

Andrzej Gomulowicz, Jerzy Małecki

„DZIWACTWA” LEGISLACJI PODATKOWEJ

Proces tworzenia prawa podatkowego jest bardziej złożony, aniżeli procesy legislacyjne innych gałęzi prawa z uwagi na znaczny stopień jego ekonomizacji i powszechny brak akceptacji przyjmowanych rozwiązań ze strony potencjalnych podatników. Dlatego tak szczególne znaczenie w procesie legislacji podatkowej ma przestrzeganie modelu racjonalnego tworzenia prawa, wskazującego możliwie wyczerpująco te wszystkie zadania, które powinny realizować podmioty tworzące prawo i to w odpowiedniej kolejności¹. Na model racjonalnego tworzenia prawa podatkowego składa się więc:

— określenie celów, jakie zamierza się realizować w dziedzinie podatkowej,

— ustalenie katalogu możliwych środków realizacji założonych celów oraz podjęcie decyzji w sprawie wyboru konkretnych instrumentów oddziaływania,

— precyzyjne określenie celów aktu prawotwórczego oraz ustalenie katalogu alternatywnych sposobów unormowania kwestii podatkowych,

— sformułowanie globalnej oceny skutków i kosztów każdego z możliwych sposobów unormowania i wybór wariantu optymalnego,

— opracowanie projektu aktu prawotwórczego,

— ustanowienie aktu normatywnego.

Z modelem racjonalnego tworzenia prawa podatkowego w ścisłym związku pozostają zasady tworzenia prawa, czyli dyrektywy o dużym stopniu ogólności adresowane powszechnie przez naukę do podmiotów tworzących prawo i wskazujących tym podmiotom, jak powinny one rozstrzygać poszczególne problemy nasuwające się w związku z tworzeniem

¹ Szerzej por. A. Michalska, S. Wronkowska, *Zasady tworzenia prawa*, Poznań 1983; J. Wróblewski, *Zasady tworzenia prawa*, Łódź 1979; Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 374—411.

prawa oraz jak ukształtować proces tworzenia prawa, aby problemy te mogły zostać rozwiązane w sposób należyty. Większość z tych wysuwanych zasad tworzenia prawa ma jak dotąd przede wszystkim uzasadnienie aksjologiczne, a tylko niektóre z nich także uzasadnienie tetyczne². Stąd tak ważną i pilną rzeczą dla właściwego procesu tworzenia prawa ma przyjęcie ustawy o zasadach tworzenia prawa.

Dla potrzeb niniejszego opracowania przyjmujemy, iż to co jest sprzeczne z modelem racjonalnego tworzenia prawa podatkowego i zasadami jego tworzenia określonymi przez naukę — określamy terminem „dziwactw legislacji podatkowej”. Określone zaś ramy opracowania umożliwiają jedynie na pewnej grupie przykładów zasygnalizowanie tej kwestii.

Współczesne wysokie kultury polityczne powszechnie odrzucają takie techniki kierowania społeczeństwem za pomocą prawa, które dopuszczają czy wręcz zakładają arbitralne oddziaływanie aparatu państwowego na społeczeństwo oraz brak społecznej kontroli nad poczynaniami tego aparatu. Tworzenie prawa w sposób demokratyczny powinno w szczególności zapewnić udział członków społeczeństwa w kształtowaniu celów, które zamierza się w państwie osiągnąć poprzez odpowiednie stanowienie prawa, w podejmowaniu decyzji o doborze środków prawnych, które mają służyć realizacji owych celów oraz w wytyczaniu polityki osiągania celów społeczno-gospodarczych przez odpowiednie stanowienie prawa podatkowego. Podwaliny demokratyzacji procesu tworzenia prawa związane są z wykształceniem się instytucji parlamentu i przyjęciu zasady prawnej, iż o nakładaniu podatków decydować może tylko i wyłącznie ta władza narodu³.

