



Agnieszka Bień-Kacała

Uniwersytet Mikołaja Kopernika

UCZCIWOŚĆ USTAWODAWCY DANINOWEGO

1. Wskazany w tytule opracowania problem jest niezwykle ważny w państwie demokratycznym. U jego podstaw leży przecież stosunek przedstawicielski. Oczywiście jest to, że wybrany przez mocodawcę reprezentant powinien wykazywać się uczciwością. W przeciwnym razie naraża się na utratę jego zaufania.

Wybrany temat stanowi refleksję płynącą z kilkunastoletnich badań nad daninami publicznymi i działaniami ustawodawcy dotyczącymi tej sfery jego aktywności. Same daniny legły przecież u podstaw parlamentaryzmu w ogóle. Stanowią zatem dobre tło analizy poczynań legislatywy.

Swoista więź między wskazanymi podmiotami jest chyba najważniejsza z punktu widzenia istnienia wspólnoty państwowej. Kwestią nie mniej istotną jest sposób sprawowania władzy wykonawczej, rekrutującej się w systemie parlamentarnym na ogół z większości wygrywającej wybory do ciała przedstawicielskiego. Z jednej strony bowiem to rząd wnosi projekty aktów normatywnych, z drugiej jednak ustawy uchwalane są przy znacznym udziale opozycji parlamentarnej. Ten układ nie może być pozbawiony poczucia odpowiedzialności za jakość relacji z narodem. We współczesnej demokracji mechanizmy kontrolne z reguły ograniczają się do wyborów parlamentarnych, a skutki prowadzonej polityki legislacyjnej mogą być dalekosiężne i niekorzystne dla społeczeństwa. Kryzys ekonomiczny nie tworzy się przecież sam z siebie. Jest on wynikiem rozmaitych czynników, w tym także braku odpowiedzialnych poczynań ustawodawcy.

W ramach zaproponowanego tematu wskazać można kilka najbardziej jaskrawych, moim zdaniem, przykładów nieuczciwości legislatywy względem społeczeństwa. Ich występowanie jest o tyle groźne, że sytuacje te są akceptowane przez, często nieświadome decyzji legislacyjnych, społeczeństwo, a niekiedy nawet przez doktrynę. Stąd też odniosę się tutaj do problemu postrzegania stosunku daninowoprawnego, nazwy daniny publicznej, interpretacji ogólnych ministra finansów, dobra wspólnego oraz komunikacją strategiczną.

2. Ustawodawca daninowy, czyli autorytet nakładający daniny publiczne, powinien wykazać się szczególną uczciwością względem społeczeństwa. Mamy tu bowiem do czynienia ze swoistą zależnością między większością rządzącą a wy-

borcami. Z drugiej zaś strony stosunek ten jest obciążony dużą dozą represyjności. Możliwe jest wskazanie najbardziej widocznych przykładów, w których identyfikuje się jednak brak uczciwości twórców prawa.

Przed wszystkim posługujemy się kategorią obowiązku. Ma to, oczywiście, swoje konstytucyjne zakotwiczenie. Niemniej jednak nie może być on postrzegany odrębnie od miejsca w systematyce ustawy zasadniczej. Obowiązek ten znajduje się bowiem w rozdziale poświęconym prawom i wolnościom człowieka i obywatela. Widoczna jest korelacja praw, wolności i obowiązków. W interpretacji obowiązku ponoszenia danin publicznych temu powinniśmy przypisywać większe znaczenie, niż *stricte* prawnemu postrzeganiu tej kategorii połączonemu z możliwością stosowania przymusu państwowego. Normy konstytucyjne i ustawowe są przecież wykładane w odmienny sposób.

