną, ale również podkreślał, że zasada nieretroaktywności nie może być traktowana wyłącznie formalnie. Nie wystarczy bowiem opublikowanie aktu

²¹ Wyrok NSA z 6 lipca 1994 r., SA/Łd 1024/94, ONSA 1995, nr 4, poz. 159.

prawnego w organie promulgacyjnie z określoną, ale trzeba także zapewnić podatnikom możliwość zapoznania się w tym dniu z opublikowanym aktem prawnym. Szczególnie istotne znaczenie ma zatem odmawianie przez NSA stosowania przepisów aktów normatywnych w okresie pomiędzy antydatowanym dniem rzekomego ich ogłoszenia w publikatorach a faktyczną datą ich rozpowszechniania. Pogląd taki został sformułowany m.in. w wyroku NSA z 8 czerwca 1992 r. W orzeczeniu tym skład orzekający podkreślił, że spełnienie kryterium formalnego i opublikowanie aktu prawnego w dzienniku promulgacyjnym noszącym datę sprzed wejścia w życie aktu prawnego nie jest wystarczającym warunkiem tworzenia dobrego prawa, jeżeli podmioty objęte nowym obowiązkiem nie miały faktycznej możliwości zapoznania się z tekstem tego aktu. W analizowanej przez sąd sprawie ustalone zostało, że dziennik promulgacyjny nie był dostępny w dniu, którego datą był oznaczony²².

Z orzecznictwa NSA wynika więc dla ustawodawcy obowiązek takiego zorganizowania procesu tworzenia prawa podatkowego, aby było ono zgodne z zasadą demokratycznego państwa prawa oraz zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Nie jest to jednak warunek wystarczający, aby powstało dobre prawo podatkowe. W szeregu orzeczeń NSA podkreślał, że obowiązki podatkowe można nakładać na obywateli wyłącznie na podstawie precyzyjnych przepisów prawa podatkowego, zgodnych z normami konstytucyjnymi. Zatem o dobrym prawie nie decyduje wyłącznie formalny aspekt tworzenia prawa, lecz nie mniejsze znaczenie ma treść stanowionego prawa. Oznacza to, że z niejasnego, nieprecyzyjnego lub niezgodnego z Konstytucją przepisu prawa podatkowego nie można wywodzić obowiązków podatkowych. Przepisy takie nie mogą zatem zmuszać podatników do określonych zachowań ani stanowić podstawy prawnej do wydania przez organy podatkowe rozstrzygnięcia w indywidualnej sprawie.

W orzecznictwie NSA można zauważyć różne skutki, jakie sąd wiązał z obowiązywaniem złego prawa podatkowego w zależności od rodzaju wadliwości przepisu prawnego. W przypadku przepisów, które zostały uchwalone z naruszeniem zasady wyłączności ustawy w zakresie regulacji podatkowych, NSA stwierdzał, że w konkretnej sprawie nie mogą one stanowić podstawy rozstrzygnięcia. W wyniku tego niezgodny z Konstytucją przepis wprawdzie nie został formalnie uchylony, jednak NSA wydając wyrok uznawał – na potrzeby rozpoznawanej sprawy – że przepis ten nie obowiązuje. Pogląd taki został zaprezentowany m.in. w wyroku NSA z 21 listopada 2000 r.²³ W wyroku tym NSA stanął na stanowisku, że zakres przedmiotowy podatku musi wynikać z ustawy. Wydane przez Ministra Finansów rozporządzenie poszerzające krąg czynności, z którymi wiąże się powstanie obowiązku podatkowego, nie może wywoływać skutku wobec podatnika. Zgodnie bowiem z zasadą wynikającą z art. 217 Konstytucji RP, podatnicy są zobowiązani do płacenia podatków, których konstrukcja prawna została uregulowana w ustawie²⁴. Zasadą tą kierował się również

²² Wyrok NSA z 8 czerwca 1992 r., III SA 241/92, ONSA 1993, nr 1, poz. 19.

²³ Wyrok NSA z 21 listopada 2000 r., III SA 2001/99, ONSA 2002, nr 1, poz. 22.

²⁴ Por. m.in. T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, w: *Ex iniuria non oritur ius...*, s. 207 i n.; H. Dzwonkowski, *Elementy Konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, „Głosa” 1999, nr 6.