Najcięższym grzechem legislacji podatkowej realnego socjalizmu, naruszającego dyrektywy demokratyzacji procesu tworzenia prawa — było pozbawienie Sejmu wielowiekowego uprawnienia wyłącznego decydowania o podatkach. Za szczytowe więc dziwactwo powojennej legislacji podatkowej należy uznać obowiązujący aż do końca 1980 r. dekret Rady Ministrów z 21.09.1950 r. o opodatkowaniu przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej⁴ i wydawane na tej podstawie liczne, samoistne i nie publikowane akty prawotwórcze rządu i Ministra Finansów⁵. W dekreście tym rząd sam sobie przyznał prawo wyłącznego decydowania o rodzaju wysokości i sposobie opodatkowania, a także o zasadach i warunkach zwalniania od podatku oraz zwrotu i umarzania podatku przedsiębior-

² Por. np. załącznik do zarządzenia nr 238 Prezesa Rady Ministrów z 9.12.1961 r. — *Zasady techniki prawodawczej* (nie publikowane).

³ Por. szerzej N. Gajl, *Budżet a skarb państwa*, Warszawa 1974 r., s. 53 i n.

⁴ DzU 1950, nr 44, poz. 399.

⁵ Por. trzy kolejne wydania *Źródła prawa finansowego, Wybór ważniejszych tekstów*, red. N. Gajl, Warszawa 1967, 1972, 1979.

stwom gospodarki społeczniowej. Wbrew naszej polskiej tradycji przeniesiono na obszar ustawodawstwa podatkowego z gruntu obce naszej kulturze polityczno-prawnej wzory, a w szczególności tzw. powielaczowe prawo podatkowe, charakterystyczne ilościowo dla działalności legislacyjnej⁶.

Stąd też o prawie całym ustawodawstwie podatkowym po 1950 r. i to przez okres lat trzydziestu można powiedzieć, że jedyną jego zasadą było to, że nie było żadnych zasad. Natomiast Sejmowi, najwyższemu konstytucyjnie organowi władzy państwowej pozostawiono marginesowe dla systemu finansowego kwestie decydowania o tzw. podatkach bezpośrednich obywateli, które z uwagi na etatyzację życia gospodarczego i społecznego ulegały powolnemu zanikowi.

Artykuł 2, ust. 2 w związku z art. 1, ust. 1 ustawy z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych⁷ przywróciły co prawda zasadę prawną, iż od 1.01.1981 r. obowiązki podatkowe absolutnie wszystkich podmiotów określać mogą tylko i wyłącznie ustawy. Jednak, jak wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego⁸, zdarzają się i obecnie przypadki traktowania przez normodawcę opodatkowania jednostek gospodarki społeczniowej jako dziedziny nie należącej do zakresu spraw zastrzeżonych wyłączności ustawowej. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, analiza obowiązujących przepisów Konstytucji i ustaw oraz przeważające obecnie poglądy doktryny prawa finansowego⁹ nie pozwalają na wyłączenie opodatkowania jednostek gospodarki społeczniowej spod wyłączności ustawowej. Wyłączenie takie niedopuszczalne jest głównie z tego powodu, iż również opodatkowanie jednostek gospodarki społeczniowej stanowi formę nakładania określonych obowiązków na obywatela, ponieważ istnieje ścisły związek tego opodatkowania z kształtowaniem się dochodów ludności i jego pośrednim obciążeniem podatkowym. Związek ten widoczny był w szczególności, jeżeli chodziło o odpisy na Fundusz Aktywizacji Zawodowej czy podatek od ponadnormatywnych wynagrodzeń.

Innym przykładem ominięcia wyłączności ustawowej może być sposób obliczania podatku obrotowego w gospodarce społeczniowej. Odby-

⁶ C. Kosikowski, *Działalność legislacyjna Ministra Finansów w PRL*, „Sprawozdania Łódzkiego Towarzystwa Naukowego” 1967, t. 30, 7.

⁷ DzU 1980, nr 27, poz. 111 ze zmianami.

⁸ Por. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 19.10.1988 r. — sygn. akt Uw. 4/88.