Niewątpliwie prawa i wolności służą interesowi jednostkowemu, natomiast obowiązki interesowi wspólnoty. Jak wynika z art. 29 Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka z 1948 r., każdy człowiek ma obowiązki wobec wspólnoty, bo tylko w niej możliwy jest swobodny i pełny rozwój jego osobowości¹. Polska Konstytucja z 1997 r. przewiduje w art. 84 obowiązek każdego ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Można zatem zastanawiać się nad inferowaniem władztwa daninowego z przyrodzonej i niezbywalnej godności ludzkiej stanowiącej źródło praw i wolności człowieka i obywatela. Obowiązkiem władz publicznych jest poszanowanie i ochrona nienaruszalnej godności człowieka². Powinność ta wynika z prawa pozytywnego i stanowi gwarancję praw jednostki. Stąd też moc nakładania danin publicznych nie jest kategorią absolutną, a władza (zwłaszcza ustawodawcza) musi w swych działaniach wyważyć dobro jednostki i dobro wspólne tak, aby godność pozostała nienaruszona. Dotyczy to także sfery daninowej.

Nie bez znaczenia jest również postrzeganie obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych w związku z kosztami zapewnienia praw jednostki (finansowanie działalności rozlicznych urzędów i struktur państwowych)³. Prawa te, na skutek ich finansowania z budżetu, stają się dobrem publicznym. Uwypukla się zatem współzależność praw i obowiązków. Prawa jednostki nie mogą być skutecznie realizowane bez finansowej partycypacji poszczególnych członków społeczeństwa. Wspomina się w takiej sytuacji o ponoszeniu ofiary czy ceny za życie w zorganizowanym i bezpiecznym społeczeństwie, o opozycji obowiązków do wolności, o obowiązkach jako stałym elemencie wolności⁴. Pamiętać jednak

¹ Por. B. Gronowska, *Prawa i wolności człowieka i obywatela*, [w:] *Prawo konstytucyjne*, red. Z. Witkowski, Toruń 2011, s. 155.

² Por. szerzej na temat znaczenia tej kategorii jako podstawy aksjologicznej praw i wolności jednostki L. Garlicki, *Wolności i prawa jednostki w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 roku. Bilans pięciu lat*, [w:] *Pięć lat Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2002, s. 62–64.

³ Por. S. Holmes, C.R. Sunstein, *Koszty praw. Dlaczego wolność zależy od podatków*, Warszawa 2003, *passim*.

⁴ Por. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa

trzeba, że jakakolwiek ingerencja w wolność nie może naruszać jej istoty. Łącznie z obowiązkiem poszanowania godności człowieka wyznacza jednak dopuszczalne granice „ofiary” koniecznej do poniesienia przez jednostki.

Wskazywana powinność dotyczy każdego podmiotu. Powszechność w zakresie obciążeń postrzega się jako zainteresowanie państwa polskiego nałożeniem obowiązku na wszystkie osoby znajdujące się pod władzą RP bez odniesienia do statusu obywatelstwa oraz formy organizacyjnej podmiotów tworzonych przez jednostki⁵. Powszechność obciążeń daninowych powinna mieć jeszcze jeden ważny aspekt. Nie pozwala ona na akceptację stosowania przez ustawodawcę przywilejów daninowych. Jako jeden z nich możemy traktować przerzucanie pewnych danin z obciążonych na całość społeczeństwa poprzez finansowanie budżetowe choćby składek zdrowotnych rolników i ich rodzin⁶. Taka konstrukcja systemu i pozostawienie jej w części dotyczącej ubezpieczenia społecznego rolników w stanie niezmienionym jest daleko posuniętą nieuczciwością ustawodawcy. Znane bowiem od dawna są oficjalne stanowiska, choćby Trybunału Konstytucyjnego, w zakresie przynajmniej wątpliwości co do konstytucyjności tego rozwiązania.

3. Powszechnie uznane jest stwierdzenie, że nazwa daniny publicznej nie jest przesądzająca w zakresie jej charakteru. Niemniej jednak powinna ona odzwierciedlać jej rodzaj. Kategoryzacja ich od dawna uznana jest w doktrynie⁷. W Konstytucji RP odnajdujemy jedynie kategorię danin publicznych, podatków i opłat. Takie ujęcie zwalnia w praktyce Trybunał Konstytucyjny od precyzyjnego ustalania rodzaju daniny, z którą ma do czynienia. Co więcej, tworzy on pojęcie „daniny szczególnego rodzaju” przy orzekaniu w kolejnych jednostkowych przypadkach⁸. Tym tropem idzie także doktryna⁹. Tendencja ta może rodzić sporo wątpliwości i zamieszania na gruncie działalności ustawodawczej. Podmiot obciążony daniną niekoniecznie ma świadomość jej realizacji, gdy spotyka się przykładowo ze względnie neutralną na pozór nazwą: składka na ubezpieczenie. Ubezpieczenie kojarzy się przecież z pewną gwarancją wypłaty świadczenia.