NSA, wydając wyrok z 28 lutego 2001 r.²⁵ Zdaniem sądu wyrażonym w powołanym wyroku, rozporządzenie nie może być podstawą opodatkowania, a zatem w tej konkretnej sprawie nie było podstaw prawnych, by nakładać podatek na podmiot zużywający paliwo na cele inne niż opałowe. W uzasadnieniu wyroku NSA podkreślił, że ustalona konstytucyjnie bezwzględna zasada wyłączności ustawy dla normowania wszystkich istotnych elementów stosunku podatkowego ma ten skutek, iż upoważnienia zawarte w ustawie, Minister Finansów, w drodze rozporządzenia, określał przypadki, kiedy podatnikami akcyzy są osoby lub jednostki inne niż producent lub importer towarów akcyzowych – utraciło byt prawny. Powoływanie się zatem na rozporządzenie wydane na jego podstawie w decyzji organu podatkowego nie jest już możliwe. Potwierdzeniem stanowiska głoszącego, że niezgodny z Konstytucją przepis nie może obowiązywać, jest również wyrok NSA z 27 czerwca 2002 r. W tym orzeczeniu NSA po raz kolejny podkreślił, że w demokratycznym państwie prawnym niedopuszczalne jest, by złe prawo był prawem. Nie można więc akceptować sytuacji, w której rozporządzenie wydane na podstawie niezgodnego z Konstytucją przepisu ustawy jest źródłem obowiązków podatkowych. Decyzja wydana na podstawie takiego przepisu jest aktem wydanym bez podstawy prawnej, co stanowi przesłankę do stwierdzenia jej nieważności²⁶.

Inne skutki prawne wywiódł w swoim orzecznictwie NSA w przypadku obowiązywania przepisów nieprecyzyjnie sformułowanych przez ustawodawcę. W tym wypadku NSA nie pomijał wadliwego przepisu, wydając orzeczenie, lecz stosował wykładnię korzystną dla podatnika. Analiza orzecznictwa NSA prowadzi do wniosku, że wszelkie wątpliwości związane z interpretacją niejasnego przepisu prawa podatkowego powinny być rozstrzygane zgodnie z regułą *in dubio pro tributario*. Ustalona w orzecznictwie reguła zakazuje więc obciążania podatników negatywnymi skutkami nieprecyzyjnych przepisów, co stanowi zakaz dokonywania wykładni w oparciu o regułę *in dubio pro fisco*. Przykładem orzeczenia, w którym NSA sprzeciwił się interpretacji prawa przez organy podatkowe w myśl zasady *in dubio pro fisco*, jest wyrok z 2 grudnia 1999 r. W uzasadnieniu wyroku sąd podkreślił, że jedną z fundamentalnych zasad, na których opiera się w Polsce porządek prawny, jest zasada zaufania do państwa i prawa. Zdaniem sądu, „nie można przerzucać na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez samego prawodawcę (niejasność przepisów), jak i organ podatkowy (niewłaściwa ich interpretacja)”²⁷. Podobny pogląd został wyrażony przez NSA w wyroku z 11 kwietnia 2000 r. Sąd stanął w nim na stanowisku, że „wykluczone jest posługiwanie się w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego regułą interpretacyjną, w myśl której wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść Skarbu Państwa”²⁸. W świetle przedstawionych wyroków odpowiedzialność za złe – niejasne lub nieprecyzyjne – przepisy ponosi prawodawca i odpowiedzialności tej nie można w żaden sposób, a w szczególności na skutek wykładni prawa, przenieść na podatnika. Zaprezentowane

²⁵ Wyrok NSA z 28 lutego 2001 r., SA/Sz 2073/99, „Doradca Podatkowy” 2001, nr 12 poz. 68.

²⁶ Wyrok NSA z 27 czerwca 2002 r., SA/Po 829/01 (niepublikowany).

²⁷ Wyrok NSA z 2 grudnia 1999 r., III SA 8092/98, Lex nr 40160.