⁹ Por. np. N. Gajl, *Niektóre współczesne zasady podatkowe*, [w:] *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, Wrocław 1991; *Raport o stanie prawa finansowego i pożądanym kierunkach jego rozwoju w okresie realizacji II etapu reformy gospodarczej*, opracowany przez Radę legislacyjną przy Prezesie Rady Ministrów, Warszawa 1988.

wa się to przy pomocy tzw. „rachunku w stu”¹⁰, który sprawia, że procentowy przyrost kwoty podatku w odniesieniu do podstawy obliczenia tej należności (koszt własny i zysk) jest większy, aniżeli wynika to z przyjętej w ustawie stawki podatku. Dla stawki 20-procentowej przyrost ceny wynosi faktycznie 25%, dla stawki 30-procentowej — 42%, dla stawki 40-procentowej — 66,60%, dla stawki 50-procentowej — 100%, dla stawki 60-procentowej — 150%, dla stawki 70-procentowej — 233%, dla stawki 80-procentowej — 400%.

Przyjęta przez praktykę metoda doliczania podatku do ceny realizacji uwidacznia skalę rzeczywistego obciążenia podatkowego ludności. Różnice między stawką nominalną a faktycznym przyrostem należności podatkowej stanowią dodatkowy dochód budżetu państwa. Rachunek „w stu” sprawia, że obciążenie nabywcy podatkiem urzeczywistnia się w stopniu większym niż przyjmuje to ustawa.

Dlatego też można mieć uzasadnione wątpliwości, czy stosowane w praktyce rozwiązanie nie narusza zasad praworządności wymiaru podatku.

W systemie prawnym, opartym o ustawy, nie zawsze prawo tworzone jest praworządne. Istotnym warunkiem praworządności podatkowej jest sytuacja, gdy akty prawotwórcze niższe rangą niż ustawa, wydawane będą na podstawie przepisów ustawy i z powołaniem się na nią. Tymczasem szereg tzw. przepisów wykonawczych przekracza granice ustawowego umocowania lub też wydawanych jest wbrew temu umocowaniu. Dziwactwa legislacji podatkowej pojawiające się w tym zakresie związane są m. in. z niewłaściwą konstrukcją niektórych upoważnień ustawowych. Ustawa podatkowa nie powinna bowiem powierzać aktom wykonawczym takich treści, które określają konstrukcję podatku (podmiot, przedmiot, podstawę opodatkowania, stawki). Takie upoważnienie prowadzi w istocie do ominięcia zasady ustawowej regulacji obowiązków podatkowych. Ustawa może natomiast upoważniać wskazane organy państwowe (rząd czy ministra finansów) do szczegółowego określenia i wyjaśnienia przyjętych rozwiązań, a nawet do ich podmiotowych i przedmiotowych modyfikacji dla określonych sytuacji. Może także powierzyć organom administracji finansowej prawo określania wyłączeń, zwolnień, ulg lub wyżek podatkowych, ale tylko w razie wystąpienia okoliczności lub warunków ściśle określonych przez ustawę.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ukształtowany został pogląd, że konstytucyjny warunek wydania rozporządzenia

¹⁰ S. Chudzyński, *Podatek obrotowy od przedsiębiorstw państwowych. Zasady opodatkowania i tryb rozliczeń z budżetem*, „Stowarzyszenie Księgowych w Polsce” 1984, s. 9.

„w celu wykonania ustawy” generalnie nie zezwala na upoważnienie rządu czy ministra do zmiany ustawy upoważniającej w drodze rozporządzenia. Ustawa podatkowa może bardzo wyjątkowo upoważnić do zmiany ściśle oznaczonych postanowień ustawy i to tylko pod warunkiem dokładnego określenia w niej zakresu i kierunku dopuszczalnej zmiany według zasad wyznaczonych w ustawie upoważniającej. Dopuszczalność tego rodzaju upoważnienia należy odnieść do ustaw, które regulują mało stabilne materie społeczno-gospodarcze i zawsze pod warunkiem zawężającej wykładni dopuszczalnych zmian¹¹.