2010, s. 124.

⁵ Por. K. Działocha, *Artykuł 84*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. III, red. L. Garlicki, Warszawa 2003, s. 7–8. Autor nawiązuje w tym względzie do aspektu podmiotowego powszechności. Wyróżnia także aspekt przedmiotowy, który określa jako objęcie wszystkich stanów faktycznych i prawnych, różnie nazywanych zjawisk gospodarczych, z którymi związany jest obowiązek daninowy. Kategorie te wyróżniane są jednak poprzez pryzmat stanowiska doktryny prawa finansowego, nie zaś w konstytucyjnoprawnym wymiarze.

⁶ Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 października 2010 r. (K 58/07) z głosem opublikowaną w: „Prawo i Administracja”, t. VIII, Piła 2009, s. 237–246.

⁷ Por. A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego*, Toruń 2005, s. 137–144 oraz powołana tam literatura, zwłaszcza B. Brzeziński.

⁸ Zob. wyroki TK w sprawach dotyczących: abonamentu (K 2/03) z głosem w: „Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego” 2005, nr 1, s. 13–16. oraz koncesji od nadawania programów (P 9/09).

⁹ Por. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 28–57.

Niekiedy trudno się doszukać takowej w systemie ubezpieczeń zdrowotnych. Najbardziej zmiennym przykładem może być jednak abonament RTV. Traktowany jest on przez Trybunał Konstytucyjny jako danina publiczna szczególnego rodzaju, podczas gdy ustawa o opłatach abonamentowych¹⁰ łączy obowiązek uiszczania opłaty z używaniem odbiornika, a faktycznie (przez domniemanie) z jego posiadaniem. Inne cechy tej daniny wskazują na to, że mamy tu jednak do czynienia w istocie z podatkiem od posiadania odbiornika radiowego i telewizyjnego.

Zbiorcza nazwa zastosowana przez ustrojodawcę nie może usprawiedliwiać niechlujstwa ustawodawcy. Zwłaszcza nie może być stosowana w celu zatajania charakteru daniny, by podmiot obciążony poczuł się lepiej, że nie płaci podatku. Niestety, takie tłumaczenia działań legislatywy można odnaleźć niekiedy w doktrynie. Zastosowanie kategorii ogólnej powinno być interpretowane jako wykluczające taką możliwość. Nakładanie danin publicznych nie może być przecież działalnością arbitralną.

Kłopotliwa jest także w tej sytuacji rozbieżność między nauką prawa konstytucyjnego i administracyjnego co do kluczowych pojęć z interesującego nas zakresu¹¹. Administratywiści bardziej skłonni są poszukiwać interpretacji pojęcia „ciężary i świadczenia publiczne” w poglądach doktryny przedwojennej, niż dokonać przewartościowania pojęć w kierunku ich dostosowania do myśli konstytucyjnej łączącej się z hierarchicznie nadrzędnym i obowiązującym aktem prawnym. Taka sytuacja może usprawiedliwiać nieco ustawodawcę, lecz nie zwalnia go z obowiązku dbania o jakość relacji ze społecznym mocodawcą, czyli narodem.

Nie bez znaczenia jest język używany w regulacjach prawnych. Z jednej strony powinien być on jednoznaczny z drugiej zaś komunikatywny¹². Połączenie tych dwóch kategorii jest dla ustawodawcy daninowego prawdziwym wyzwaniem. Jeszcze większym wyzwaniem jest stosowanie prawa niejasnego i niedającego się zrozumieć w sytuacji powszechnego obciążenia różnymi daninami publicznymi. Dotyczy to zarówno podatników, jak i administracji skarbowej. Ta ostatnia obdarzona dodatkowo pewną swobodą w stosowaniu prawa może mieć tendencję do nadużywania jej¹³. Elastyczność przeradza się tym samym w niedopuszczalną w państwie prawa arbitralność.