²⁸ Wyrok NSA z 11 kwietnia 2000 r., III SA 680/99, Lex nr 44322; por. także wyrok NSA z 18 czerwca 1996 r., SA/Ld 1212/95, POP 2000, nr 2, poz. 53; wyrok NSA z 3 kwietnia 2000 r., III SA 3108/00, „Glosa” 2001, nr 9.

stanowisko NSA zgodne jest z postulatami podnoszonymi w doktrynie prawa podatkowego. W literaturze podkreśla się bowiem, że konsekwentne stosowanie zasady *in dubio pro tributario* zmusiłoby prawodawcę do stworzenia bardziej efektywnego mechanizmu tworzenia prawa, niż ten który obecnie istnieje²⁹.

VI. WNIOSKI

Tworzenie prawa podatkowego jest procesem niezwykle złożonym. Nakładanie na obywateli nowych obowiązków nie powinno być dokonywane pod wpływem impulsu spowodowanego bieżącą sytuacją budżetową czy presją polityczną. Prawodawca powinien skrupulatnie rozważyć argumenty przemawiające za wprowadzeniem nowego prawa. Tymczasem praktyka legislacyjna skłania do wniosku, że tworzenie prawa podatkowego jest w dużej mierze procesem chaotycznym. Świadczy o tym ogromna liczba wyroków, z których jedynie przykładowe orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego zostały powołane powyżej. W wyrokach tych sądy krytycznie wypowiedziały się na temat jakości stanowionego prawa, nierzadko eliminując wadliwe przepisy z systemu prawnego lub odmawiając ich zastosowania w konkretnej sprawie.

Należy mieć nadzieję, że bogate orzecznictwo, a także postulaty doktryny dotyczące zasad tworzenia prawa, będą miały pozytywny wpływ na przyszłe regulacje prawne. Korzystanie z tego dorobku przez prawodawcę jest szczególnie istotne w przypadku tworzenia prawa podatkowego, gdzie liczba nowelizacji każdego roku jest ogromna. Przestrzeganie podstawowych zasad demokratycznego państwa prawnego, np. zasady nieobowiązywania prawa wstecz, przewidywania odpowiedniego okresu *vacatio legis* czy precyzyjne określanie zakresu obowiązku podatkowego, wpłynęłyby niewątpliwie na stabilizację prawa podatkowego i mogłyby zwiększyć zaufanie obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Lepsza jakość prawa podatkowego przyczyniłaby się również do uniknięcia wielu postępowań podatkowych i wymierzania zwrotu obciążeń fiskalnych z tytułu przegranych spraw, których przyczyną jest błędna wykładania prawa podatkowego lub jego niewłaściwe stosowanie przez organy podatkowe.

Dr Dominik Mączyński i dr Ryszard Sowiński są adiunktami Uniwersytetu im. A. Mickiewicza w Poznaniu.

²⁹ B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego*, w: *Ex iniuria non oritur ius...*, s. 251 i n.; por. także A. Gomułowicz, *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego jako źródło prawa podatkowego*, *Ius et Lex. Księga jubileuszowa prof. Andrzeja Kabata*, Wyd. Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, Olsztyn 2004, s. 176-184.

TRANSPARENCY OF TAX LAW AS A PREREQUISITE FOR PROPER TAX LEGISLATION

S u m m a r y

Tax law interferes into the sphere of citizens' property rights. Therefore it is of extreme importance that during the tax legislation process the (legal) principles developed on the basis of law, legal science and jurisdiction have been obeyed. The starting point for our considerations is a statement that tax provisions should be formulated in a way allowing reconstruction of legal norms precisely formulated therein. In the paper, provisions related to the creation of law are analysed, with particular attention drawn to the regulations applying to tax law. Further, the rich jurisdiction of the Constitutional Tribunal, whose verdicts have on many occasions given rise to a number of detailed postulates deriving from general constitutional principles of the legislative process, is presented. The Tribunal often emphasised that legal regulations must be clear, precise and comprehensible. Similar postulates are frequently found in the jurisdiction of administrative courts which have often expressed an opinion that the *in dubio pro tributario* principle should govern the interpretation of tax law. According to that principle, no tax obligations should be imposed if their legal grounds are imprecise or incomprehensible. If this principle is consistently applied, the legislator will be bound to a stricter discipline in the legislative process of tax law.

The present paper is meant to be another voice in the wide discussion that has been going on in the field of financial law.