Na tle powyższych rozważań należy podnieść, iż do istotnych dziwactw polskiej legislacji podatkowej należy zaliczyć zbyt szeroki zakres wielu upoważnień ustawowych dla rządu i ministra finansów, w szczególności jeżeli się ma na względzie zasadę wyłączności ustawy przy normowaniu obowiązków podatkowych i niezachowanie warunków, jakim musi odpowiadać umocowanie ustawowe.

Tak np. ustawa z 26.02.1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki społecznej na ogólną liczbę 58 artykułów, zawierała w 1988 r. aż 15 upoważnień do wydawania przepisów wykonawczych. Stanowiło to o ogromnej blankietowości obowiązków podatkowych owej ustawy zasadniczej i przenosiło ciężar stanowienia o podatkach na administrację państwową. W innej zasadniczej dla polskich podatków ustawie z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych w 49 merytorycznych artykułach zawarto aż 30 upoważnień do wydania przepisów wykonawczych, przy czym ramy tej wykonawczej legislacji podatkowej nie zawsze są precyzyjnie określone. Tę technikę legislacyjną trzeba określić jako zupełnie niezrozumiałą w kontekście, gdy ustawa o zobowiązaniach podatkowych ma pretendować do miana kodeksu — części ogólnej prawa materialnego podatkowego.

Inną kwestią nasuwającą znaczne wątpliwości odnośnie do praworządności aktów wykonawczych jest ich zgodność z ramami upoważnień ustawowych. Chyba często ramy tych upoważnień są przekraczane. Przykładem ostatniej daty może być orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 19.10.1988 r.¹² orzekające, że przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18.11.1985 r. w sprawie stawek podatku od ponadnormalnych wypłat wynagrodzeń oraz zasad ustalania kwot wynagrodzeń wolnych od podatku¹³ są niezgodne z przepisami art. 30—32 ustawy

¹¹ Por. orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego: z 28.05.1986 r., sygn. U. 1/86; z 5.11.1986 r., sygn. U. 5/86; z 22.04.1987 r., sygn. K. 1/87.

¹² Sygn. Uw. 4/88.

¹³ Tekst jednolity DzU 1988, nr 15, poz. 110; zmiana: DzU 1988, nr 29, poz. 203.

z 26.02.1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki społecznej¹⁴. W tym samym orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego stwierdzono niezgodność z ustawowymi ramami upoważnień wynikających z art. 3, ust. 3; art. 34, ust. 1 i art. 54, ust. 1, pkt 1 ustawy z 26.02.1982 (według tekstu jednolitego cytowanego powyżej) w związku z załącznikiem nr 2 do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 30.12.1987 r. w sprawie określenia kompetencji niektórych naczelnych i centralnych organów administracji państwowej, zastrzeżonych w poszczególnych przepisach ustawowych dla organów zniesionych oraz o zmienionym zakresie działania¹⁵ — przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z 2.05.1988 r. w sprawie szczegółowych wypłat wynagrodzeń oraz terminów jego płatności¹⁶.