¹⁰ Zob. ustawa z dnia 21 kwietnia 2005 r. (Dz.U. z 2005 r. Nr 85, poz.728 ze zm.).

¹¹ Por. M. Szalewska, *Ciężary i świadczenia publiczne*, [w:] *System prawa administracyjnego, Prawo administracyjne materialne*, t. VII, Warszawa 2012, s. 503–530. Trybunał Konstytucyjny też niespecjalnie dba o precyzyjność definiowania prawnych, co do których wydaje orzeczenie, np. w sprawie obowiązku utworzenia i utrzymania systemu informatycznego przez notariat. Obowiązek ten został po prostu zaliczony do zbiorczej kategorii ciężarów i świadczeń publicznych bez jej precyzyjnej deskrypcji (wyrok z dnia 6 marca 2012 r., K 15/08).

¹² Por. M. Andruszkiewicz, *Język prawa a język prawny*, [w:] *Państwo prawa. Parlamentaryzm. Sądownictwo konstytucyjne*, red. A. Jamroz, Białystok 2012, s. 39.

¹³ Por. R. Hauser, „Sprawiedliwość” podatkowa, [w:] *Państwo prawa. Parlamentaryzm. Sądownictwo konstytucyjne*, red. A. Jamroz, Białystok 2012, s. 109.

Istotną rolę odgrywa także podmiot obciążony daniną publiczną. Faktycznego adresata normy daninowej łatwo możemy odszukać w daninach pośrednich z uwagi na ich istotę. Będzie on identyfikowany jako ostatnie ogniwo łańcucha daninowego. Nie jest to od razu oczywiste w sytuacji, gdy wskazuje się bezpośrednio podmioty obowiązane do uiszczenia daniny, np. w postaci banków czy operatorów sieci kablowych. Z dużą dozą prawdopodobieństwa możemy stwierdzić przy osiąganiu zysku przez przedsiębiorców, że przerzucą oni swoje dodatkowe obciążenia na klientów, czyli wprost mówiąc, na społeczeństwo. W takiej sytuacji obok polityki „cieplej wody w kranie” pojawia się jeszcze polityka „mydlenia oczu”. W konsekwencji daje to przykry i niezbyt pozytywny obraz poczynań ustawodawcy.

4. Kolejna kwestia warta refleksji wiąże się z interpretacjami ogólnymi ministra finansów. Jest to specyficzny instrument, znany nie tylko w Polsce¹⁴. W stosunku do niego powstają liczne wątpliwości natury prawnej. Niekiedy może wręcz powstawać wrażenie o normatywnym charakterze takich interpretacji, zwłaszcza ogólnych. Wskazuje się czasem, że interpretacje stanowią jedną z form realizacji prawa do informacji publicznej¹⁵. Nie powinny one jednak być utożsamiane z instrumentami sądowymi ujednolicania orzecznictwa.

Instytucją tą zajął się TK w wyroku z dnia 11 maja 2004 r. (K 4/03). Zgodnie z tezą tego orzeczenia niezgodność z art. 78 oraz art. 93 ust. 2 zd. 2 Konstytucji RP wynikała z faktu, że interpretacje ministra właściwego do spraw finansów publicznych wiązały organy podatkowe i organy kontroli skarbowej w ramach prowadzonego postępowania. Nadawanie mocy wiążącej abstrakcyjnej interpretacji problemów prawa podatkowego ustalanej przez ministra finansów sprawiało bowiem, iż gwarancja powtórnego rozpatrzenia sprawy wskutek wniesionego środka zaskarżenia stawała się dla strony iluzoryczna i pozorna, samo zaś prawo zaskarżenia nabierało waloru wyłącznie formalnego środka prawnego. W doktrynie podkreślano ponadto, że taka interpretacja nie może być traktowana jako źródło prawa, ani też uznawana za wewnętrzny akt administracyjny stosowania prawa¹⁶. Wykładnia ta z założenia powinna pozostawać poza systemem źródeł

¹⁴ Por. szerzej na ten temat W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012.

¹⁵ Por. A. Krzywoń, *Podatki...*, Warszawa 2011, s. 160–167.