Wielu przykładów sprzeczności wydanych aktów wykonawczych z treścią ustawy, uzasadniającą interwencję Trybunału Konstytucyjnego, dostarcza art. 10, ust. 4 ustawy z 17.12.1972 r. o podatku dochodowym¹⁷. Przepis ten nakazuje Ministrowi Finansów w drodze rozporządzenia określić stawki podatku obrotowego od obrotów z działalności gospodarczej prowadzonej na obszarze PRL przez osoby fizyczne i prawne mające miejsce zamieszkania lub pobytu albo siedzibę za granicą oraz przez obywateli państw obcych mających kartę stałego pobytu w PRL, odpowiednio do wysokości tych stawek określonych dla polskich społeczniionych i nie społeczniionych podmiotów gospodarczych. Zapis ustawowy „odpowiednio do wysokości” należy interpretować, że podmioty zagraniczne nie mogą być obciążone podatkiem obrotowym wyższym od krajowych podmiotów. Tymczasem przykładowo zarządzenie nr 36 Ministra Finansów z 30.04.1986 r. w sprawie stawek podatku obrotowego od jednostek gospodarki społecznej oraz ulg i zwolnień od tego podatku¹⁸, w poz. 106, pkt 2 załącznika przewidywało opodatkowanie pokrowców samochodowych przez jednostki gospodarki społecznej stawką 10⁰/. Natomiast obroty pokrowcami samochodowymi produkowanymi przez przedsiębiorstwa zagraniczne na podstawie poz. 9, pkt 1 tabeli stanowiącej załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z 29.12.1983 r. w sprawie podatków obrotowego i dochodowego od osób fizycznych i prawnych nie będących jednostkami gospodarki społecznej¹⁹ były obciążone 30⁰/% stawką podatku obrotowego. Trudno więc było uznać, że rozporządzenie Ministra Finansów w kwestii wysokości stawki podatku obrotowego dla zagranicznych producentów pokrowców samo-

¹⁴ Tekst jednolity DzU 1987, nr 12, poz. 77.

¹⁵ DzU 1987, nr 42, poz. 250.

¹⁶ DzU 1988, nr 15, poz. 111.

¹⁷ Tekst jednolity z 1983, nr 43, poz. 191.

¹⁸ DzUMF 1986, nr 5, poz. 20.

¹⁹ DzU 1983, nr 43, poz. 195; zmiana: DzU 1983, nr 73, poz. 333.

chodowych zgodne było z ustawowym umocowaniem i było praworządne²⁰.

Także i nieprecyzyjność zapisu tekstu prawnego może niekiedy naruszać dyrektywy dotyczące praworządności procesu tworzenia prawa. Art. 10, ust. 2, pkt. 2 ustawy z 16.12.1972 r. o podatku obrotowym²¹ określa górną granicę podwyższenia stawki podatkowej na 50% ceny realizacji, zastrzegając przy tym, że „ograniczenie to nie dotyczy wyrobów objętych szczególnym nadzorem podatkowym oraz wyrobów i usług luksusowych”. Jest to przepis niemal blankietowy. Pierwszą z tych kategorii rozumie się na ogół jako tzw. używki, co jest raczej interpretacją ścieśniającą, w każdej bowiem chwili również inny wyrób czy usługa mogą być objęte „szczególnym nadzorem podatkowym”. Równie niekonkretne, a niemal literackie jest kwalifikowanie określonych usług jako „luksusowych” podobnie zresztą, jak i pewnych towarów. Jest to cecha względna, zmienna, poddająca się subiektywnym ocenom. Rozwiązanie takie prowokuje wyraźnie uznaniowe decyzje i interpretacje organów podatkowych.

Ogromne znaczenie dla ustawodawcy podatkowego mają postanowienia art. 7, ustawy z 23.12.1988 r. o działalności gospodarczej²² nakazujące stworzenie od podstaw racjonalnego systemu podatkowego według jednolitych zasad dla wszystkich podmiotów gospodarczych i to niezależnie od typu własności. Ta dyrektywa wskazująca podstawy formułowania propozycji stanowienia prawa oznacza ostateczne zerwanie z dotychczasowymi koncepcjami różnicowania opodatkowania podmiotów gospodarujących w Polsce, wykorzystywania zróżnicowanych podatków do osiągnięcia wątpliwych celów politycznych czy społecznych i ekonomicznych. Niestety ta fundamentalna dyrektywa nie jest od samego początku przez samego normodawcę przestrzegana. Przykładem najświeższej daty na to mogą być chociażby postanowienia podatkowe trzech ustaw obowiązujących od 1.01. 1989 r., a mianowicie: art. 27—29 ustawy z 23.12. 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych²³, art. 37 znowelizowanej ustawy z 6.07.1982 r. o zasadach prowadzenia na terytorium PRL działalności gospodarczej w zakresie drobnej wytwórczości przez zagraniczne osoby prawne i fizyczne²⁴ i postanowień

²⁰ Por. szerzej J. Małecki, *Ochrona praw przedsiębiorstw zagranicznych w polskich przepisach podatkowych*, [w:] *Finansowoprawne zagadnienia funkcjonowania przedsiębiorstw zagranicznych w PRL*, Poznań 1987, s. 54.

²¹ DzU 1989, nr 3.

²² DzU 1988, nr 41, poz. 324.

²³ DzU 1988, nr 41, poz. 325.

²⁴ DzU 1982, nr 27, poz. 148.

ustawy z 31.01.1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²⁵. Nadal mimo dyrektywy równości wobec prawa — system obciążeń podmiotów gospodarczych w Polsce w zakresie podatku dochodowego jest zróżnicowany, inaczej bowiem opodatkowane tym podatkiem są polskie osoby prawne, a inaczej zagraniczne przedsiębiorstwa drobnej wytwórczości czy też spółki z udziałem zagranicznym.

Stanowienie norm prawnych, tworzenie nowych podatków czy też zmiana istniejących celowa jest jedynie wtenczas, gdy istnieje wysoki stopień prawdopodobieństwa osiągnięcia wyznaczonych przez prawodawcę celów, a normy prawne będą właściwymi środkami oddziaływania przez odpowiednio długi okres. Tymczasem modelowym przykładem nie stosowania się do tej dyrektywy stanowienia prawa podatkowego może być kilkadziesiąt razy zmieniana w ostatnich 8 latach regulacja ustawodawcza dotycząca opodatkowania przyrostu funduszu płac w sektorze społecznym. Żadna też, jak dotąd z tych regulacji prawnych (odpisy na PFAZ, podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń czy podatek dochodowy) nie spełniła swego zasadniczego celu nefiskalnego, a mianowicie zahamowania nadmiernego wypływu pieniądza ze sfery społecznej i spełnić zresztą nie mogła.

Warto także wskazać, że wspomniana już ustawa o opodatkowaniu jednostek gospodarki społecznej, od czasu swego uchwalenia w 1982 r. była zmieniana 13-krotnie. Dodać do tego trzeba jeszcze znacznie większą liczbę aktów prawnych niższego rzędu opublikowanych w Monitorze Polskim i Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów. Brak stabilności prawa podatkowego świadczy m. in. o braku kompleksowej wizji systemu podatkowego jednostek gospodarki społecznej.

Częstym grzechem ustawodawstwa podatkowego, naruszającym dyrektywę racjonalnego oddziaływania na życie społeczne jest praktyka wprowadzania zmian normatywnych z mocą wsteczną lub stosowanie krótkiego okresu *vacatio legis*, a czasem wręcz pomijanie tego okresu. Tak nader często spotykana praktyka normodawstwa finansowego dotyczy nie tylko aktów wykonawczych, ale i ustaw podatkowych. Tak np. art. 26 ostatnio uchwalonej ustawy z 31.01.1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych stanowi, że ustawa ta wchodzi w życie z dniem ogłoszenia i ma zastosowanie do opodatkowania dochodów osiąganych od 1.01.1989 r. W ten zakamuflowany sposób prawo podatkowe tej ustawy działa wstecz i bez okresu przygotowawczego, co ma wysoce negatywne skutki dla jakości pracy organów podatkowych i możliwości praworządnego zachowania się podatników.

Zamierzone przez prawodawcę cele podatku mijają się często z rze-

²⁵ DzU 1989, nr 3, poz. 12.