¹⁶ Por. T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7, s. 26–31 oraz szerzej na temat P. Rydzewski, *Urzędowe interpretacje i informacje o stosowaniu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 4, s. 51–55, a także K. Kłosowska, *Teoria prawnych form działania administracji a rzeczywistość normatywna*, [w:] *Patologie w administracji publicznej*, red. P. Suwaj, D. Kijowski, Warszawa 2009, s. 104–109; por. także R. Mastalski, *Problemy walidacyjne stosowania prawa podatkowego*, [w:] *W służbie dobru wspólnemu*, red. R. Balicki, M. Masternak-Kubiak, Warszawa 2012, s. 580–581. Autor bez wątpliwości opisuje je jako należące do sfery stosowania prawa, niemniej jednak w szczególnym znaczeniu. Indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego są również traktowane jako jedna z prawnych form działania administracji; por. M. Szubiakowski, *Problemy indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 2, s. 53–61. Autor formułuje także potrzebę aktualizacji klasyfikacji form działalności

prawa powszechnie obowiązującego, jak również poza systemem prawa wewnętrznego z uwagi na zewnętrzne wiązanie. Trybunał Konstytucyjny stwierdził natomiast, że kwestionowane rozwiązanie ustawowe nie może być traktowane jako zgodne z formułą przyjętą w Konstytucji RP w zakresie systemu źródeł prawa. Z jednej strony prowadzi bowiem do niebezpiecznego i niepożądanego zacierania różnicy między tworzeniem prawa a jego interpretacją, co wynika z nadania waloru rozszerzonego obowiązywania urzędowej wykładni, mającej w założeniu wypełniać wyłącznie funkcję ograniczonego podmiotowo porządkowania i ujednociania działalności orzeczniczej. Z drugiej, czyni z aktów formalnie adresowanych wyłącznie do struktury wewnętrznej aparatu państwa, środek oddziaływania na sferę praw i wolności podatników, a więc sferę, której regulacja jest jedynie dopuszczalna aktami zaliczanymi do zamkniętej kategorii źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Tego rodzaju oddziaływanie nie jest zaś dopuszczalne ani za pomocą źródeł prawa o charakterze wewnętrznym, ani tym bardziej, za pomocą aktów mających tylko z pozoru walor działań wyłącznie interpretacyjnych, a w praktyce przyjmujących cechy zbliżone do tych, wykazywanych przez akty normotwórcze.

Z uwagi na ten skomplikowany charakter interpretacje ogólne wydawane są niezbyt często i ograniczają się do kilku w roku¹⁷. Sytuacji tej nie zmieniła także nowelizacja ustawy w tym zakresie, obowiązująca od dnia 1 stycznia 2012 r.¹⁸ W przypadku zaś interpretacji indywidualnych liczba ich osiąga ponad 21 tys. w latach 2007–2010¹⁹. Zadać można w związku z tym pytanie o sens instrumentu, którego charakter prawny jest kłopotliwy, i korzystanie z którego jest praktycznie ograniczone do minimum. Może to rodzić wrażenie tworzenia pustych instytucji prawnych przez ustawodawcę, które miały tylko formalne *ab ovo* gwarantować ochronę praw jednostki.

5. W działaniu administracji daninowej zakłada się, niestety z góry, brak uczciwości podmiotu zobowiązanego. Organy nie pełnią roli służebnej względem obywateli. Jest to przykład sfery działalności państwa, która nie jest utożsamiana z dobrem wspólnym, lecz z interesem państwowym. Dochodzi tym samym do ewidentnego antagonizowania interesów²⁰. Państwo nie jest przyjazne w tej sferze, nie posiada tzw. ludzkiej twarzy.

administracji.

¹⁷ Por. J. Klofta, *Interpretacja podatkowa-broń przedsiębiorcy czy podatnika?*, [w:] *Podatnik versus organ podatkowy*, red. P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska, Wrocław 2011, s. 80.

¹⁸ Por. K. Szymaniak, *Interpretacja ogólna na wniosek – novum w Ordynacji podatkowej. Charakterystyka i ocena instytucji*, tekst w posiadaniu autorki, oddany do druku.

¹⁹ Por. E. Lewandowska, *Instytucja indywidualnych interpretacji prawa podatkowego jako jedno z podstawowych narzędzi zarządzania ryzykiem podatkowym*, [w:] *Podatnik versus organ podatkowy*, red. P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska, Wrocław 2011, s. 108.

²⁰ Por. E. Smoktunowicz, *Spór o charakter prawny danin publicznych*, „Glosa” 1997, nr 4, s. 4.

Etapy rozwoju relacji między administracją podatkową a podatnikiem zostały opisane w doktrynie prawa finansowego²¹. Kształtują się one następująco: etap początkowy to prawo represyjne cechujące się sporą dowolnością kształtowania prawa przez ośrodki władzy, nasileniem sankcji, ograniczoną odpowiedzialnością władzy i potrzeby polityczne determinują zmiany prawa. Drugi etap to prawo autonomiczne cechujące się ograniczonym wpływem politycznych potrzeb władzy na kształt norm prawnych, koniecznością uwzględniania standardów formalnych i materialnych stawianych prawu, gwarancją praw jednostki. Trzeci etap opisany jest jako prawo responsywne uwzględniające potrzeby społeczeństwa, wykazujące chęć do współpracy w ramach stosunku prawnego, „miękkimi” sposobami rozwiązywania sporów i ograniczeniem stosowania przymusu.

Z opisu etapów wyciągnąć można wniosek, że ciągle tkwimy, niestety, na pierwszym etapie rozwoju wskazanych relacji. Trochę sami jesteśmy sobie winni, gdyż choćby w opisywaniu tzw. materii ustawowej wciąż mówimy przy relacji jej głębokości o prawie represyjnym, w tym (lub obok) o daninowym. Taka swoista mantra kształtuje nasz sposób myślenia o dziedzinie danin publicznych. Nie byłoby może w tym jeszcze nic tragicznego (bo niepokoju nie sposób tu pominąć), gdyby nie fakt, że pierwszy etap postrzegania prawa jako represyjnego B. Brzeziński opisuje na podstawie zapisków i rysunków w starożytnym Egipcie, „na których poborca skarbowy wraz ze swoimi pomocnikami okładają kijami podatnika-rolnika i jego rodzinę w celu wydobycia od nich informacji, gdzie schowane zostało zboże, jakie należało oddać tytułem podatku”²².

Jeśli chodzi o działania ustawodawcy w tym zakresie, to niekiedy pewne obciążenia nazywane „podatkami” nakładane są na podatnika wyłącznie w celu sankcyjnym. Przykładem może być opodatkowanie dochodów osób fizycznych z nieujawnionych źródeł przychodów. Na podstawie art. 30 ust. 1 pkt. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych²³ podatnik ma do zapłaty podatek zryczałtowany w wysokości 75% dochodu. Zastanowić się wypada nad istotą tego obciążenia. Kary dla podatnika nie trzeba tu chyba dowodzić²⁴. Oczywiście

²¹ Por. B. Brzeziński, *Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy*, [w:] *Podatnik versus organ podatkowy*, red. P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska, Wrocław 2011, s. 35–36.

²² Tamże, s. 37.

²³ Zob. Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r., poz. 361, tekst jedn. ze zm.

²⁴ W doktrynie prawa podatkowego bez szczególnych wątpliwości wskazuje się, że mamy do czynienia z podatkiem sanacyjnym, por. np. M. Uśák, *Problem opodatkowania dochodów osób fizycznych z nieujawnionych źródeł przychodów*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 445. W doktrynie prawa konstytucyjnego wskazuje się także na innego rodzaju sytuacje wątpliwe inaczej kwalifikujące świadczenia sanacyjne związane z daninami publicznymi z jednej strony jako sankcje administracyjne (np. dodatkowe zobowiązanie podatkowe) i z drugiej strony jako daniny publiczne (kara pieniężna za używanie niezarejestrowanego odbiornika radiowo-telewizyjnego); por. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne-podstawowe pojęcia konstytucyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 2, s. 50–51.