czywistym oddziaływaniem na życie społeczne i gospodarcze. Reformując w 1982 r. system podatkowy jednostek gospodarki uspołecznionej zakładano, że ilość i rozpiętość stawek podatku obrotowego będzie stopniowo komprymowana²⁶. Założenia tego w praktyce nie zrealizowano. W sposób nadmierny zaczęto bowiem wykorzystywać podatek obrotowy jako narzędzie równoważenia popytu i podaży, a właściwie jako narzędzie niwelowania wysokiej rentowności tych produktów, które przy danej podaży na rynku osiągnęły wyższe ceny. W rezultacie utrzymały się i pogłębiły bardzo wysokie zróżnicowania stawek podatku obrotowego od zera do 75⁰/₀ ceny realizacji i to na artykuły nie stanowiące używek ani tzw. towarów luksusowych. Szczegółowy wykaz stawek podatkowych — począwszy od roku 1982 — bywa też w pewnych dziedzinach nie tylko wewnątrznie niespójny ale nawet sprzeczny. Stawka od Fiata 126p wynosiła swego czasu 2⁰/₀, zaś od Poloneza 28⁰/₀, od FSO 21⁰/₀, od Żuka 40⁰/₀, od Nysy 30⁰/₀, od Tarpana 29⁰/₀. Podatek od telewizorów kolorowych dochodził wówczas do 55⁰/₀, a na części i podzespoły 20⁰/₀, na kineskopy zaledwie 5⁰/₀²⁷. Jakie wynikają z tego paradoksy? Tego rodzaju zróżnicowanie stawek — wewnątrznie sprzecznych — w zupełnie niewłaściwy sposób ukierunkowuje popyt a równocześnie nie pociąga za sobą zwiększenia podaży. Faktycznie zatem podatek obrotowy zamiast zgodnie z oczekiwaniami prawodawcy przyczyniać się do równoważenia popytu i podaży, przyczynia się jedynie do podsycania i podtrzymywania poziomu inflacji i osłabienia pieniądza.

Znaczna część dziwactw podatkowych powstaje w związku z formułowaniem tekstów aktów prawotwórczych, których język powinien być jednoznaczny i komunikatywny dla jak najszerszego grona adresatów, a ponadto zwięzły. W aktach tych winny być uregulowane wszystkie kwestie prawne związane z ustalaniem obowiązku i wymierzaniem zobowiązania podatkowego, w tym tak ważne przepisy *intertemporalne*²⁸. Dyrektywy dotyczące tego, w jaki sposób możliwie jednoznacznie, komunikatywnie i zwięźle wysławić w tekście prawnym normy postępowania, podzielić można na dyrektywy dotyczące: słownictwa tekstów prawnych i konstrukcji tekstu prawnego.

W ustawie z 26.02.1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej znaleźć można przykłady błędów legislacyjnych prawodaw-

²⁶ Chodzi o to, żeby stawki te (z wyjątkiem używek i tzw. artykułów luksusowych) zbliżały się z roku na rok coraz bardziej do stawek podstawowych.

²⁷ Zob. szczegółowy wykaz stawek podatku obrotowego w latach 1982—1987.

²⁸ Por. szerzej kasus omówiony przez J. Małecki, W sprawie opodatkowania osób zagranicznych prowadzących na terytorium PRL działalność zagraniczną, RPEiS 1983, nr 4, s. 71—75.

cy. Wystarczy przytoczyć treść art. 8, ust. 1. Brzmi on następująco: „Podstawę opodatkowania stanowi obrót osiągnięty przez jednostkę gospodarczą”. Ustęp 2 tegoż artykułu stanowi: „Obrotem jest należność za sprzedane produkty — obliczona według ceny sprzedaży (cena realizacji)”.

Analiza wspomnianego artykułu jest zatem następująca. Cena realizacji, czyli obrót, jest podstawą, w przypadku sprzedaży produktów, do obliczenia podatku obrotowego. Gdyby przyjąć powyższy zapis jako definicję równościową terminu „cena realizacji” (obróty), to należy stwierdzić, że termin definiowany powtarza się w definiensie, a to oznacza, że definicja obarczona jest błędnym kołem²⁹.