ście nieadekwatna jest zupełnie nazwa tego świadczenia publicznego. Słusznie możemy się także zastanawiać, czy obciążenie to nie niweczy prawa własności i czy w istocie nie stanowi ukrytego przejawu konfiskaty mienia. Wyjaśnieniu tego problemu nie sprzyja także postawa orzecznicza Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z dnia 12 kwietnia 2011 r. (P 90/08) organ ten uznał, posługując się szeroko analizowanym stanowiskiem doktryny prawa podatkowego, że takiego opodatkowania nie powinniśmy kojarzyć z sankcją, a jedynie z restytucją skierowaną na uzupełnienie i rekompensatę strat państwa powstałych w wyniku nierzetelnego wypełniania przez podatników ich zobowiązań. W tej sytuacji podatnik może także ponosić w tym przypadku odpowiedzialność karnoskarbową. Trybunał wskazał na różnicę w sankcjach administracyjnych i karnych oraz uznał za dopuszczalne w państwie demokratycznym obciążanie jednostki jedną i drugą konsekwencją jednocześnie. W związku z tym nie sposób oprzeć się wrażeniu, że Trybunał wpisał się swoim orzeczeniem w tym zakresie w utrzymywanie mechanizmu znacznej przewagi państwa nad jednostką. W sytuacji, w której Trybunał jest postrzegany jako obrońca praw jednostki, takie działanie powinno budzić sprzeciw. Wzmaga go złożenie skargi konstytucyjnej dotyczącej samej stawki 75% w Trybunale w 2009 r., która do tej pory nie doczekała się nawet wokandy, nie wspominając o wyroku (sygnatura akt SK 18/09). Organizację państwową postrzegamy zatem przez pryzmat władzy nad obywatelem, nie zaś sprzymierzeńca w dążeniu do osiągnięcia dobra wspólnego. Władza pełni zatem niestety wciąż rolę nadrzędną, a nie służebną wobec jednostki. Mentalnie znajdujemy się więc, jak pokazują stare papirusy, w epoce starożytnego Egiptu, choć realnie – w III RP. Przysłowiomą „twarz Trybunału” w tej sprawie ratuje jedynie zdanie odrębne sędziego M. Zubika, które należy w tym miejscu w pełni podzielić.

6. Tytułem zakończenia powinniśmy wspomnieć jeszcze o jednej bardzo ważnej kwestii, a mianowicie wizerunku III Rzeczypospolitej Polskiej w umysłach jej obywateli. Zgodnie z koncepcją komunikacji strategicznej powinniśmy mieć do czynienia z jednolitym przekazem w zakresie wartości oraz jakości sprawowanej władzy²⁵. Może to być trudne w warunkach jej podziału. Niemniej jednak jest to oczywiście kwestia odpowiedzialności za własne działania i świadomość roli, którą odgrywa się w społeczeństwie obywatelskim. Problemem jest sposób myślenia o sprawowanej władzy przez pryzmat własnej osoby i partyjnych dążeń partykularnych. Postrzegamy władzę przez jej przywileje, nie zaś rolę względem narodu. Ta zaś polega na służbie narodowi. Ten zbiorowy podmiot suwerenności powinien domagać się stanowczo takiej właśnie relacji.

Pamiętać trzeba także o obowiązku współpracy istniejącym między władzami i jej organami. Jednolitość przekazu powinna płynąć ze strony wszystkich podmiotów władzy. Musimy przecież pamiętać, że w założeniu władza organów po-

²⁵ Por. szerzej na ten temat T. Kacała, *Komunikacja strategiczna – wyzwanie dla władzy wykonawczej?*, „Studia Politologiczne” 2011, t. 20, s. 296–308.

chodzi od narodu, a dopiero na poziomie podmiotu publicznoprawnego, jakim jest państwo, podlega podziałowi.

Tak czy inaczej przekaz względem wyborców powinien zakładać potwierdzenie ich uczciwości oraz uczciwości państwa względem nich. Tymczasem społeczny odbiór władzy jest zasadniczo odmienny.

Agnieszka Bień-Kacała

HONESTY OF LEGISLATORS IMPOSING CONTRIBUTIONS

The article refers to a very important issue of tax legislator's integrity. It includes several examples of authorities lacking in integrity in relation to the nation. They are most often associated with the wrong labeling of a public tribute, creating inapplicable legal institutions and the improper attitude of tax administration towards obliged persons. The state does not serve its citizen. This condition should be evaluated negatively.