Redakcja tekstów ustaw podatkowych jest w dużym jeszcze stopniu mało precyzyjna, zawiła a przez to niezrozumiała. Przykładem może być tu brzmienie art. 21 ustawy z 16.12.1972 r. o podatku dochodowym³⁰. Artykuł ten dotyczy ulg podatkowych, przysługujących podatnikom mającym na utrzymaniu członków najbliższej rodziny. Ustęp 2 tego artykułu wart jest zacytowania w całości. „Ulgę określoną w ust. 1 stosuje się w ten sposób, że od podatku ustalonego według art. 19, ust. 1 pkt 1 odlicza się podatek, jaki przypadłby od nadwyżki dochodu ponad kwotę, o której mowa w art. 8, ust. 1, gdyby nadwyżka ta była równa kwocie dochodu zwolnionego od podatku z tytułu ulg wymienionych w ust. 1”.

Usiłowanie prawodawcy, dążącego do precyzyjnego konstruowania przepisów, w tym przypadku wywołuje skutek wręcz odwrotny. Nie jest to, gdy chodzi o ulgi podatkowe, rozwiązanie wyjątkowe i jedyne. Jeszcze bardziej zawiła treść ma art. 10, ust. 2 ustawy z 28.07.1983 r. o podatku wyrównawczym³¹.

Konieczne jest zwiększenie stopnia komunikatywności i poprawności języka używanego przy redakcji tekstów normatywnych.

W tym też kontekście zwraca uwagę art. 12, ust. 1 ustawy z 16.12.1972 r. o podatku dochodowym³², a dotyczący kwestii potrącalności kosztów uzyskania przychodów. Stanowi on: „Kosztami uzyskania przychodów z poszczególnych źródeł są wszelkie koszty ponoszone w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 13”. Natomiast ust. 2 tego artykułu wymienia aż 6 ogólnych rodzajów kosztów, które są „również kosztami”. Nasuwa się pytanie: skoro kosztami są „wszelkie koszty” to po co wymieniać niektóre z nich? Czyżby dla więk-

²⁹ Zob. szerzej na ten temat, Z. Ziemiński, *Logika praktyczna*, Warszawa 1984, s. 48 i n.

³⁰ DzU 1989, nr 27.

³¹ DzU 1983, nr 42; zmiana DzU 1988, nr 34.

³² DzU 1989, nr 27.

szej jasności? Jest to pozbawione sensu. Narzuca się bowiem taka interpretacja tekstu prawnego: kosztami uzyskania przychodów są wszelkie koszty, jeżeli są wymienione w ust. 2. Czyż nie jest legislacyjnym dziwactwem to, że następny artykuł (tj. 13) wprowadza aż 13 ogólnie sformułowanych ograniczeń w stosunku do zasady sformułowanej w art. 12?

Charakterystycznym przyczynkiem do rozważań nad ochroną prawną podatnika i budżetu państwa przed inflacją mogą być rozwiązania przyjęte w ustawie z 31.01.1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Na mocy art. 19, ust. 1 podatnicy są obowiązani bez wezwania wpłacać co miesiąc zaliczki na poczet podatku dochodowego. Służyć ma to zabezpieczeniu dochodów budżetowych przed inflacją. Natomiast podatnika, sądząc po treści art. 10 inflacja nie dotyczy. Wprowadza się bowiem rozwiązanie na mocy którego, wydatki podatnika na remonty i inne prace służące prowadzonej działalności, rozliczane są w okresie pięciu lat.

Uwagi na temat dziwactw podatkowych zamknąć można ogólną refleksją. Przy tworzeniu praw podatkowych ustawodawca niechaj pamięta o maksymie starożytnych Greków: „piękne nie są łatwe rzeczy, lecz trudne”.

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza
w Poznaniu

Andrzej Gomułowicz, Jerzy Małecki

ODDITIES OF TAX LEGISLATION

The process of formation of tax law is more complicated than the legislative processes in other branches of law. It is so due to the considerable degree of economization of tax law, and in many cases to various forms of resistance and pressure on the legislative bodies from the side of potential taxpayers.

Therefore it is particularly important in the process of tax legislation to observe the model of its rational formation, worked out by legal doctrine. All what is inconsistent with the rational model of tax legislation and principles of its formation has been labelled „oddities of tax legislation” in the paper.

A number of examples have been given to illustrate „lapses” of Polish tax law makers.